



universität
wien

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Das Grünbuch der Europäischen Kommission
zur Abschlussprüfung:
Stellungnahmen zum Themenkomplex der
Governance und Unabhängigkeit von
Prüfungsgesellschaften“

Verfasserin

Isabel Küller, Bakk. rer. soc. oec.

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:	A 066 915
Studienrichtung lt. Studienblatt:	Magisterstudium Betriebswirtschaft
Betreuer:	Univ. Prof. Dr. Otto Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	VII
Abbildungsverzeichnis	VIII
1. Einleitung	1
1.1. Problemstellung.....	1
1.2. Ziel und Aufbau der Arbeit	2
1.3. Hintergründe und Entwicklungsprozess des Grünbuchs zur Abschlussprüfung.....	4
1.3.1. Einführung.....	4
1.3.2. Offizielle Zusammenfassung seitens der Europäischen Kommission.....	6
1.3.3. Ereignisse, die seit der Veröffentlichung stattgefunden haben	9
1.4. Überblick über die Stellungnahmen zum Themenkomplex der Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften im Grünbuch zur Abschlussprüfung.....	10
1.4.1. Methodik der Erfassung und Kategorisierung der Stellungnahmen.....	10
1.4.2. Statistische Auswertung der Stellungnahmen	12
1.4.2.1. Analyse der geographischen Verteilung der Verfasser	12
1.4.2.2. Analyse nach Verfassergruppen	13
1.4.2.3. Abgrenzung nicht ausgewerteter Stellungnahmen	15
2. Frage 16: Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer.....	17
2.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen	17
2.2. Zusätzliche Erläuterungen	17
2.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	18
2.3.1. Abschlussprüfer.....	18
2.3.1.1. Big Four.....	18
2.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke.....	19
2.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften	20
2.3.1.4. Berufsständische Vertreter	22
2.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen	23
2.3.3. Öffentliche Stellen.....	24
2.3.4. Wissenschaft.....	25
2.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen	26
2.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen	27
2.3.7. Sonstige	27
2.4. Zusammenfassung	28

3.	Frage 17: Bestellung der Abschlussprüfer durch Dritte	29
3.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage	29
3.2.	Zusätzliche Erläuterungen	29
3.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	30
3.3.1.	Abschlussprüfer	30
3.3.1.1.	Big Four	30
3.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke	31
3.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften	32
3.3.1.4.	Berufsständische Vertreter	33
3.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen	34
3.3.3.	Öffentliche Stellen	35
3.3.4.	Wissenschaft	36
3.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen	37
3.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen	38
3.3.7.	Sonstige	38
3.4.	Zusammenfassung	39
4.	Frage 18: Dauer von Prüfungsaufträgen	41
4.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen	41
4.2.	Zusätzliche Erläuterungen	41
4.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	43
4.3.1.	Abschlussprüfer	43
4.3.1.1.	Big Four	43
4.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke	44
4.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften	44
4.3.1.4.	Berufsständische Vertreter	45
4.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen	46
4.3.3.	Öffentliche Stellen	48
4.3.4.	Wissenschaft	49
4.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen	50
4.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen	50
4.3.7.	Sonstige	51
4.4.	Zusammenfassung	51
5.	Frage 19: Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer	53
5.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen	53
5.2.	Zusätzliche Erläuterungen	53
5.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	55

Inhaltsverzeichnis

5.3.1.	Abschlussprüfer.....	55
5.3.1.1.	Big Four.....	55
5.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke.....	56
5.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.....	56
5.3.1.4.	Berufsständische Vertreter.....	57
5.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen.....	58
5.3.3.	Öffentliche Stellen.....	59
5.3.4.	Wissenschaft.....	60
5.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen.....	61
5.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen.....	62
5.3.7.	Sonstige.....	63
5.4.	Zusammenfassung.....	63
6.	Frage 20: Höchstvergütung, welche Prüfungsgesellschaften von Kunden erhalten dürfen.....	65
6.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage.....	65
6.2.	Zusätzliche Erläuterungen.....	65
6.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen.....	66
6.3.1.	Abschlussprüfer.....	66
6.3.1.1.	Big Four.....	66
6.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke.....	67
6.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.....	68
6.3.1.4.	Berufsständische Vertreter.....	69
6.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen.....	70
6.3.3.	Öffentliche Stellen.....	71
6.3.4.	Wissenschaft.....	71
6.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen.....	72
6.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen.....	72
6.3.7.	Sonstige.....	73
6.4.	Zusammenfassung.....	74
7.	Frage 21: Transparenz der Abschlüsse von Prüfungsgesellschaften.....	75
7.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage.....	75
7.2.	Zusätzliche Erläuterungen.....	75
7.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen.....	77
7.3.1.	Abschlussprüfer.....	77
7.3.1.1.	Big Four.....	77
7.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke.....	78
7.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.....	78

Inhaltsverzeichnis

7.3.1.4.	Berufsständische Vertreter	79
7.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen	80
7.3.3.	Öffentliche Stellen.....	80
7.3.4.	Wissenschaft.....	81
7.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen	82
7.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen	82
7.3.7.	Sonstige	83
7.4.	Zusammenfassung.....	84
8.	Frage 22: Weitere Maßnahmen bezüglich der Governance von Prüfungsgesellschaften	85
8.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage	85
8.2.	Zusätzliche Erläuterungen	85
8.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	86
8.3.1.	Abschlussprüfer.....	86
8.3.1.1.	Big Four.....	86
8.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke.....	87
8.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften	87
8.3.1.4.	Berufsständische Vertreter	88
8.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen	88
8.3.3.	Öffentliche Stellen.....	89
8.3.4.	Wissenschaft.....	89
8.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen	90
8.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen	91
8.3.7.	Sonstige	91
8.4.	Zusammenfassung.....	92
9.	Frage 23: Möglichkeit der Kapitalaufnahme aus externen Quellen für Prüfungsgesellschaften... ..	93
9.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage	93
9.2.	Zusätzliche Erläuterungen	93
9.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	95
9.3.1.	Abschlussprüfer.....	95
9.3.1.1.	Big Four.....	95
9.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke.....	96
9.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften	97
9.3.1.4.	Berufsständische Vertreter	98
9.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen	99
9.3.3.	Öffentliche Stellen.....	100
9.3.4.	Wissenschaft.....	100

Inhaltsverzeichnis

9.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen	101
9.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen	102
9.3.7.	Sonstige	102
9.4.	Zusammenfassung	103
10.	Frage 24: Erweiterte Verantwortlichkeit hinsichtlich der Gruppenprüfer	105
10.1.	Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen	105
10.2.	Zusätzliche Erläuterungen	105
10.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen	106
10.3.1.	Abschlussprüfer	106
10.3.1.1.	Big Four	106
10.3.1.2.	Übrige internationale Netzwerke	107
10.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften	107
10.3.1.4.	Berufsständische Vertreter	108
10.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen	109
10.3.3.	Öffentliche Stellen	110
10.3.4.	Wissenschaft	110
10.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen	111
10.3.6.	Prüfungsausschüsse in Unternehmen	111
10.3.7.	Sonstige	112
10.4.	Zusammenfassung	113
11.	Conclusio	115
	Literaturverzeichnis	121
	Anhang	122

Abkürzungsverzeichnis

AC	Audit Committees
Ad	Academia
AktG	Aktiengesetz
AP	Audit Profession
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
AT	Österreich
BE	Belgien
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DE	Deutschland
ES	Spanien
etc.	et cetera (lat. „und das Übrige“)
EU	Europäische Union
FR	Frankreich
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.w.S.	im weiteren Sinn
IE	Irland
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
NL	Niederlande
Ot	Other
PA	Public Authorities
PC	Preparers Company
PL	Polen
S.	Seite
SE	Schweden
SN	Stellungnahme
sog.	sogenannt (e,er,es)
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UK	Vereinigtes Königreich
Us	Users
Vgl.	Vergleiche
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Geographische Verteilung der Verfasser* 12
Abbildung 2: Kategorien der Verfassergruppen 14
Abbildung 3: Summe auswertbarer Stellungnahmen..... 15
Abbildung 4: Beantwortung der Fragestellungen 16

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Abschlussprüfer verfolgen in ihrem öffentlich-rechtlichen Mandat einen gesellschaftlichen Auftrag, an welchem derzeit Zweifel bezüglich der richtigen bzw. unabhängigen Ausführung geäußert werden. Die Europäische Kommission veröffentlichte zum Zweck der Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfung und zur Beseitigung von Interessenkonflikten das Grünbuch zur Abschlussprüfung mit dem Titel „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“¹, in welchem Vorschläge bezüglich der Verbesserung bzw. Modernisierung der bestehenden Regelungen präsentiert wurden. Dieses Vorgehen sollte dazu dienen, nicht nur den Markt für Prüfungsleistungen zu beleben, sondern auch die Qualität von Abschlussprüfungen durch Verstärkung der Governance von Prüfungsgesellschaften zu erhöhen. Ziel dieses Grünbuches war es zudem, aus etwaigen Fehlern, die vor der Weltwirtschaftskrise im Jahr 2008 in Zusammenhang mit der Abschlussprüfung begangen wurden, zu lernen, um künftiges Handeln der Prüfungsgesellschaften, vor allem in Bezug auf die Abschlussprüfung, zu verbessern.

Der Abschlussprüfung wird seit der Krise eine noch viel größere Bedeutung beigemessen, vor allem in Bezug auf die Stabilität des Finanzsystems, weshalb auch die Rolle der Abschlussprüfer überprüft und gegebenenfalls verändert werden wird. Finanzielle Stabilität bzw. Instabilität der Unternehmen sollte klar und übersichtlich, vor allem aber fehlerfrei dargestellt werden. Solide Darstellungen der Unternehmenslage führen nicht nur zu erhöhter Zuversicht und dienen dem Anlegerschutz, sondern verringern auch die Kapitalkosten, welche mit der Aufnahme von Kapital einhergehen.

Grundsätzlich liegt daher das Ziel der Prüfung von Jahresabschlüssen darin, „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu bescheinigen.“² Um diesen erwünschten objektiven Einblick in ein zu prüfendes Unternehmen zu erhalten, ist eine unbefangene Abschlussprüfung Voraussetzung. Die Beurteilung von zu prüfenden Unternehmen bzw. deren Jahresabschlüssen sollte demnach frei von subjektiven Einflüssen des Abschlussprüfers stattfinden. Dieser Ansatz zeigt wiederum die

¹ EU-Kommission (2010a), S. 1

² EU-Kommission (2010b), S. 11

Relevanz der Unabhängigkeit der jeweiligen Abschlussprüfer. Die Abschlussprüfung an sich soll zur Erhöhung der Sicherheit im Hinblick auf die Richtigkeit von Jahresabschlüssen dienen und somit das Marktvertrauen fördern. Diese wird im öffentlichen Interesse, demnach vorrangig aus einer gesetzlichen Pflicht heraus, erbracht. So wird der Unabhängigkeit größtenteils ebenso große Bedeutung beigemessen wie der Fachkompetenz der Prüfer.³

Die Frage lautet nun, inwiefern diese Unabhängigkeit gewährleistet werden kann, um Abschlussprüfungen und die diesbezüglichen Vermerke glaubwürdig auszuführen, sofern den Abschlussprüfern, vor allem nach der Finanzkrise im Jahr 2008, zunehmend ein Mangel an Professionalität unterstellt wird.⁴ Zudem räumen die EU-Vorschriften den Mitgliedstaaten einen großen Ermessensspielraum in Bezug auf die Qualifikationen der Abschlussprüfer ein, weshalb einige Unterschiede innerhalb der EU festzustellen sind. Jegliche Änderungen sollten daher auf gesamter EU-Ebene angewandt werden.⁵

1.2. Ziel und Aufbau der Arbeit

Seitens der Europäischen Kommission wird die Annahme vertreten, dass eine erhöhte Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung führt. Auf die diesbezüglichen Vorschläge zur Änderung des bereits bestehenden Regelwerks in Bezug auf die Abschlussprüfung, welche im Grünbuch durch die Kommission dargelegt worden sind, wird in weiterer Folge detaillierter eingegangen. Das Ziel dieser Arbeit liegt daher vor allem darin, Meinungen diverser Gruppen zum Thema der Governance, wie auch zur Verstärkung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfungsgesellschaften, zu analysieren und mögliche Empfehlungen daraus abzuleiten.

Zu diesem Zweck werden Beiträge verschiedenster Verfassergruppen, welche zu diesen im Grünbuch dargestellten Themen bei der EU-Kommission eingebracht worden sind, betrachtet, welche von Universitäten, über Unternehmen bis hin zu Behörden und Wirtschaftsprüfern verfasst worden sind. Diese Stellungnahmen werden sodann in Bezug auf die im Grünbuch erläuterten Vorschläge zur Verbesserung der Unabhängigkeit und somit der Qualität der Abschlussprüfungen analysiert und ausgewertet. Diese Vorschläge betreffen Themen wie den

³ Vgl. Köhler / Ruhnke / Schmidt (2011), S. 4

⁴ Vgl. EU-Kommission (2010b), S. 24

⁵ Vgl. EU-Kommission (2011b), S. 4

1. Einleitung

Bestellungsprozess der Abschlussprüfer sowie deren Vergütung oder auch die Dauer von Prüfungsaufträgen, welche in den Kapiteln 2-4⁶ behandelt werden. Zusätzlich werden Bereiche wie die Transparenz von Abschlüssen der Prüfungsgesellschaften, deren Finanzierungsstruktur, die Einnahmen durch einzelne Kunden, die Durchführung von Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer, Maßnahmen zur Verbesserung der Governance wie auch die Erweiterung der Rolle von Gruppenprüfern im Rahmen der Abschlussprüfung diskutiert. Diese Inhalte werden sodann in den Kapiteln 5-10 behandelt. Eine Gesamtzusammenfassung der angeführten Themenbereiche wird anschließend im Kapitel 11 dargestellt. Die Auswertung der Ergebnisse sämtlicher eingelangter Stellungnahmen zu eben erwähnten Themen sollen Lösungsvorschläge zur Stärkung der Unabhängigkeit bieten und zugleich denkbare Handlungsvorschläge für die Europäische Kommission darstellen.

Zu diesem Zweck werden sowohl positive als auch negative Aspekte der einzelnen Beiträge zu den genannten Themenstellungen herausgearbeitet, wobei jene Argumente, welche zur Lösung der vorliegenden Problematik hinsichtlich der Unabhängigkeit der Abschlussprüfungsgesellschaften beitragen, am Ende jeder Frage rekapituliert werden. Der Grund für die Auswertung relevanter Stellungnahmen liegt vor allem in der Möglichkeit, die wichtigsten Anliegen der Verfasser fokussieren und diese u.U. im Rahmen der Überarbeitung von Richtlinien hinsichtlich der Abschlussprüfung umsetzen zu können. Abgesehen davon werden nicht nur Sichtweisen der unterschiedlichsten Verfasser von Stellungnahmen betrachtet und ausgewertet, sondern auch jene der Europäischen Kommission und der Wissenschaft werden in dieser Arbeit berücksichtigt. Dies soll vor allem dazu dienen, Unterschiede bzw. Ähnlichkeiten in den einzelnen Standpunkten festzustellen, um die vorgeschlagenen Maßnahmen in weiterer Folge auf ihre Eignung zu prüfen.

Im Rahmen dieser Magisterarbeit wird vorwiegend auf die in Österreich anzuwendenden Bestimmungen und deren Auswirkungen auf die Abschlussprüfung Bezug genommen. Die Stellungnahmen, welche aus aller Welt bei der EU-Kommission eingegangen sind, zeigen wiederum eine Richtung für die gesamte europäische Ebene auf, wobei auch in diesem Zusammenhang vorwiegend auf die österreichische Sichtweise Bezug genommen wird. Hierzu werden bereits bestehende Regelungen des österreichischen Rechts angeführt und den Vorschlägen der EU-Kommission gegenübergestellt, um mögliche Auswirkungen von internationalen Änderungen betreffend die Abschlussprüfung auf nationaler Ebene abschätzen zu können.

⁶ Zahlen werden aus Gründen der Übersicht in Ziffern statt in ausgeschriebener Form dargestellt.

Auf diese Bestimmungen wird in den folgenden Kapiteln entsprechend den bereits angeführten Themenbereichen im Rahmen der zusätzlichen Erläuterungen näher eingegangen. In den zusätzlichen Erläuterungen werden zudem auch teilweise wissenschaftliche Aspekte angeführt, um einen Vergleich zwischen der bestehenden Rechtslage und Studien zu den bereits angeführten Themenbereichen herbeizuführen. Der Fokus dieser Magisterarbeit ist somit u.a. die derzeit in Österreich bestehende Rechtslage und die Tatsache, ob und inwieweit internationale Änderungen auf europäischer Ebene hinsichtlich der Bestimmungen zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern bzw. zur Governance von Abschlussprüfungsgesellschaften Auswirkungen auf nationale Gesetze, welche derzeit in Österreich bestehen, abzeichnen.

Zunächst soll außerdem angemerkt werden, dass diese Magisterarbeit zeitgleich mit jener von Herrn Daniel Iro verfasst worden ist, der ebenfalls das Grünbuch zur Abschlussprüfung, jedoch zu einer anderen Themenstellung, bearbeitet, weshalb Vergleichbarkeiten im Bereich der Gliederung zu erkennen sind. So werden in beiden Arbeiten dieselben Beiträge, welche auf der Homepage der Europäischen Kommission zu finden sind, ausgewertet. Der Fokus der parallel verfassten Arbeit liegt jedoch auf dem Thema der „Konzentration und Marktstruktur“ und umfasst somit die Fragen 27-32 aus dem Grünbuch, wohingegen diese Arbeit das Thema der „Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften“ behandelt und somit die Fragen 16-24 der insgesamt 38 Fragen aus dem Grünbuch bearbeitet.

1.3. Hintergründe und Entwicklungsprozess des Grünbuchs zur Abschlussprüfung

1.3.1. Einführung

Die Finanzkrise im Jahr 2008 hat einige Schwächen des europäischen Systems hinsichtlich Abschlussprüfungen ans Licht gebracht. So erhielten einige Finanzinstitute selbst kurz vor deren Insolvenz uneingeschränkte Bestätigungsvermerke, was an der Qualität jener Prüfungen zweifeln lässt. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk sollte nur dann vergeben werden, wenn der geprüfte Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Unternehmens widerspiegelt. Es wird daher davon ausgegangen, dass Abschlussprüfer in der Vergangenheit ihre Verantwortung nur unzureichend wahrgenommen haben, weshalb gegenwärtig an der Kompetenz einiger Prüfer gezweifelt wird. Mit den Änderungsvorschlä-

gen der Kommission hinsichtlich strengerer Regeln für Wirtschaftsprüfer soll ein derartiges Fehlverhalten unterbunden werden, um künftige Finanzkrisen abzuschwächen bzw. gänzlich zu verhindern.⁷ Ziel der EU-Kommission ist daher vorrangig, das Vertrauen der zu überprüfenden Unternehmen und jenes der Adressaten der Abschlüsse mittels qualitativ hochwertiger Abschlussprüfungen zurückzugewinnen, wie auch die Reduktion bzw. die Beseitigung von Informationsasymmetrien und Interessenkonflikten zwischen den zu prüfenden Unternehmen und Abschlussprüfern.⁸ Jeglichem Eingriff in nationale Regelungen sollte zunächst eine Betrachtung der aktuellen Situation vorausgehen. Aus diesem Grund werden die genannten Vorschläge vorab zur allgemeinen Diskussion freigegeben, um voreilige Entschlüsse durch die Europäische Kommission, den Rat oder das Parlament zu vermeiden. In einem nächsten Schritt soll sodann festgestellt werden, ob Änderungen der derzeitigen Regelungen als notwendig empfunden werden bzw. ob die genannten Vorschläge die beabsichtigte Verbesserung in Bezug auf die Abschlussprüfung herbeiführen können.

Die Europäische Kommission hat es sich in diesem Zusammenhang zum Ziel gemacht, auf Grundlage einer internationalen Debatte Lösungsvorschläge zur Verbesserung der Prüfungsqualität zu finden. Bestehende Richtlinien sollen in diesem Zusammenhang überprüft und gegebenenfalls erweitert werden. Zu diesem Zweck wurde im Oktober 2010 das Grünbuch zur Abschlussprüfung veröffentlicht, zu dessen Themenschwerpunkten weltweit Beiträge eingelangt sind. Mithilfe dieser Rückmeldungen sollen Maßnahmen getroffen werden, welche zur Verbesserung der Abschlussprüfungen wie auch den damit verbundenen Bestätigungsvermerken dienen. Zur Diskussion steht u.a. einen regelmäßigen und zugleich verpflichtenden Wechsel von Prüfungsgesellschaften einzuführen, die Erbringung von Nichtprüfungsdienstleistungen durch Abschlussprüfer zu verbieten, sofern diese parallel Prüfungsleistungen ausführen, die Erweiterung von Regelungen hinsichtlich der Transparenz und externer Kapitalaufnahme, die Einführung von spezifischen Höchstvergütungen, die Erweiterung von Gruppenprüfungen sowie die Bestellung und Vergütung von Abschlussprüfern in den Verantwortungsbereich von unternehmensfremden Dritten zu übertragen. Zudem wird auch diskutiert, ob sämtliche der eben genannten Regelungen für alle Unternehmen anwendbar sein sollten oder nur für jene von öffentlichem Interesse. Argumentiert wird diese Unterscheidungsmöglichkeit hinsichtlich der Anwendung eben genannter Regelungen durch einen erhöhten Bedarf

⁷ Vgl. EU-Kommission (2011a), S. 1

⁸ Vgl. Velte (2011), S. 1

an glaubwürdigen Rechnungslegungsinformationen und somit an qualitativ hochwertigen Abschlussprüfungen in Bezug auf größere Institutionen.

1.3.2. Offizielle Zusammenfassung seitens der Europäischen Kommission

Seitens der EU-Kommission wird festgehalten, dass durch die bereits erwähnten Maßnahmen zur Erhöhung der Unabhängigkeit bzw. zur Verbesserung der Governance der Prüfungsgesellschaften ein solider Markt geschaffen werden soll, in welchem kleineren Gesellschaften sowohl Wachstum ermöglicht wird als auch die Gelegenheit, Prüfungsaufträge von größeren Unternehmen zu erhalten.

Die Europäische Kommission befürwortet überdies die Überwachung sämtlicher Änderungen durch Aufsichtsbehörden, um nicht nur die Qualität der Abschlussprüfungen zu verbessern, sondern auch zur Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit.⁹ Ein höherer Grad an Glaubwürdigkeit stellt vor allem für Unternehmen, welche Kapital von externen Anlegern benötigen, einen entscheidenden Faktor dar, da diese Wert auf verlässliche Anlagen legen. Aufgrund der genannten Überlegungen zu diversen Veränderungen würden auch zusätzliche Kosten auf die Gesellschaften zukommen, welche wiederum größtenteils durch die Vorteile der Neuerungen ausgeglichen werden würden. So hätte ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen u.a. den Vorteil, dass z.B. für kleine und mittlere Unternehmen gleiche Wettbewerbsbedingungen geschaffen werden würden, was wiederum niedrigere Preise für Unternehmen, welche diese Dienstleistungen beziehen, zur Folge hat. Die Kosten einer verpflichtenden externen Rotation würden durch einen niedrigeren Verwaltungsaufwand, der sich aufgrund der Einführung gemeinsamer Prüfungsstandards innerhalb der gesamten EU ergeben würde, ausgeglichen werden.¹⁰

Die Debatte zum Grünbuch der EU-Kommission ist per 8.12.2010 eingestellt worden, wobei auch anschließend noch viele weitere Beiträge eingelangt sind. Mit diesen beinahe 700 Stellungnahmen wurde eine bisher noch nie erreichte Anzahl an Beiträgen zu einem Grünbuch erzielt. Der Großteil der Beiträge wurde von der Europäischen Union eingereicht, einige stammen jedoch aus Drittstaaten. In diesem Zusammenhang sollte erwähnt werden, dass laut

⁹ Vgl. EU-Kommission (2011b), S. 10

¹⁰ Vgl. EU-Kommission (2011b), S. 11

1. Einleitung

Zusammenfassung der Europäischen Kommission 42% aller Beiträge aus Deutschland stammen. Abgesehen davon ist das Interesse, welches offensichtlich von kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften aus Deutschland oder auch anderen Mitgliedstaaten vorhanden ist, ein auffälliger Aspekt. Laut der EU-Kommission stammen 87%, das sind 599 der 688 eingereichten Beiträge, aus den Mitgliedstaaten der Europäischen Union. 2,8% stammen aus den übrigen Ländern der EU, während 10,2% von Nicht-EU-Ländern eingelangt sind. Die Antworten aus Deutschland, Frankreich, Spanien und dem Vereinten Königreich ergeben in Summe mehr als zwei Drittel der gesamten eingereichten Beiträge der Mitgliedstaaten.¹¹

Die EU-Kommission hat zudem zu sämtlichen im Grünbuch dargestellten Ansätzen die wichtigsten in den Stellungnahmen erwähnten Punkte inhaltlich zusammengefasst. So wird u.a. in Bezug auf den Bestellungsprozess der Abschlussprüfer festgehalten, dass zwar die Mehrheit gegen eine Änderung der momentanen Vorgehensweise zu sein scheint, jedoch das potentielle Risiko der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit von Prüfern nicht außer Acht zu lassen ist. In diesem Zusammenhang wird daher vorgeschlagen, bestehende Abläufe mit Ausnahme der Unternehmen von öffentlichem Interesse, für welche strengere Regelungen zur Anwendung kommen sollten, beizubehalten. Unter Unternehmen von öffentlichem Interesse versteht man in diesem Zusammenhang insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken oder Versicherungen.

In Bezug auf die Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer wird aus diesem Grund die Einbeziehung eines unternehmensexternen Dritten, wie z.B. einer Regulierungsbehörde, vorgeschlagen, zumindest insoweit dieser ein Veto-Recht zukommt, wenn Schwierigkeiten in Zusammenhang mit der Abschlussprüfung auftreten. Dies sollte jedoch eher in Ausnahmefällen stattfinden, um die Autorität der Eigentümer wie auch jener der Prüfungsausschüsse nicht zu untergraben. Jedenfalls sollte dem Management eines zu prüfenden Unternehmens keine Kompetenz in diesem Prozess zukommen, wobei jene der Ausschüsse gestärkt werden sollte. Einflussmöglichkeiten des Managements würden u.a. den sogenannten „lowballing“ Effekt hervorrufen, was bedeutet, dass vom Management zu niedrige Vergütungen für Abschlussprüfer bezahlt werden, um einen höheren Profit zu erzielen. Bezüglich der Änderungen von Prüfern und deren Vergütung sollte demnach grundsätzlich ein höheres Maß an Transparenz bestehen, so sollte u.a. jeder Wechsel bzw. jede Wiederernennung von Abschlussprüfern be-

¹¹ Vgl. EU-Kommission (2011c), S. 2-3

1. Einleitung

gründet werden.¹² Bezüglich verpflichtender Rotationen sind vor allem Prüfungsgesellschaften gegen eine gesetzlich vorgeschriebene Regelung, da diese mit erhöhten Kosten und einer Verschlechterung der Prüfungsqualität verbunden wäre. Kleinere Gesellschaften sind wiederum der Ansicht, dass diese ausschließlich für Unternehmen von öffentlichem Interesse eingeführt werden sollte. Investoren und auch andere Gruppen wie jene der Wissenschaft sind teilweise für die Einführung einer gesetzlich verpflichtenden Rotation, extern oder zumindest intern, um die Unabhängigkeit zu stärken und eine zu enge Vertrauensbasis zu vermeiden. Prüfungsgesellschaften sprechen sich außerdem bezüglich eines Verbots von Nichtprüfungsleistungen gegen eine Einführung aus. Auch in diesem Fall befürworten kleinere Prüfungsgesellschaften die Einschränkung des Verbots auf Institute von öffentlichem Interesse. Investoren wie auch andere Gruppen befürworten jedoch die Einführung eines Verbots, sofern mit der Ausführung von Nichtprüfungsleistungen die Gefahr der Selbstprüfung verbunden ist. Zudem wird eine erhöhte Transparenz bezüglich der Angaben von Nichtprüfungsleistungen gefordert, u.a. in welchem Ausmaß diese anfallen und in welcher Höhe sie vergütet werden. Andererseits werden auch die Vorteile einer zeitgleichen Erbringung von Prüfungs- als auch Nichtprüfungsleistungen hervorgehoben. Auf diese Weise kann das in der Prüfungstätigkeit an sich erlernte Wissen auch in Zusammenhang mit Beratungsleistungen eingesetzt werden.¹³

Im Hinblick auf Höchstvergütungen, welche von einzelnen Kunden erhalten werden dürfen, stimmt der Großteil der Beiträge für eine Einführung von Grenzen, um die finanzielle Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften sicherzustellen. Aus diesem Grund wird auch empfohlen, keine alternativen Strukturen zur Kapitalaufnahme aus externen Quellen zu untersuchen. Investoren sind außerdem der Meinung, Vorschriften zur Transparenz sollten verstärkt werden, um kleineren Prüfungsgesellschaften mithilfe einer besseren Informationslage einen Vorteil im Vergleich zu den Big Four-Prüfungsgesellschaften zukommen zu lassen. Unter den „Big Four“ versteht man die derzeit vier größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, welche den Großteil der Abschlussprüfungen durchführen. Dazu zählen Deloitte, Price Waterhouse & Coopers (PwC), Ernst & Young und die KPMG.

¹² Vgl. EU-Kommission (2011c), S. 14-17

¹³ Vgl. EU-Kommission (2011c), S. 18-20

Um dies zu erreichen wird auch die Aufnahme von Kapital externer Investoren von dieser Gruppe empfohlen, um die Wachstumsmöglichkeiten der kleineren Prüfungsgesellschaften zu fördern. Eine Erweiterung der Regelungen hinsichtlich der Gruppenprüfungen wird grundsätzlich befürwortet, jedoch mit der Einschränkung, die Big Four-Gesellschaften damit nicht noch weiter zu stärken.¹⁴

1.3.3. Ereignisse, die seit der Veröffentlichung stattgefunden haben

Nach dem Einlangen und der Zusammenfassung sämtlicher Beiträge ist eine Konferenz durch die Europäische Kommission einberufen worden, um grundlegende Themenbereiche der Abschlussprüfung zu diskutieren. Im Anschluss an diese Konferenz ist im Mai 2011 ein Entschließungsentwurf mit neuen Vorschlägen entstanden, welcher im November 2011 durch die EU-Kommission vorgestellt worden ist. Demnach würden Unternehmen von öffentlichem Interesse nach Verabschiedung dieser Verordnung speziellen Anforderungen bezüglich der Abschlussprüfung unterliegen bzw. würden bestehende Abschlussprüfer-Richtlinien grundsätzlich überarbeitet werden. Demzufolge sollen Prüfungsstandards an die Unternehmensgröße angepasst werden, so sollen u.a. Vereinfachungen für kleine und mittlere Unternehmen eingeführt werden, um die Prüfungsqualität zu erhöhen und die Marktmacht der Big Four-Gesellschaften zu schwächen.¹⁵

Dieser aktuelle Verordnungsentwurf beinhaltet außerdem ein Verbot von prüfungsfremden Leistungen mit der zeitgleichen Erbringung von Prüfungsleistungen, wie auch ursprünglich im Grünbuch vorgeschlagen. Zu unterscheiden wären in diesem Fall Leistungen, welche mit Sicherheit und welche, die nur u.U. zu Interessenkonflikten führen. Für diejenigen, die nicht zwangsläufig Interessenkonflikte auslösen, wäre eine Ausführung dieser Nichtprüfungsleistungen erlaubt, sofern der Prüfungsausschuss bzw. eine zuständige Behörde dem vorab zustimmt. Zudem ist ein Hauptargument dieses Entwurfs die Einführung eines verpflichtenden regelmäßigen Wechsels der Wirtschaftsprüfer. Prüfungsaufträge sollen nun eine Zeitspanne von maximal 6 Jahren nicht überschreiten. Abgesehen davon soll erst eine Frist von 4 Jahren verstreichen, um dieselbe Prüfungsgesellschaft erneut beauftragen zu dürfen. In Zusammenhang mit der Bestellung von Abschlussprüfern durch externe Regulierungsbehörden wird ein

¹⁴ Vgl. EU-Kommission (2011c), S. 21-22

¹⁵ Vgl. EU-Kommission (2011d), S. 5-6

Verbot beantragt, welches besagt, dass externe Dritte weder vorschlagen noch vorschreiben sollten, welche Prüfungsgesellschaft bzw. welchen Abschlussprüfer das zu prüfende Unternehmen zu wählen hat.¹⁶ Zudem wird auch die Rolle des Prüfungsausschusses gestärkt, sofern ein solcher in den Unternehmen vertreten ist. Erweitert werden sollen auch die Bestimmungen zur Berichterstattung, wobei in diesem Zusammenhang in Zukunft ein sogenannter „Bestätigungsbericht“ aufzustellen ist, der zusätzliche Angaben, u.a. zur Prüfungsmethode oder dem Prüfungsrisiko, enthalten soll. Diese Verpflichtung soll außerdem EU-weit normiert werden.¹⁷

1.4. Überblick über die Stellungnahmen zum Themenkomplex der Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften im Grünbuch zur Abschlussprüfung

1.4.1. Methodik der Erfassung und Kategorisierung der Stellungnahmen

Um die eben erwähnten Themenbereiche von verschiedenen Standpunkten aus zu betrachten, werden in weiterer Folge die Kommentare unterschiedlicher Verfassergruppen herangezogen und entsprechend ihrer Aussagen ausgewertet. Um sämtliche der auf der Homepage der Europäischen Kommission veröffentlichten Stellungnahmen, welche zum Grünbuch der Abschlussprüfung abgegeben worden sind, auswerten zu können, werden diese zunächst nach den einzelnen Kategorien in einer Excel-Datei erfasst. Jeder dieser Beiträge wird sodann zu den einzelnen, im Grünbuch dargestellten Vorschlägen zur Verbesserung der Governance bzw. zur Erhöhung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer aufgelistet nach Verfassergruppen durchgearbeitet. Jene Stellungnahmen, welche in deutscher oder englischer Sprache verfasst worden sind, werden ausgewertet, die Übrigen werden aufgrund von sprachlichen Barrieren nicht analysiert. Anschließend folgt eine Aufschlüsselung nach der geographischen Herkunft der Beiträge bzw. nach deren Sprachen. Einige der Stellungnahmen sind sehr detailliert, während andere sehr kurz sind bzw. nicht auf alle Fragen des Grünbuchs eingehen.

¹⁶ Vgl. EU-Kommission (2011d), S. 9

¹⁷ Vgl. Freidank / Velte (2012), S. 1

1. Einleitung

Im Rahmen der auswertbaren Stellungnahmen werden sodann vier mögliche Antwortkategorien gebildet, die sich wie folgt aufgliedern lassen, nämlich „Ja“, „Nein“, „Teilweise zustimmend“ und „Neutral“. Dies dient vor allem einer klaren Übersicht bezüglich der Meinungen zu den im Grünbuch verankerten Vorschlägen zur Verbesserung der Governance bzw. zur Erhöhung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern.

Die Verfassergruppen werden von der EU-Kommission in 7 Kategorien unterteilt, welche sich aus „Abschlussprüfer“¹⁸, „Ersteller“, „Öffentliche Stellen“, „Wissenschaft“, „Nutzer“, „Prüfungsausschüsse“ und den „Sonstigen“ zusammensetzen. Die „Abschlussprüfer“ werden wiederum in 4 Unterkategorien unterteilt. Dazu zählen die „Big Four“, „kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften“, „Berufsständische Vertreter“ und die „übrigen internationalen Netzwerke“. Unter den Begriff der Abschlussprüfer werden insbesondere Prüfungsgesellschaften jeglicher Größe wie auch einzelne Wirtschaftsprüfer subsumiert. Zu den Erstellern zählen hingegen Interessenvertretungen von Aufsichtsräten bzw. Führungskräften oder der Industrie wie auch diverse zu prüfende Unternehmen. Die öffentlichen Stellen werden wiederum insbesondere in Aufsichtsbehörden und Ministerien untergliedert, während sich die Nutzer vor allem aus den Investoren zusammensetzen. Die Beiträge aus der Gruppe der Wissenschaft stammen hingegen hauptsächlich von Universitäten bzw. von einzelnen Professoren, während sich die Kategorie der sonstigen Stellungnahmen aus diversen Bereichen wie z.B. Kammern, Beratungsstellen oder Anwälten zusammensetzt. Diese Klassifizierung wird somit entsprechend jener der EU-Kommission in dieser Magisterarbeit übernommen.

Im Zuge dessen ist zu erwähnen, dass es sich in der Verfassergruppe der sogenannten „Abschlussprüfer“ bei einigen der ausgewerteten Stellungnahmen um Standardantworten handelt. So können insgesamt 326 Beiträge im Rahmen dieser Gruppe analysiert werden, unter welchen sich jedoch 204 Standardantworten befinden. Diese wurden zwar in der Auswertung mit berücksichtigt, verzerren jedoch das Ergebnis entsprechend.

¹⁸ Im Rahmen dieser Arbeit werden sämtliche Bezeichnungen der Verfassergruppen auf Deutsch übersetzt, um Einheitlichkeit zu erzielen.

1.4.2. Statistische Auswertung der Stellungnahmen

1.4.2.1. Analyse der geographischen Verteilung der Verfasser

Der Großteil der auf der Homepage der EU-Kommission abgegebenen und ausgewerteten Beiträge stammt aus Deutschland (DE), mit einer Anzahl von insgesamt 280, was in etwa 53% aller ausgewerteten Stellungnahmen entspricht. Dabei ist wiederum zu unterscheiden, ob die Summe der Standardantworten, in Höhe von 204, in der Kategorie der „Abschlussprüfer“ ebenfalls zu berücksichtigen ist. Diese 204 Beiträge wurden allesamt von deutschen Wirtschaftsprüfern abgegeben und beeinflussen somit das Gesamtergebnis.

73,5% der ausgewerteten Beiträge stammen aus Deutschland, dem Vereinigten Königreich, Frankreich und Spanien, wobei die jeweilige Anzahl der Stellungnahmen in der unten angeführten Grafik dargestellt ist. Deutlich zu erkennen ist jedenfalls, dass die Mehrheit der eingelangten wie auch ausgewerteten Stellungnahmen aus den Mitgliedstaaten der Europäischen Union stammt.

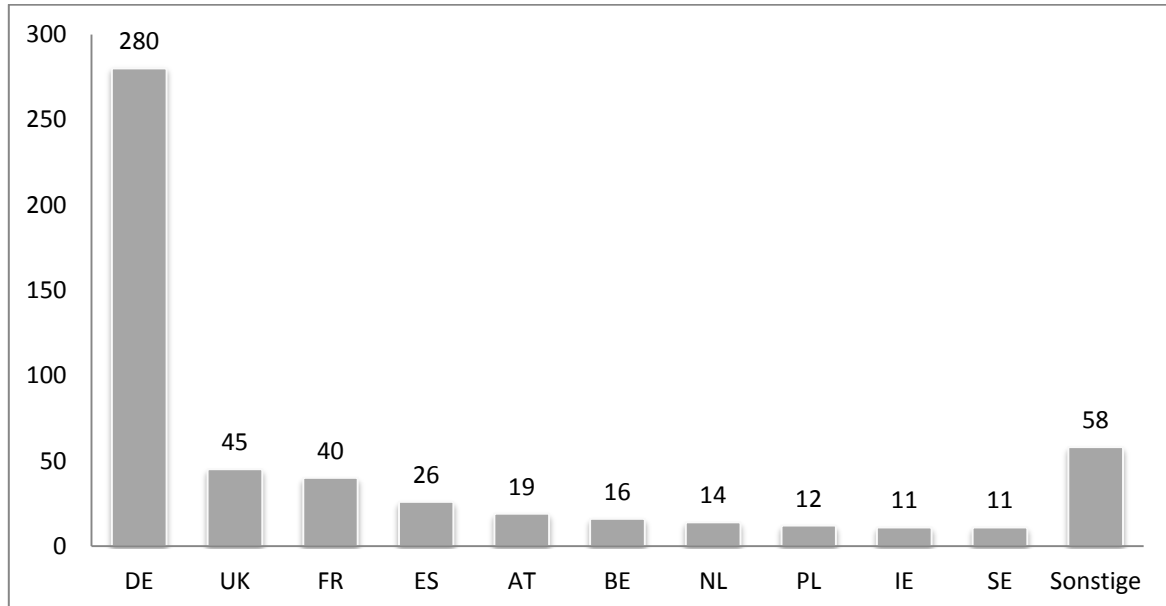


Abbildung 1: Geographische Verteilung der Verfasser¹⁹

¹⁹ Quelle: Eigene Darstellung. Unter der Kategorie „Sonstige“ wurden sämtliche Länder zusammengefasst, deren Beiträge eine Anzahl von 10 nicht übersteigen, um weniger relevante Informationen auszugliedern.

Anhand dieser Grafik ist klar zu erkennen, welche Nationen besonderes Interesse daran hatten, Stellung zu den im Grünbuch erwähnten Änderungsvorschlägen zu nehmen. Aufgrund der Tatsache, dass Deutschland die größte Anzahl an Beiträgen einreichte, wird deren Meinung höchstwahrscheinlich auch zu einem Großteil in die künftigen Handlungsempfehlungen mit einfließen, während Beiträge aus Ländern, welche weniger Stellungnahmen eingereicht haben, eher geringe Beachtung in den daraus resultierenden Ergebnissen finden werden.

1.4.2.2. Analyse nach Verfassergruppen

Die Mehrheit der abgegebenen Stellungnahmen stammt von den Abschlussprüfern, mit insgesamt 386 Beiträgen. Diese sind wiederum in die folgenden 4 Kategorien zu unterteilen: den „Big Four“ mit 4 Stellungnahmen, „kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften“ mit 266 Kommentaren, „Berufsständische Vertreter“ mit 100 Beiträgen und den „übrigen internationalen Netzwerken“ mit 16 Stellungnahmen. Den zweigrößten Anteil der Kommentare liefert die Gruppe der Ersteller von Jahresabschlüssen mit 143 Beiträgen. Einen nicht mehr ganz so großen Anteil verzeichnet die Gruppe der öffentlichen Stellen mit 62 Kommentaren, gefolgt von der Wissenschaft mit 30 Stellungnahmen und den sonstigen Stellungnahmen, welche nicht unter eine der bereits angeführten Kategorien zu subsummieren sind, mit 24 Beiträgen. Die Gruppe der Nutzer von Jahresabschlüssen hat insgesamt 23 Erklärungen abgegeben, gefolgt von der letzten Gruppe, den Prüfungsausschüssen, mit der geringsten Anzahl von 9 Kommentaren.

Alles in allem wurden somit 677 Stellungnahmen eingereicht, wobei auf der Homepage der EU-Kommission²⁰ eine Summe von gesamt 688 Beiträgen angegeben ist. Diese Differenz ist dadurch erklärbar, dass manche Verfasser ihre Stellungnahmen doppelt abgegeben bzw. lediglich eine Übersetzung ihrer ursprünglichen Antwort hinzugefügt haben. Auf diese zusätzlichen Beiträge wird jedoch im Rahmen dieser Magisterarbeit nicht eingegangen. Die unten angeführte Grafik fasst die Verteilung der eingelangten Beiträge in Bezug auf die unterschiedlichen Verfassergruppen noch einmal zusammen.

²⁰ Vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm

1. Einleitung

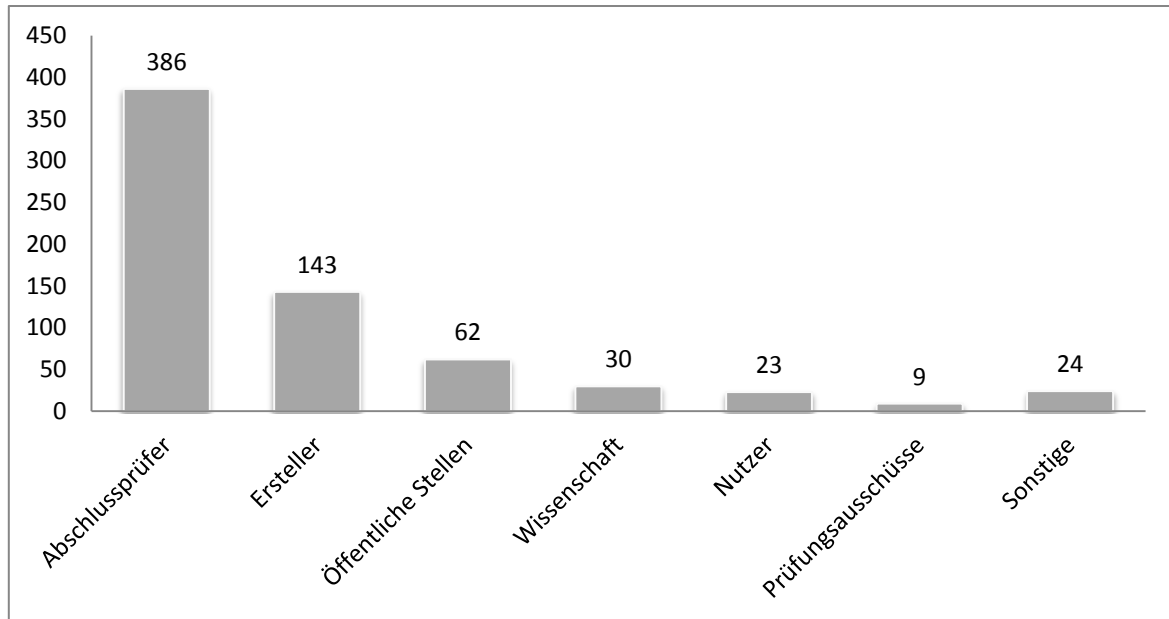


Abbildung 2: Kategorien der Verfassergruppen²¹

So kann deutlich erkannt werden, dass der Großteil der eingereichten Stellungnahmen von Abschlussprüfern stammt. Dies lässt sich vermutlich durch die Tatsache erklären, dass die Ausübung ihres Berufsstandes von jeglichen Änderungen derzeitiger Richtlinien am stärksten betroffen ist. Trotz der Tatsache, dass 204 dieser Beiträge unter der Kategorie einer Standardantwort zu subsummieren sind, stellt sich im Zuge dessen die Frage, ob dadurch die Ergebnisse der Antworten u.U. verzerrt werden, da deren Meinung möglicherweise aufgrund der hohen Anzahl am stärksten gewichtet werden. Ebenso zeigt die Gruppe der Ersteller großes Interesse an den im Grünbuch aufgezeigten Änderungsvorschlägen, was wiederum darauf zurückzuführen sein wird, dass jegliche Veränderungen auch einen großen Einfluss auf die Tätigkeiten der Ersteller von Abschlüssen aufweisen.

²¹ Quelle: Eigene Darstellung

1.4.2.3. Abgrenzung nicht ausgewerteter Stellungnahmen

Einige der abgegebenen Stellungnahmen können aufgrund sprachlicher Barrieren nicht ausgewertet werden, analysiert werden jedoch sämtliche in deutscher wie auch in englischer Sprache eingelangten Beiträge. Andere Stellungnahmen können wiederum aufgrund fehlenden Bezugs zum Thema der Magisterarbeit nicht ausgewertet werden, was u.a. der Fall ist, wenn in den jeweiligen Beiträgen Fragen zum Themengebiet der Governance oder der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern nicht behandelt werden.

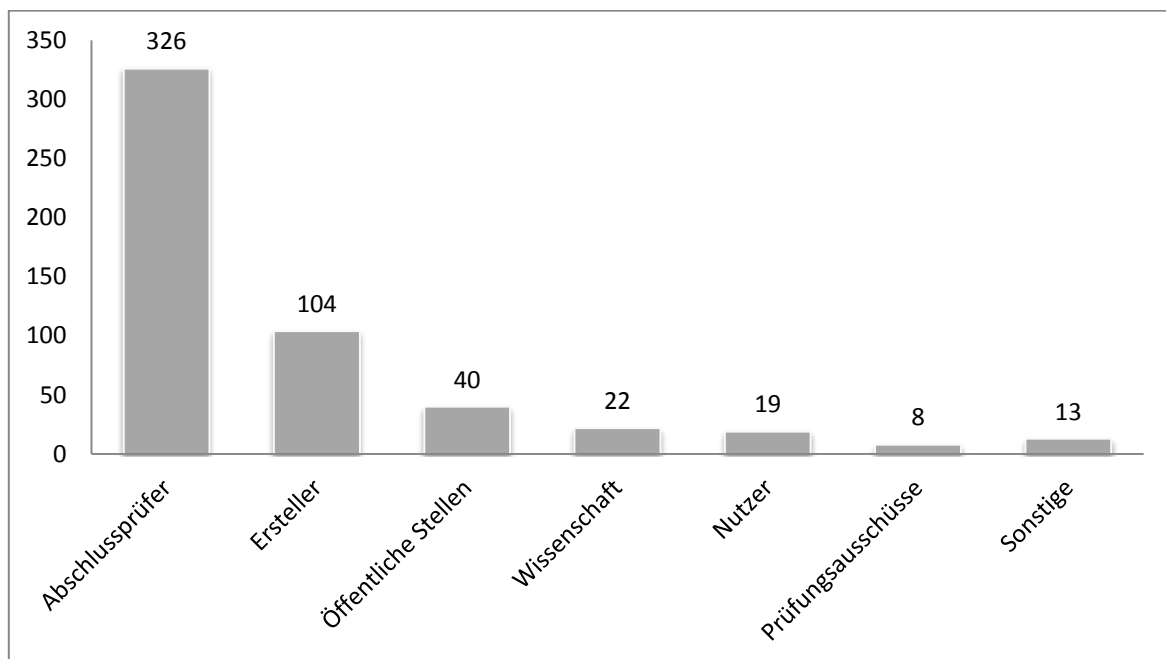


Abbildung 3: Summe auswertbarer Stellungnahmen²²

Aus obiger Grafik ist zu erkennen, dass der Großteil der Stellungnahmen, trotz teilweise vorhandener sprachlicher Barrieren und einigen nicht beantworteten Fragen, ausgewertet werden konnte. Insgesamt konnten somit 78,6% der Beiträge analysiert werden, wobei 85,6% der Stellungnahmen in deutscher oder englischer Sprache verfasst worden sind. Somit sind 14,4% der Stellungnahmen in anderen Sprachen verfasst und 7% aufgrund fehlender oder unvollständiger Antworten nicht in der Auswertung berücksichtigt worden.

²² Quelle: Eigene Darstellung

1. Einleitung

In unten angeführter Grafik wird die Gesamtheit aller in deutscher und englischer Sprache verfassten Beiträge aufgeschlüsselt nach den einzelnen Verfassergruppen dargestellt. Jene 579 Stellungnahmen entsprechen den bereits erwähnten 85,6% aller eingebrachten Beiträge. So sind 287 der 677 eingelangten Beiträge in deutscher Sprache, während 292 der 677 Stellungnahmen in englischer Sprache abgefasst sind.

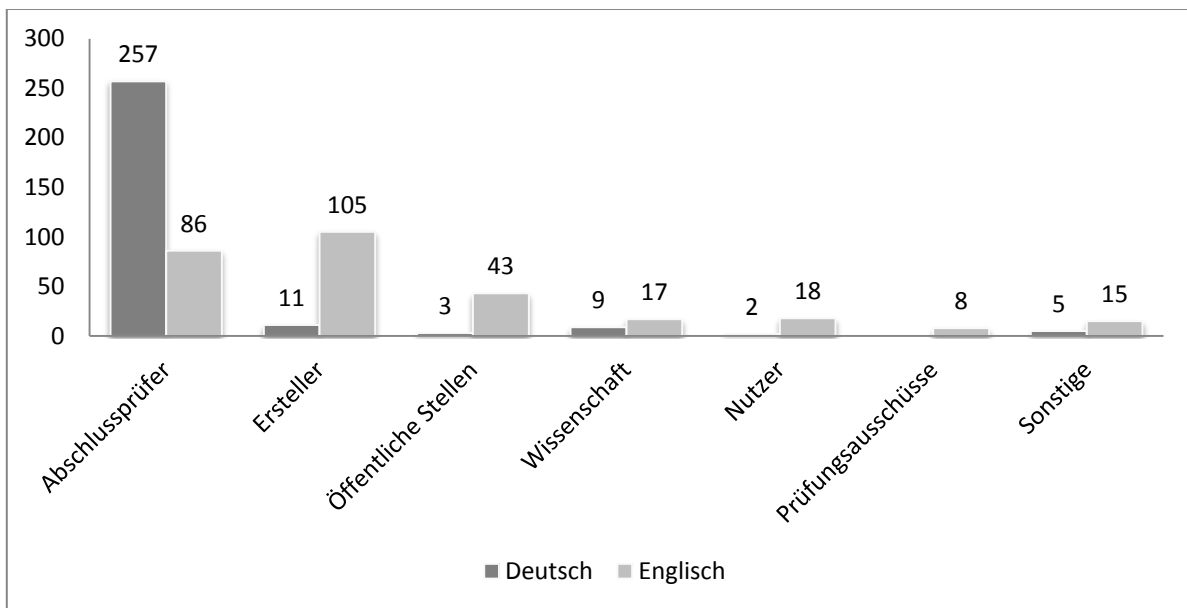


Abbildung 4: Beantwortung der Fragestellungen²³

²³ Quelle: Eigene Darstellung

2. Frage 16: Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer

2.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen

Derzeitige Regelungen besagen, dass sowohl die Bestellung als auch die Vergütung der Abschlussprüfer in den Aufgabenbereich von zu überprüfenden Unternehmen fällt. Das Grünbuch ist nun der Meinung, dass die „Tatsache, dass Wirtschaftsprüfer den Aktionären des geprüften Unternehmens und anderen Interessengruppen gegenüber verantwortlich sind, obwohl sie von dem geprüften Unternehmen vergütet werden, eine Verzerrung des Systems schafft.“²⁴ Kritisiert wird bei diesem Verfahren vor allem die Tatsache, dass durch diese Methode keine Unabhängigkeit gewährleistet werden kann, da das zu prüfende Unternehmen diese Entscheidungen ausschließlich nach eigenem Interesse trifft.²⁵

„Ist die Tatsache, dass der Prüfer vom geprüften Unternehmen bestellt und vergütet wird, problematisch? Welche alternativen Vereinbarungen würden Sie in diesem Zusammenhang empfehlen?“²⁶

2.2. Zusätzliche Erläuterungen

Im Bereich der Wissenschaft werden die Bemühungen der EU-Kommission zur Stärkung der Corporate Governance, um das Vertrauen in die Finanzinstitute zu steigern, jedenfalls begrüßt und unterstützt. Interessenkonflikte aufgrund der Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer werden jedoch ausgeschlossen, da diese Tätigkeiten ohnehin in den Aufgabenbereich der Hauptversammlung bzw. jenen der Aufsichtsräte fallen, wodurch die Unabhängigkeit an sich bereits gewährleistet ist.²⁷ Laut § 270 Abs. 1 UGB hat der Aufsichtsrat unverzüglich nach der Wahl des Abschlussprüfers den Vertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung abzuschließen und ein „Entgelt in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers“ wie auch zu seiner Qualifikation festzulegen. Zudem werden regelmäßig Berichterstattungen der Prüfer an den Ausschuss bzw. den Aufsichtsrat gefordert, weshalb hinsichtlich der Unabhängigkeit keinerlei Bedenken aufkommen sollten.²⁸

²⁴ EU-Kommission (2010a), S. 13

²⁵ Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 13

²⁶ EU-Kommission (2010a), S. 15

²⁷ Vgl. Liempd / Quick / Warming-Rasmussen (2011), S. 1-6

²⁸ Vgl. Prangenberg / Sollanek (2005), S. 21

Um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sicherzustellen, wurden u.a. auch gesetzlich verpflichtende externe Qualitätsprüfungen für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften eingeführt, welche eine hohe Prüfungsqualität bei Abschlussprüfungen bescheinigen sollen. Dadurch sollte vor allem das Vertrauen der Öffentlichkeit gesteigert und die Qualität der Abschlussprüfungen gesteigert werden.²⁹

Bei der Wahl des Abschlussprüfers sind demnach unterschiedliche Determinanten zu beachten, dazu zählen u.a. die Beachtung der Interessen der Aktionäre wie auch jener der zu überprüfenden Unternehmen. Zudem ist der Bestellvorgang von Abschlussprüfern meist an gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen bzw. an im Gesellschaftsvertrag vorgegebene Regelungen wie Mehrheitsbeschlüsse geknüpft, sodass die Ausgestaltungsmöglichkeiten hierzu gering sind. Demensprechend wird im Allgemeinen keine Problematik in der Bestellung wie auch in der Regelung der Vergütung von Abschlussprüfern durch die zu prüfenden Unternehmen vermutet.³⁰

2.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

2.3.1. Abschlussprüfer

2.3.1.1. Big Four

Im Bereich der vier größten Abschlussprüfungsgesellschaften wird die Ansicht vertreten, dass Unabhängigkeit der Abschlussprüfer das Um und Auf in der Abschlussprüfung darstellt. Sie sind jedoch einstimmig der Meinung, dass das derzeitige Modell der Bestellung und Vergütung keinerlei Probleme darstellt, zumal die Prüfungsausschüsse effektiv und unabhängig tätig sind. Somit ist ausreichend Sicherheit geboten, nachdem auch die Eigentümer ein Mitspracherecht im Prozess der Bestellung der Prüfer ausüben.³¹ Sofern demnach ein unabhängiger Ausschuss bzw. die Eigentümer diese Entscheidung treffen und nicht das Management eines zu prüfenden Unternehmens, wird kein Konflikt vermutet. Um Unabhängigkeit sicherzustellen, wird u.a. vorgeschlagen, dass der Prüfungsausschuss regelmäßig einen Bericht an die Eigen-

²⁹ Vgl. Krassnig (2010), S. 1

³⁰ Vgl. Luckner (2008), S. 9

³¹ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 10, Eine detaillierte Aufstellung sämtlicher Stellungnahmen zum Grünbuch befindet sich im Anhang A: Liste der Stellungnahmen.

tümer verfasst, in welchem seine Kompetenzen und deren Ausführung klar dargestellt werden.³² Eine Möglichkeit wäre dennoch, eine unabhängige dritte Partei einzustellen, welche gemeinsam mit dem Prüfungsausschuss derartige Aufgaben ausführt, um die Entscheidungen zu beaufsichtigen. Dem Prüfungsausschuss kommt in Unternehmen von öffentlichem Interesse die Rolle eines Schlichters zu, sofern Konflikte zwischen dem Prüfer und dem Management entstehen, somit ist dieser für die Unabhängigkeit des Prüfers zuständig. Als Hauptadressaten der Abschlüsse sollte die Entscheidung hinsichtlich der Bestellung der Prüfer daher auch weiterhin bei den Eigentümern wie auch beim Prüfungsausschuss liegen.³³ Abgesehen davon befolgen Aktionäre ohnehin meist den Rat des Prüfungsausschusses, weshalb in diesem Zusammenhang meist keine Konflikte entstehen, sofern diese in den Interessen der Eigentümer handeln, wovon im Rahmen einer gut funktionierenden Corporate Governance auszugehen ist.³⁴ Das bereits bestehende Modell sollte daher insofern weiter gestärkt werden, als die Kompetenzen des Prüfungsausschusses erweitert werden sollten, z.B. zur Durchführung von Änderungen hinsichtlich der bereits bestellten Abschlussprüfer oder deren Vergütung, falls diese notwendig erscheinen.³⁵

2.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Der Großteil der übrigen internationalen Netzwerke, 9 der 16 Beiträge, vertritt die Ansicht, dass ein Konflikt nur dann besteht, wenn das Management des zu prüfenden Unternehmens in den Prozess der Bestellung und Vergütung mit einbezogen wird. Dem stimmen wiederum zumindest 3 Stellungnahmen teilweise zu. So wird das Vorgehen, bei welchen sowohl der Prüfungsausschuss als auch die Eigentümer in den Bestellungsprozess mit einbezogen sind, als vollkommen sicher und problemlos in Bezug auf die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit gewertet. Die Kategorie der übrigen internationalen Netzwerke ist größtenteils der Meinung, dass die Rolle der Prüfungsausschüsse im Hinblick auf die Bestellung der Abschlussprüfer gestärkt werden sollte.³⁶ Durch die Einbeziehung externer Dritter, z.B. einer Regulierungsbehörde, würde nicht nur die Bürokratisierung weiter steigen, sondern auch für kleine und mittlere Unternehmen zu übermäßigen Belastungen führen. Zudem weiß jedes Unternehmen individuell am besten, welche Anforderungen Abschlussprüfer erfüllen sollten. Auch die Vergü-

³² Vgl. z.B. SN AP_295, S. 19

³³ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 11

³⁴ Vgl. z.B. SN AP_234, S. 27

³⁵ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 11

³⁶ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 11

tung sollte weiterhin vom zu prüfenden Unternehmen festgelegt werden, da diese aufgrund eines Einblicks in die Strukturen und Geschäftsprozesse am besten geeignet sind, den Wert deren Leistungen einzuschätzen. Eine gesetzlich festgelegte Honorarordnung wird daher abgelehnt. Hinzuzufügen ist dabei auch, dass diese Regelungen für sämtliche Unternehmen Geltung haben sollten, weshalb empfohlen wird, keine Sonderbestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse einzuführen.³⁷

Andererseits sind 3 der 16 zu diesem Thema ausgewerteten Stellungnahmen der Ansicht, dass es problematisch sein könnte, den zu prüfenden Unternehmen einen derartigen Verantwortungsbereich zu überlassen, weshalb sie einen fixen Vergütungssatz für Abschlussprüfer vorschlagen, um die Unabhängigkeit einigermaßen sicherzustellen.³⁸ 1 Beitrag hat dieses Thema nicht kommentiert.

2.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

In der Gruppe der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften wurden 236 Beiträge ausgewertet, von welchen 208 der Ansicht sind, dass es problematisch ist, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung der Abschlussprüfer vom zu überprüfenden Unternehmen durchführen zu lassen. 4 Kommentare stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu. Im Gegensatz dazu vertreten 15 den Standpunkt, dass dieses Vorgehen keinerlei Probleme verursacht bzw. nur ausreichend kontrolliert werden muss. 9 der 236 Stellungnahmen haben dieses Thema jedoch nicht kommentiert.

Die Standardantwort zu diesem Thema, welche wie bereits erwähnt einen Großteil dieser Gruppe ausmacht, sieht in der Bestellung und Vergütung der Prüfer durch das zu überprüfende Unternehmen ein Problem. Aufgrund des starken Wettbewerbs kommt es zudem häufig zu Dumping-Preisen. Zusätzlich haben auch die Dokumentationsanforderungen zugenommen, weshalb die Prüfungsqualität teilweise vermindert wird. Wichtig ist dabei vor allem, ein adäquates Honorar für die Prüfer festzulegen, damit diese ihren Aufgaben entsprechend nachkommen können.³⁹ Vorgeschlagen wird daher u.a. eine fixe Honorarordnung, um die Unabhängigkeit sicherzustellen, damit ein angemessenes Honorar sichergestellt ist und etwaige

³⁷ Vgl. z.B. SN AP_103, S. 10

³⁸ Vgl. z.B. SN AP_113, S. 4

³⁹ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 7

Interessenkonflikte vermieden werden.⁴⁰ Sonstige Stellungnahmen vertreten auch teilweise die Ansicht, dass es vor allem bei managementgeführten Unternehmen problematisch ist, den Bestellungsprozess den zu überprüfenden Unternehmen zu überlassen. Denn in diesem Fall wäre der Einfluss der Manager, deren Ziel vorrangig in der Erreichung eines hohen Profits liegt, auf das Prüfungsergebnis zu groß. Hierzu wird auch die Meinung vertreten, dass sowohl die Abhängigkeit als auch das Befangenheitsrisiko mit der Wiederbestellung desselben Prüfers steigen.⁴¹

Andere wiederum sind der Meinung, dass der Prozess der Bestellung und Vergütung durch die zu prüfenden Unternehmen kein Problem darstellt, weshalb diese Kompetenzen beim Prüfungsausschuss bzw. den Eigentümern bleiben sollten.⁴² Vor allem, da die zu überprüfenden Unternehmen am besten geeignet sind, Prüfer mit dem notwendigen Branchenwissen auszuwählen. Abgesehen davon müsste geklärt werden, wer die Kosten des Organs trägt, welches die Bestellung durchführen sollte bzw. was passiert, wenn das Unternehmen mit der Wahl des Prüfers nicht einverstanden ist. Abgesehen davon würde die Weitergabe dieser Kompetenzen mit einer verstärkten Bürokratisierung einhergehen. Auch die Vergütung sollte daher weiterhin vom Empfänger selbst, nämlich den zu überprüfenden Unternehmen, festgelegt werden, denn diese wissen am besten, was deren Leistung wert ist. In diesem Sinne wird daher auch eine gesetzlich festgelegte Honorarordnung abgelehnt.⁴³ Wichtig zur Einhaltung der Unabhängigkeit ist vor allem auch die Beachtung des Verbots zur Selbstprüfung und der eigenständigen Urteilsfindung. Das bisherige Modell der Bestellung von Abschlussprüfern wird jedoch soweit als vollkommen sicher in seiner Vorgehensweise in Bezug auf die notwendige Unabhängigkeit angesehen.⁴⁴

⁴⁰ Vgl. z.B. SN AP_162, S. 7

⁴¹ Vgl. z.B. SN AP_237, S. 6

⁴² Vgl. z.B. SN AP_010, S. 6

⁴³ Vgl. z.B. SN AP_289, S. 9

⁴⁴ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 11

2.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Obwohl der „Code of Ethics“ größtenteils als ausreichend zur Sicherung der Unabhängigkeit empfunden wird, sehen andere der berufsständischen Vertreter einen potenziellen Konflikt in der aktuellen Situation der Bestellung und Vergütung von Abschlussprüfern. So wird u.a. vorgeschlagen, die Regelungen hinsichtlich der Vergütung insoweit zu überarbeiten, dass diese ein Maximum von 15% der Gesamtumsätze des Unternehmens nicht überschreiten sollten.⁴⁵ 8 Stellungnahmen haben ihren Standpunkt zu diesem Thema nicht kommentiert. So vertreten 10 der 70 ausgewerteten Beiträge den Standpunkt, dass die Kompetenz dieser Aufgabenbereiche nicht bei den zu überprüfenden Unternehmen liegen sollte, dem 8 Kommentare teilweise zustimmen.

Andererseits sind 44 der 70 Stellungnahmen und somit die klare Mehrheit der Ansicht, dass diese Tatsache nicht problematisch ist und die derzeitigen Regelungen daher als vollkommen adäquat anzusehen sind, um die Unabhängigkeit der Prüfer zu wahren.⁴⁶ Aufgrund der Tatsache, dass diese Entscheidung vom Prüfungsausschuss und den Eigentümern getroffen wird, ist nicht mit Interessenkonflikten zu rechnen. Diese entstehen jedoch, sofern das Management des zu prüfenden Unternehmens in den Bestellungsprozess involviert wird.⁴⁷ Um die Unabhängigkeit zu wahren, werden den Eigentümern der Unternehmen außerdem Berichte über den Verlauf der Abschlussprüfung vom Prüfer vorgelegt. Zudem ist der Prüfungsausschuss verpflichtet, dessen Unabhängigkeit regelmäßig zu überprüfen, um Konflikten bzw. Unsicherheiten in Bezug auf die Abschlussprüfung vorzubeugen.⁴⁸ So wird u.a. auch überprüft, ob die vom Prüfer bezogene Vergütung angemessen im Vergleich zu seinen Leistungen ist.⁴⁹ Die Eigentümer werden zudem dafür sorgen, dass der Prozess der Bestellung ohne Grund zur Besorgnis verläuft, um den Ruf ihres Unternehmens nicht zu gefährden. In diesem Zusammenhang wird ferner vorgeschlagen, die Rolle des Prüfungsausschusses wie auch die der Aktionäre zu stärken.⁵⁰

⁴⁵ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 5

⁴⁶ Vgl. z.B. SN AP_020, S. 8

⁴⁷ Vgl. z.B. SN AP_124, S. 5

⁴⁸ Vgl. z.B. SN AP_128, S. 12

⁴⁹ Vgl. z.B. SN AP_150, S. 27

⁵⁰ Vgl. z.B. SN AP_204, S. 22

2.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe sind von den 94 ausgewerteten Kommentaren 5 der Ansicht, dass es problematisch ist, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung der Abschlussprüfer vom zu überprüfenden Unternehmen durchführen zu lassen. Erwähnt wird dabei, dass dieser Konflikt zwar nicht effizient geregelt werden kann, dieser jedoch eingeschränkt werden muss, um die Unabhängigkeit möglichst zu erhalten.⁵¹ 8 Beiträge stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu. Vorgeschlagen wird u.a. externe Organisationen in den Bestellungsprozess mit einzubeziehen, was jedoch wiederum mit höheren Kosten wie auch höherem Aufwand verbunden wäre.⁵² Jedenfalls sollte ein Widerspruchsrecht zur Sicherung der Unabhängigkeit seitens externer Behörden bestehen, um bei auftretenden Bedenken bezüglich der Vorgehensweise der Abschlussprüfung eingreifen zu können.⁵³

Im Gegensatz dazu sind 81 Stellungnahmen, was der Mehrheit entspricht, der Meinung, dass dieses Vorgehen keinerlei Interessenkonflikte verursacht. So sollten Entscheidungen bezüglich der Bestellung und Vergütung von Abschlussprüfern gemeinsam von den Prüfungsausschüssen und den Eigentümern getroffen werden.⁵⁴ Argumentiert wird in diesem Zusammenhang, die Rolle der Prüfungsausschüsse noch weiter zu stärken.⁵⁵ Problematisch wäre daher ausschließlich eine Situation, in welcher das Management eines zu prüfenden Unternehmens die Bestellung und Vergütung der Prüfer regelt. Vorgeschlagen wird dennoch, eine regelmäßige Kontrolle der Sicherheitsvorkehrungen betreffend die Unabhängigkeit auszuführen bzw. in Ausnahmefällen einen zweiten Prüfer parallel zu engagieren, um die Unabhängigkeit sicherzustellen.⁵⁶ Das Mitspracherecht der Eigentümer bzw. Aktionäre bei der Bestellung der Abschlussprüfer ist jedenfalls beizubehalten, denn diese sind vorrangige Adressaten der geprüften Abschlüsse.⁵⁷ Generell wird daher keine Notwendigkeit einer Änderung der bisherigen Regelungen erkannt.⁵⁸

⁵¹ Vgl. z.B. SN PC_85, S. 4

⁵² Vgl. z.B. SN PC_124, S. 5

⁵³ Vgl. z.B. SN PC_142, S. 8

⁵⁴ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 14

⁵⁵ Vgl. z.B. SN PC_036, S. 2

⁵⁶ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 13

⁵⁷ Vgl. z.B. SN PC_128, S. 4

⁵⁸ Vgl. z.B. SN PC_058, S. 7

2.3.3. Öffentliche Stellen

Die Antworten zu dieser Frage können in dieser Kategorie wie folgt eingeteilt werden. Insgesamt wurden 35 Beiträge ausgewertet, unter welchen 10 den Standpunkt vertreten, dass es problematisch ist, den Aufgabenbereich der Bestellung und Vergütung der Prüfer in den Verantwortungsbereich des zu überprüfenden Unternehmens zu legen.⁵⁹ 8 der 35 Kommentare stimmen dieser Ansicht zumindest teilweise zu.

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 17 der 35 Stellungnahmen, welche davon ausgehen, dass diese Entscheidungskompetenz bei den zu überprüfenden Unternehmen bleiben sollte, denn diese wissen am besten, wer zur Prüfung ihrer Jahresabschlüsse geeignet ist. Nicht zuletzt aufgrund der Tatsache, dass sie die Prozesse und die Beschaffenheit des Unternehmens kennen.⁶⁰ Einige im Bereich der öffentlichen Stellen vertreten daher den Standpunkt, dass die Zuständigkeit generell bei den Unternehmen selbst bleiben sollte, vor allem wenn es sich dabei nicht um Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt. In diesen Fällen wird teilweise der Entzug der Kompetenz zur Regelung der Bestellung und Vergütung und somit die Einbeziehung unternehmensfremder Dritter befürwortet.⁶¹ Außerdem werden Möglichkeiten zur Verbesserung der aktuellen Situation genannt. So schlagen Vertreter der öffentlichen Stellen vor, die Verantwortung zwar weiterhin dem Prüfungsausschuss zu überlassen, dieser sollte jedoch vollkommen unabhängig vom Management des zu prüfenden Unternehmens agieren.⁶² Auf diese Weise sollten vor allem die Beziehungen zwischen Prüfungsausschüssen und den Eigentümern gestärkt werden.⁶³

⁵⁹ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 7

⁶⁰ Vgl. z.B. SN PA_059, S. 6

⁶¹ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 7

⁶² Vgl. z.B. SN PA_049, S. 5

⁶³ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 8

2.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 13 Stellungnahmen ausgewertet, welche sich wie folgt zusammenfassen lassen: insgesamt stimmen 5 Beiträge dieser Fragestellung zu und 4 zumindest teilweise; somit vertritt der Großteil der Wissenschaft die Meinung, dass Aufgaben, welche die Bestellung sowie die Vergütung betreffen, nicht im Verantwortungsbereich des zu prüfenden Unternehmens liegen sollten. Zumal Meinungsverschiedenheiten, z.B. in Bezug auf Verfahrensweisen, u.U. in weiterer Folge zum Entzug von Folgeaufträgen führen könnten.⁶⁴ In der Trennung der Bestellung der Abschlussprüfer und deren Bezahlung von der Unternehmenstätigkeit der jeweiligen Unternehmen im engeren Sinn wird einerseits der Vorteil eines unabhängigen Urteils in Bezug auf den Abschluss gesehen, andererseits auch eine Erhöhung der Glaubwürdigkeit gegenüber außenstehenden Adressaten.⁶⁵ Diese Punkte sind in Folge der Weltwirtschaftskrise unabdingbar.

Lediglich 4 der 13 Beiträge gehen davon aus, dass dies derzeit kein Problem darstellt und jegliche Änderungen zunächst im Hinblick auf die Erhöhung der Qualität von Abschlussprüfungen geprüft werden sollten.⁶⁶ Ihrer Meinung nach ist die Tatsache, dass das zu prüfende Unternehmen sowohl die Bestellung als auch die Vergütung regelt, nicht problematisch, solange der Prüfungsausschuss und deren Finanzexperten, welche den Prüfer auswählen, ihre Aufgabe verantwortungsvoll erledigen, weshalb eine primär behördliche Aufsicht dieser Prozesse eher abgelehnt wird.⁶⁷ Der Markt für Prüfungsleistungen würde durch die zentrale Verantwortlichkeit einer externen Behörde enorm eingeschränkt werden, von welcher sodann Abhängigkeit bestehen würde.⁶⁸ Bezüglich der Vergütung sollte jedenfalls eine Untergrenze bestehen, denn diese ist aufgrund des Konkurrenzdrucks z.T. sehr gering im öffentlichen Sektor. Die Vergütungsstruktur sollte aus diesem Grund wiederum transparenter dargestellt werden, da größtenteils, aufgrund des Einflusses vom Management eines zu prüfenden Unternehmens, der Effekt des bereits erwähnten „lowballing“⁶⁹ festzustellen ist.⁷⁰

⁶⁴ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 16

⁶⁵ Vgl. z.B. SN Ad_023, S. 11

⁶⁶ Vgl. z.B. SN Ad_007, S. 15

⁶⁷ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 2

⁶⁸ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 16

⁶⁹ Vgl. Definition im Rahmen der offiziellen Zusammenfassung seitens der EU-Kommission (2011c), S. 7

⁷⁰ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 8

2.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe sind 18 Beiträge ausgewertet worden, von welchen 6 der Ansicht sind, dass es problematisch ist, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung der Abschlussprüfer vom zu überprüfenden Unternehmen durchführen zu lassen.⁷¹ Vor allem dann, wenn die Vergütung einen signifikanten Anteil der Gesamtausgaben des geprüften Unternehmens ausmacht.⁷² 4 der 18 Beiträge stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu. Diese sind zwar der Überzeugung, es besteht ein Konfliktpotential, sind jedoch ebenfalls der Ansicht, dass ausreichend Maßnahmen bestehen, um die Unabhängigkeit nicht zu gefährden. Daher sollten zu prüfende Unternehmen auch weiterhin die Kompetenz hinsichtlich des Bestellungsprozesses behalten, statt diese einer externen Regulierungsbehörde zu überlassen.⁷³ Vorgeschlagen wird jedoch u.a., dass Aktionäre den vom Ausschuss bestellten Prüfer jedenfalls im Vorhinein genehmigen sollten. Zudem sollten die Regelungen hinsichtlich der Transparenz, in Bezug auf die Beziehung zwischen den Unternehmen und deren Prüfern, verstärkt werden. Darunter fallen vor allem Informationen betreffend die Vergütung, die Dauer von Prüfungsaufträgen und die Gründe einer Wiederherstellung.⁷⁴

Im Gegensatz dazu sehen 8 der 18 Kommentare kein Problem in dieser Aufgabenverteilung, solange der Ausschuss und nicht das Management eines zu prüfenden Unternehmens für Bestellungen und die Festlegung der Vergütung von Prüfern zuständig ist.⁷⁵ Abgesehen davon wird eine stärkere Einbeziehung der Aktionäre in den Prozess der Bestellung von Abschlussprüfern vorgeschlagen.⁷⁶

⁷¹ Vgl. z.B. SN Us_012, S. 8

⁷² Vgl. z.B. SN Us_019, S. 8

⁷³ Vgl. z.B. SN Us_001, S. 1

⁷⁴ Vgl. z.B. SN Us_003, S. 2

⁷⁵ Vgl. z.B. SN Us_002, S. 6

⁷⁶ Vgl. z.B. SN Us_004, S. 7

2.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen der Gruppe der Prüfungsausschüsse lassen sich die 8 ausgewerteten Kommentare wie folgt zusammenfassen: 7 sind der Ansicht, dass diese Aufgabenverteilung gerechtfertigt ist und die Entscheidungskompetenz hinsichtlich der Bestellung und Vergütung von Abschlussprüfern auch weiterhin beim zu überprüfenden Unternehmen bleiben sollte.⁷⁷ 1 Kommentar stimmt diesem Vorschlag zumindest teilweise zu. Demzufolge befindet die Mehrheit der Prüfungsausschüsse, welche in den jeweiligen zu prüfenden Unternehmen tätig sind, die Tatsache, dass Abschlussprüfer sowohl vom Unternehmen bestellt als auch vergütet werden, für nicht problematisch. Aus deren Sichtweise werden demzufolge ausreichend Sicherheitsvorkehrungen getroffen, welche die gewünschte Unabhängigkeit gewährleisten. So sollten Prüfungsausschüsse jedenfalls regelmäßig die Effektivität der Abschlussprüfungen kontrollieren, um die Notwendigkeit einer erneuten Bestellung bzw. einer Änderung dieses Prozesses zu umgehen.⁷⁸

2.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 10 Beiträge ausgewertet, wobei 5 der Ansicht sind, dass es problematisch ist, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung vom zu überprüfenden Unternehmen durchführen zu lassen.⁷⁹ So wird u.a. vorgeschlagen, eine engere Zusammenarbeit des Managements und der Aktionäre von zu prüfenden Unternehmen zu unterstützen, um in wichtigen Belangen, wie der Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer, eine für alle Beteiligten zufriedenstellende Entscheidung treffen zu können. Hilfreich sein könnte außerdem ein Kontrollsystem und Governance-Regeln für Prüfungsausschüsse, durch welche nicht nur regelmäßig ihre Unabhängigkeit unter Beweis zu stellen ist, sondern auch die Befolgung der Regeln in Bezug auf Ethik, Integrität und Objektivität überprüft wird.

4 der 10 Stellungnahmen sehen keinen Konflikt darin, den zu überprüfenden Unternehmen die Kompetenz zur Durchführung dieser Aufgaben zu übertragen.⁸⁰ 1 Beitrag stimmt dieser Ansicht jedenfalls teilweise zu, womit die Meinungen zu dieser Frage eher differieren.

⁷⁷ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 7

⁷⁸ Vgl. z.B. SN AC_006, S. 2

⁷⁹ Vgl. z.B. SN Ot_003, S. 8

⁸⁰ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 10

2.4. Zusammenfassung

Generell kann festgehalten werden, dass sowohl seitens der Wissenschaft als auch im Hinblick auf die in Österreich bestehenden rechtlichen Bestimmungen die Meinung vertreten wird, dass für ausreichend Sicherheitsvorkehrungen gesorgt ist, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sicherzustellen. Dementsprechend wird in dem Prozess der Bestellung und der Regelung der Vergütung von Abschlussprüfern durch das zu prüfende Unternehmen keine Problematik gesehen.

Betreffend die Beiträge der unterschiedlichen Verfassergruppen ist ebenfalls eine Tendenz dahingehend festzustellen, dass der Prozess der Bestellung wie auch jener der Vergütung von Abschlussprüfern der alleinigen Kompetenz der zu überprüfenden Unternehmen unterliegen sollte. Diese auch bisher angewandte Vorgehensweise wird als nicht problematisch im Hinblick auf die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit betrachtet. Der überwiegende Teil ist somit der Ansicht, dass derzeitige Prozesse unverändert weitergeführt werden sollten, jedoch der Ausbau einzelner Kontrollmechanismen, wie u.a. eine verstärkte Transparenz der Vorgänge, in Betracht gezogen werden sollte. Dieser Standpunkt wird insbesondere von Abschlussprüfern, Prüfungsausschüssen wie auch Erstellern der Jahresabschlüsse vertreten. Zudem wird größtenteils eine Vereinheitlichung der Regelungen vorgeschlagen, sodass Institute von öffentlichem Interesse denselben Bestimmungen unterliegen wie auch jene, welche dies tendenziell nicht sind.

Gruppen wie die Wissenschaft, öffentliche Stellen und die Nutzer der Abschlüsse stehen diesem Thema eher neutral gegenüber. Diese sind zwar teilweise der Ansicht, dass der Prozess der Bestellung wie auch jener zur Regelung der Vergütung der Prüfer in der Kompetenz der zu überprüfenden Unternehmen bleiben sollte, befürworten teilweise jedoch auch Änderungen diesbezüglich, sofern diese zur Erhöhung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern beitragen.

3. Frage 17: Bestellung der Abschlussprüfer durch Dritte

3.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage

Wie bereits unter Punkt 2.1. erwähnt, werden Abschlussprüfer größtenteils von zu prüfenden Unternehmen bestellt und vergütet, was wiederum die Unabhängigkeit dieser Prüfer beeinträchtigt. Um diesem Problem entgegenzustehen, gibt es hierzu Überlegungen, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung und Dauer des Prüfungsauftrags der Verantwortung eines Dritten, möglicherweise einer Regulierungsbehörde, zu übertragen.⁸¹ Laut Grünbuch könnte „ein solches Konzept vor allem für die Prüfung der Abschlüsse großer Unternehmen und/oder systemrelevanter Finanzinstitute von Bedeutung sein.“⁸² Das geprüfte Unternehmen hätte somit diesbezüglich keinerlei Entscheidungskompetenz.

„Wäre die Bestellung durch einen Dritten in bestimmten Fällen gerechtfertigt?“⁸³

3.2. Zusätzliche Erläuterungen

In Bezug auf die Fragestellung, ob ein Dritter in den Aufgabenbereich der Bestellung von Abschlussprüfern zu involvieren ist, werden seitens der Wissenschaft einige wenige Ausnahmen zum gesetzlichen Regelfall genannt, in denen dies gerechtfertigt wäre. So ist insbesondere die Bestellung durch das Gericht zu nennen, wenn dies aufgrund von z.B. Befangenheitsgründen nach § 270 UGB notwendig erscheint. In diesen Fällen sind sowohl der Vorstand und der Aufsichtsrat als auch Aktionäre dazu berechtigt, einen Antrag zu stellen, sofern deren Anteile insgesamt in Summe 5% des Grundkapitals erreichen. Dem Bundesaufsichtsamt steht jedenfalls bereits ein Vetorecht zu, sodass dieses berechtigt ist, die Bestellung eines anderen Prüfers zu verlangen, falls dies notwendig erscheint. Wird der Abschlussprüfer nicht innerhalb der vorgesehenen Frist bestellt, so darf ebenfalls ein Gericht diesen wählen, was jegliche Entscheidungen durch die zu prüfenden Unternehmen ungültig macht.⁸⁴

⁸¹ Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 13

⁸² EU-Kommission (2010a), S. 13

⁸³ EU-Kommission (2010a), S. 16

⁸⁴ Vgl. Luckner (2008), S. 11

Abgesehen davon wird die Einbeziehung unternehmensfremder Dritter, wie bereits in der Frage 16 aufgezeigt worden ist, generell eher abgelehnt, da externe Dritte nicht über den notwendigen Einblick in jedes individuelle Unternehmen verfügen und somit nicht in der Lage sind, den am besten geeigneten Prüfer für jedes zu prüfende Unternehmen auszuwählen. Zudem ist der Bestellvorgang, wie bereits erwähnt, an diverse im Gesellschaftsvertrag verpflichtend einzuhaltende Regelungen betreffend die Abläufe geknüpft, sodass die Ausgestaltungsmöglichkeiten zu gering sind, um die Einbeziehung eines unternehmensfremden Dritten, wie einer Regulierungsbehörde, zu rechtfertigen. Demensprechend wird argumentiert, dass externe Dritte ausschließlich in Ausnahmesituationen einbezogen werden sollten.⁸⁵

3.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

3.3.1. Abschlussprüfer

3.3.1.1. Big Four

Die Big Four-Prüfungsgesellschaften sind der Ansicht, dass die Übertragung der Kompetenzen an eine externe dritte Partei, z.B. eine Regulierungsbehörde, die Autorität der Eigentümer und Prüfungsausschüsse untergraben würde, weshalb alle 4 gegen eine Einbeziehung Dritter im Rahmen des Bestellungsprozesses der Abschlussprüfer sind. So wird u.a. auch die Meinung vertreten, dass es einzelne Ausnahmefälle gibt, vor allem im Bereich der Unternehmen von öffentlichem Interesse, in welchen es notwendig sein könnte, eine Aufsichtsbehörde im Rahmen der Bestellung der Abschlussprüfer zu involvieren. Allerdings wäre damit ein erhöhtes Risiko für den Regulator verbunden, denn dieser würde für sämtliche Fehler die Verantwortung tragen. Zudem weiß der Prüfungsausschuss am besten, was jedes individuelle Unternehmen braucht und somit, welcher Prüfer am besten geeignet ist.⁸⁶ Abgesehen von zusätzlichen Kosten und zusätzlicher Komplexität würde die Bestellung durch einen externen Dritten auch die Qualität der Abschlussprüfung reduzieren.⁸⁷ Ferner hätten Abschlussprüfer unter diesen Umständen möglicherweise keinen oder nur mehr eingeschränkten Zugriff zu notwendigen Informationen.⁸⁸

⁸⁵ Vgl. Luckner (2008), S. 9

⁸⁶ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 11

⁸⁷ Vgl. z.B. SN AP_234, S. 28

⁸⁸ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 12

3.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Die Mitglieder der übrigen internationalen Netzwerke sind teilweise, insgesamt 4 der 16 Stellungnahmen, der Ansicht, dass es problematisch ist, wenn zu prüfende Unternehmen selbst die Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer vornehmen, weshalb diese vorschlagen, externe Dritte mit einzubeziehen, solange ihnen der Zugang zum Segment der größeren zu prüfenden Unternehmen zusteht.⁸⁹

In Bezug auf kleinere Prüfungsgesellschaften wird die Bestellung durch unternehmensfremde Dritte jedoch tendenziell als nicht gerechtfertigt empfunden, vor allem da u.U. große Prüfungsgesellschaften im Rahmen des Auswahlverfahrens bevorzugt werden würden. Zudem entsprechen die von Regulierungsbehörden getroffenen Entscheidungen meist nicht den Bedürfnissen der Unternehmen, weshalb diese nur in Ausnahmefällen einbezogen werden sollten.⁹⁰ Die Einbeziehung Dritter würde außerdem die Beziehung zwischen Unternehmen und Prüfern beeinflussen, was wiederum den Verlauf und in weiterer Folge die Qualität der Abschlüsse beeinträchtigen könnte.⁹¹ Diese Meinung vertreten jedenfalls 11 der 16 ausgewerteten Beiträge, wohingegen sich 1 Kommentar der Stimme enthalten hat.

⁸⁹ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 12

⁹⁰ Vgl. z.B. SN AP_113, S. 4

⁹¹ Vgl. z.B. SN AP_264, S. 17

3.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

Die Mehrheit, 206 der 236 Stellungnahmen, befindet die aktuelle Situation für problematisch und spricht sich daher für die Einbeziehung Dritter, wie einer Regulierungsbehörde, aus. Der Prozess der Bestellung von Prüfern sollte daher nicht von den zu überprüfenden Unternehmen selbst durchgeführt werden. Diese Ansicht wird jedenfalls von der Standardantwort vertreten, insbesondere in Bezug auf Unternehmen von öffentlichem Interesse. Sofern andere wie die bereits erwähnten Maßnahmen nicht zielführend hinsichtlich der Unabhängigkeit sind, so wird auch in Betracht gezogen, Regulierungsbehörden für die Bestellung der Prüfer einiger Unternehmen einzuführen. Für kleinere Unternehmen hingegen ist die Einbeziehung Dritter mit einem zu hohen administrativen Aufwand verbunden, sodass dieser Schritt nicht gerechtfertigt wäre. Zudem wären die Kriterien zu hinterfragen, nach welchen unternehmensfremde Dritte den Abschlussprüfer auswählen.⁹²

Einige Stellungnahmen seitens der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften, 22 der 236 ausgewerteten Stellungnahmen, vertreten jedoch den Standpunkt, die Entscheidungskompetenz in Bezug auf die Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer sollte bei den zu überprüfenden Unternehmen bleiben und nur in seltenen Ausnahmefällen an Dritte übertragen werden. So sollte eine Regulierungsbehörde in diesen wenigen Situationen das Recht haben, ein sogenanntes Vetorecht, einen neuen Prüfer zu wählen, sofern sich dieser als ungeeignet zur Prüfung eines Jahresabschlusses entpuppt. 1 Beitrag stimmt dieser Ansicht teilweise zu, wohingegen 7 Kommentare ihre Meinung zu diesem Thema nicht kundgetan haben. Andere Stellungnahmen zu diesem Thema lehnen die Einbeziehung Dritter ab, um die Rechte der Eigentümer zu wahren und die Unabhängigkeit vom Management des geprüften Unternehmens sicherzustellen.⁹³

⁹² Vgl. z.B. SN AP_001, S. 8

⁹³ Vgl. z.B. SN AP_010, S. 6

3.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Zu diesem Thema ist die Mehrheit der Befragten, 48 der 70 ausgewerteten Kommentare, der Ansicht, dass die Entscheidungskompetenz betreffend die Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer bei den zu überprüfenden Unternehmen bzw. deren Prüfungsausschüssen bleiben sollte. Diese sind am besten geeignet, einen ihren Kriterien entsprechenden Prüfer für die Prüfung ihres Abschlusses auszuwählen. Jegliche Einbeziehung unternehmensfremder Dritter, wie einer Regulierungsbehörde, würde lediglich die Autorität der Prüfungsausschüsse und jener der Eigentümer untergraben. So wird jedoch u.a. vorgeschlagen, die Rolle der Ausschüsse zu verstärken.⁹⁴ Solange keine Interessenkonflikte entstehen, wird daher die Einbeziehung externer Dritter abgelehnt, um u.a. das Vertrauen der Marktteilnehmer in die Prüfer zu wahren.⁹⁵ Abgesehen davon führen diese Überlegungen nicht nur zur mangelnden Auswahl der Prüfer aufgrund fehlender Branchenkenntnisse der Behörden, sondern auch zu zusätzlichem Kostenaufwand. Zudem würden die auf diese Weise gefällten Entscheidungen mit großer Wahrscheinlichkeit vom Unternehmen selbst und möglicherweise auch von Prüfungsgesellschaften angefochten werden.⁹⁶

Lediglich 8 der 70 Beiträge befürwortet in Ausnahmefällen die Übertragung der Aufgabenbereiche an unternehmensfremde Dritte. Diese Ansicht wird vor allem in Zusammenhang mit Instituten von öffentlichem Interesse oder in Fällen, in welchen keine entsprechenden Prüfer vorhanden sind, geteilt. In diesen Situationen wird vorgeschlagen, einer externen Regulierungsbehörde ein Veto-Recht bezüglich der Bestellung zu übertragen.⁹⁷ Dieser Meinung stimmen 4 Stellungnahmen zumindest teilweise zu, wohingegen 10 nichts zu diesem Thema beigetragen haben.

⁹⁴ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 5

⁹⁵ Vgl. z.B. SN AP_128, S. 12

⁹⁶ Vgl. z.B. SN AP_150, S. 27

⁹⁷ Vgl. z.B. SN AP_194, S. 15

3.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 94 Kommentare ausgewertet, wobei 4 der Ansicht sind, dass es problematisch ist, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung der Abschlussprüfer vom zu überprüfenden Unternehmen selbst durchführen zu lassen, und es deshalb sinnvoll wäre, diesen Aufgabenbereich einem externen Dritten zu übertragen. Dies vor allem dann, wenn ein bereits gewählter Prüfer nicht fähig ist, die Abschlussprüfung korrekt durchzuführen.⁹⁸ 3 Kommentare stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu.

Im Gegensatz dazu vertreten 87 Stellungnahmen, und somit der Großteil, die Meinung, dass die Übertragung der Kompetenzen hinsichtlich der Bestellung und Vergütung der Prüfer an einen Dritten in keinem Fall gerechtfertigt wäre, da dies einen Einschnitt in die Rechte des Unternehmens darstellen würde. Die Mehrheit vertritt daher den Standpunkt, dass die Entscheidungskompetenz in Bezug auf die Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer bei den zu überprüfenden Unternehmen bleiben und somit nur in seltenen Ausnahmefällen an Dritte übertragen werden sollte. Die Einbeziehung eines externen Dritten, wie einer Regulierungsbehörde, würde die Qualität der Prüfung reduzieren, Kosten verursachen und zu zusätzlicher Bürokratie führen.⁹⁹ Eine Regulierungsbehörde sollte daher nur in bestimmten Situationen das Recht haben, einen neuen Prüfer zu wählen, u.a. sofern sich dieser als ungeeignet zur Prüfung eines Jahresabschlusses entpuppt. Dies vor allem deshalb, weil jedes Unternehmen individuell am besten weiß, welcher Prüfer für das jeweilige Unternehmen am besten geeignet ist, welchen Anforderungen die Prüfer genügen sollten bzw. über welches Wissen oder internationale Netzwerke diese verfügen müssen.¹⁰⁰ Einem externen Dritten fällt es außerdem schwer, eine angemessene Vergütung festzulegen, nachdem ihm die nötigen Detailkenntnisse in Bezug auf das Unternehmen fehlen. Abgesehen davon ist die Weitergabe derartiger Finanzinformationen auch nicht gerechtfertigt.¹⁰¹ Zudem würde eine Übergabe dieses Aufgabenbereiches an externe Dritte die Autoritäten bzw. Kompetenzen der Prüfungsausschüsse und Eigentümer drastisch einschränken.¹⁰² Zudem wäre unklar, wer für eventuelle Haftungsverpflichtungen aufgrund möglicher Fehler in Zusammenhang mit der Abschlussprüfung verantwortlich ist, sofern eine externe Regulierungsbehörde für den Prozess der Bestellung der Prü-

⁹⁸ Vgl. z.B. SN PC_111, S. 2

⁹⁹ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 15

¹⁰⁰ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 14

¹⁰¹ Vgl. z.B. SN PC_043, S. 11

¹⁰² Vgl. z.B. SN PC_037, S. 1

fer zuständig wäre.¹⁰³ Sollte den Unternehmen die Kompetenz entzogen werden, würden diese argumentieren, sie könnten ihre Aufgaben nicht erfüllen, da ihnen die notwendigen Kompetenzen nicht in vollem Umfang zustehen.¹⁰⁴ Nach § 270 Abs. 3 UGB kann in Österreich bereits jetzt ein Abschlussprüfer durch das Gericht bestellt werden, sofern mindestens 5 Prozent des Kapitals einen anderen Prüfer fordern und Ausschluss- bzw. Befangenheitsgründe gegen die Bestellung des Prüfers vorliegen.¹⁰⁵

3.3.3. Öffentliche Stellen

Die Antworten zu dieser Frage können in dieser Gruppe wie folgt eingeteilt werden. Insgesamt wurden 37 Beiträge ausgewertet, wobei 12 den Standpunkt vertreten, dass es problematisch ist, den Aufgabenbereich der Bestellung und Vergütung der Prüfer in den Verantwortungsbereich des zu überprüfenden Unternehmens zu legen, weshalb laut den öffentlichen Stellen ein externer Dritter diese Tätigkeiten übernehmen sollte. 3 der 37 Kommentare stimmen dieser Ansicht zumindest teilweise zu.

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 22 der 35 Stellungnahmen, was der Mehrheit entspricht, welche davon ausgehen, dass diese Entscheidungskompetenz bei den zu überprüfenden Unternehmen bleiben sollte und es in keinem Fall gerechtfertigt wäre, diese Tätigkeiten an unternehmensfremde Dritte zu übertragen, da diese nicht über das notwendige Wissen verfügen, einen der jeweiligen Branche entsprechenden Prüfer zu wählen. Auch Verhandlungen bezüglich der Vergütung wären ineffizienter, da Kosteneinsparungsziele nicht oder nicht ausreichend berücksichtigt werden würden.¹⁰⁶ Größtenteils wird jedoch davon gesprochen, dass in einzelnen Fällen, wenn es sich um Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt, ein Vetorecht einer Regulierungsbehörde bestehen sollte, um den Prozess der Bestellung von Abschlussprüfern unter Kontrolle zu halten.¹⁰⁷

¹⁰³ Vgl. z.B. SN PC_036, S. 2

¹⁰⁴ Vgl. z.B. SN PC_111, S. 2

¹⁰⁵ Vgl. z.B. SN PC_142, S. 8

¹⁰⁶ Vgl. z.B. SN PA_046, S. 6

¹⁰⁷ Vgl. z.B. SN PA_049, S. 6

3.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe lassen sich die 13 ausgewerteten Stellungnahmen wie folgt zusammenfassen: 2 Beiträge sind der Ansicht, dass ein unternehmensexterner Dritter in bestimmten Fällen mit der Aufgabe der Bestellung des Abschlussprüfers betraut werden sollte, zumindest soweit damit positive Effekte auf die Qualität der Abschlussprüfung verbunden sind. Abgesehen davon sollte auch im Falle von Interessenkonflikten oder eigennützigen Entscheidungen der Unternehmen eine dritte Partei involviert sein bzw. Aufgaben wie die Bestellung und die Regelung zur Vergütung gänzlich in deren Verantwortungsbereich liegen. Nicht zuletzt aus diesem Grund sollte ein Dritter mit einbezogen werden, um die Glaubwürdigkeit und die Objektivität der Abschlüsse zu erhöhen.¹⁰⁸ 1 Kommentar steht der Frage nach der Einbeziehung eines Dritten neutral gegenüber, wobei 4 diesem Vorschlag teilweise zustimmen, insoweit zumindest ein Vetorecht einer externen Behörde gegeben sein sollte, um die Unabhängigkeit zu erhöhen.¹⁰⁹

6 der 13 Beiträge sprechen sich wiederum gegen die Einbeziehung Dritter aus, da dies in keiner Situation gerechtfertigt wäre. Die unternehmensinternen Überwachungsstellen, wie der Prüfungsausschuss und die Aktionäre, könnten nicht länger den nach ihrem Ermessen bestgeeigneten Prüfer auswählen, was wiederum deren Autorität untergraben würde.¹¹⁰ Dies würde die unverzichtbare Zusammenarbeit zwischen den Prüfern und diesen Überwachungsstellen erheblich beeinträchtigen und damit die Corporate Governance der Unternehmen, vor allem jenen von öffentlichem Interesse, in ihrem Kern treffen.¹¹¹ Insofern stellt die Bestellung des Abschlussprüfers durch die Organe des Unternehmens sicher, dass ein Prüfer mit entsprechendem Branchenwissen und unternehmensindividuellen Kenntnissen beauftragt werden kann, sodass sowohl Qualität, als auch Effizienz bei der Durchführung der Abschlussprüfung gegeben ist.¹¹² Die Bestellung sollte auch deshalb nicht im Verantwortungsbereich einer Regulierungsbehörde liegen, da das Unternehmen ansonsten jeden willkürlich gewählten Preis bezahlen müsste, den diese festsetzt. So wäre wiederum eine Abhängigkeit zu einer Organisation gegeben, welcher Monopolstellung im Bereich der Bestellung von Prüfern zukommen würde, was wiederum den freien Markt für Prüfer drastisch einschränken würde.

¹⁰⁸ Vgl. z.B. SN Ad_024, S. 5

¹⁰⁹ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 16

¹¹⁰ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 16

¹¹¹ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 2

¹¹² Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 9

Die Tatsache, dass Unternehmen selbst ihre Prüfer auswählen, führt außerdem dazu, dass die Konkurrenz am öffentlich zugänglichen Markt gesteigert wird, was aus Gründen der Effizienzsteigerung und Kostenreduktion zu befürworten ist.¹¹³

3.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe sind 18 Beiträge ausgewertet worden, wovon 5 der Ansicht sind, dass es problematisch ist, sowohl die Bestellung als auch die Vergütung der Abschlussprüfer vom zu überprüfenden Unternehmen durchführen zu lassen, weshalb vorgeschlagen wird, diese Tätigkeiten einem externen Dritten zu überlassen.¹¹⁴ 1 Kommentar der insgesamt 18 eingereichten Beiträge stimmt dieser Meinung zumindest teilweise zu.

Im Gegensatz dazu sehen 12 der der 18 Kommentare, was der klaren Mehrheit entspricht, keinen Grund, die Bestellung in den Verantwortungsbereich eines unternehmensfremden Dritten zu übergeben. Auf diese Weise würde die Autorität der Prüfungsausschüsse und deren Beziehung zu Aktionären untergraben werden.¹¹⁵ In gewissen Situationen wäre die Einbeziehung eines unabhängigen externen Dritten, wie einer Aufsichtsbehörde, jedoch notwendig, sofern z.B. der gewählte Prüfer befangen ist oder unfähig, die Abschlussprüfung durchzuführen, damit diese die Bestellung eines anderen Prüfers verlangen kann.¹¹⁶ Für die Adressaten der Abschlüsse steht somit die Fähigkeit der Abschlussprüfer, eine Prüfung auszuführen, an oberster Stelle, nicht jedoch der Bestellungsprozess per se. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, eine Regulierungsbehörde bei jeglichen Zweifeln an deren Fähigkeiten hinzuzuziehen.

¹¹³ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 16

¹¹⁴ Vgl. z.B. SN Us_009, S. 4

¹¹⁵ Vgl. z.B. SN Us_002, S. 6

¹¹⁶ Vgl. z.B. SN Us_003, S. 2

3.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe lassen sich die 7 analysierten Kommentare wie folgt zusammenfassen. 6 sind der Ansicht, dass Unternehmen, welche zu prüfen sind, selbst darüber entscheiden sollen, welcher Prüfungsgesellschaft sie die Prüfung ihres Jahresabschlusses anvertrauen. 1 Kommentar stimmt diesem Vorschlag teilweise zu, womit diesbezüglich beinahe Einigkeit besteht. Dies vor allem deshalb, weil jedes Unternehmen individuell am besten darüber entscheiden kann, welche Gesellschaft über das nötige Know-How, Erfahrung und Qualifikationen verfügt, um eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung durchzuführen. Die Entscheidung von einem unternehmensfremden Dritten treffen zu lassen, erscheint in diesem Zusammenhang daher eher unpassend und würde in weiterer Folge wohl zu einem Rückgang in der Qualität der Abschlüsse führen, vor allem bei komplexeren bzw. international tätigen Kunden.¹¹⁷ Der Großteil vertritt somit den Standpunkt, die Entscheidungskompetenz in Bezug auf die Bestellung und Vergütung der Abschlussprüfer bei den zu überprüfenden Unternehmen zu belassen und nur in seltenen Ausnahmefällen an Dritte zu übertragen. So sollte eine Regulierungsbehörde nur dann das Recht haben, einen neuen Prüfer zu wählen, sofern Fehler bei der Prüfung auftreten oder dieser ungeeignet zur Prüfung eines Jahresabschlusses ist.¹¹⁸

3.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 9 Kommentare ausgewertet, wobei 7 argumentieren, dass es problematisch ist, den Aufgabenbereich der Bestellung und der Vergütung dem zu überprüfenden Unternehmen zu überlassen und diesen daher einem Dritten zu übertragen.¹¹⁹ Dies sollte vor allem dann geschehen, wenn es zu einem Fehlurteil der Prüfungsgesellschaft in Bezug auf das geprüfte Unternehmen gekommen ist oder aber ein börsennotiertes Unternehmen zu prüfen ist. Im Falle eines börsennotierten Unternehmens wäre eine Bestellung des Prüfers durch eine Aufsichtsbehörde nach dem Zufallsprinzip jedenfalls von Vorteil. Dadurch würde nämlich der Druck auf die vom zu prüfenden Unternehmen selbst beauftragten Abschlussprüfer erhöht werden, was wiederum zu einer Verbesserung vor allem in der Richtigkeit der Abschlussprüfung führen würde.

¹¹⁷ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 8

¹¹⁸ Vgl. z.B. SN AC_008, S. 3

¹¹⁹ Vgl. z.B. SN Ot_003, S. 8

Demgegenüber vertreten 2 der 9 Beiträge die Ansicht, dass derartige Entscheidungen nicht einem unternehmensexternen Dritten überlassen werden sollten, da diese nicht über das notwendige Know-How verfügen, für jedes Unternehmen den am besten geeigneten Prüfer auszuwählen.¹²⁰

3.4. Zusammenfassung

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass sich die Antworten zu dieser Frage Großteils mit jenen der Frage 16 decken, wobei die Gemeinsamkeit in der Beantwortung vor allem darin besteht, keinem unternehmensfremden Dritten, wie etwa einer Regulierungsbehörde, den Aufgabenbereich der Bestellung und Vergütung zu übertragen. Ebenso hält die Forschung die Einbeziehung Dritter nur in seltenen Ausnahmefällen für gerechtfertigt, was wiederum auch im österreichischen Recht mittels bestimmter Ausschussgründe geregelt worden ist.

Im Bereich der unterschiedlichen Stellungnahmen zeigt sich dahingehend eine Tendenz, die Wahl der Prüfungsgesellschaft wie auch deren Vergütung den zu prüfenden Unternehmen individuell zu überlassen. Der Fokus sollte dabei lediglich auf einer angemessenen Transparenz dieser Vorgänge und der Sicherung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern liegen. Bedenken bestehen insbesondere auch dahingehend, dass die Bestellung der Prüfer durch Dritte u.U. die Corporate Governance-Struktur der Prüfungsgesellschaft gefährden könnte. Schwierig könnte auch die Tatsache sein, externe Behörden für etwaige Fehler zur Rechenschaft zu ziehen, weshalb die Verantwortlichkeiten eher innerhalb des Unternehmens bleiben sollten. So vertreten vor allem Prüfungsausschüsse, die Ersteller und die Wissenschaft die Ansicht, dass diese über den besten Überblick verfügen, welcher Prüfer für welches Unternehmen am geeignetsten ist und welche Bezahlung notwendig ist, um hohe Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen. Aufgrund der Individualität jedes einzelnen Unternehmens wäre es inadäquat, einem externen Dritten die Wahl des Prüfers für sämtliche Unternehmen zu übertragen. Abgesehen davon wird laut deren Meinung die Unabhängigkeit ohnehin nicht beeinträchtigt, da sämtliche Tätigkeiten regelmäßig von übergeordneten Autoritäten überprüft werden. Zudem würde die Einbeziehung Dritter nicht nur die Qualität der Abschlussprüfungen reduzieren, sondern auch zusätzliche Kosten mit sich bringen.

¹²⁰ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 10

3. Frage 17: Bestellung der Abschlussprüfer durch Dritte

Während große Prüfungsgesellschaften gegen die Übertragung von Kompetenzen an externe Regulierungsbehörden tendieren, befürworten kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften dies zumindest für Unternehmen von öffentlichem Interesse. Adressaten vertreten hingegen den Standpunkt, dass die Einbeziehung einer unternehmensexternen Behörde in einigen Fällen, wie z.B. der Befangenheit von Abschlussprüfern oder deren Unfähigkeit zur Prüfung eines Abschlusses, gerechtfertigt wäre.

4. Frage 18: Dauer von Prüfungsaufträgen

4.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen

Viele Unternehmen bestellen über einen langen Zeitraum hinweg immer dieselbe Prüfungsgesellschaft. Diese Tatsache führt jedoch zu einer gewissen Vertrautheit zwischen den beteiligten Parteien, welche wiederum mit den „wünschenswerten Unabhängigkeitsstandards nicht vereinbar zu sein scheint.“¹²¹ Aus diesem Grund schlägt das Grünbuch vor, möglicherweise einen regelmäßigen Wechsel, nicht nur der Abschlussprüfer, sondern auch der Prüfungsgesellschaften, obligatorisch durchzuführen.

Die mit einer ständigen Rotation verbundene gewünschte Unabhängigkeit und somit erhöhter Objektivität hätte wohl aber auch den Nachteil des Wissensverlustes. Zurzeit ist die Rotationsrate, welche die Häufigkeit des Wechsels von Prüfungsgesellschaften für zu prüfende Unternehmen darstellt, geringer, je größer die jeweilige Prüfungsgesellschaft ist. Zur Diskussion steht nun, wie sinnvoll ein solcher regelmäßiger Wechsel wäre bzw. welcher Zeitraum dafür angemessen erscheinen würde. So wird auch vorgeschlagen, zwischen den Amtsperioden eine verpflichtende „Karenzzeit“ von vier Jahren einzuführen, bevor diejenige Prüfungsgesellschaft erneut beim gleichen Kunden bestellt werden darf.¹²²

„Sollten ‚Daueraufträge‘ für Prüfungsgesellschaften zeitlich begrenzt werden? Wenn ja, wie sollte die Höchstdauer eines Prüfungsauftrags aussehen?“¹²³

4.2. Zusätzliche Erläuterungen

Eine externe Rotation ist mit diversen Vor- und Nachteilen verbunden. Zu den Vorteilen zählen jedenfalls ein geringeres Maß an Betriebsblindheit und an Zugeständnissen des Prüfers im Hinblick auf das Prüfungsurteil, wie auch die Verbesserung der Qualität von Abschlussprüfungen, z.B. durch das Aufdecken bisheriger Fehler. Generell wird das Thema zur Dauer von Prüfungsaufträgen in einigen Staaten sehr unterschiedlich gehandhabt. So gibt es z.B. in Frankreich eine maximale Bestellung für 6 Jahre, in England jedoch nur für 1 Jahr. In Öster-

¹²¹ EU-Kommission (2010a), S. 14

¹²² Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 14

¹²³ EU-Kommission (2010a), S. 16

reich sind die diesbezüglichen Bestimmungen jedoch nicht gesetzlich verpflichtend festgelegt, sodass eine flexiblere Handlungsfähigkeit möglich ist. Diesen Vorteilen stehen jedoch einige Nachteile gegenüber, welche die genannten Vorteile laut diversen Studien bei Weitem übertreffen. Diese Studien besagen außerdem, dass der allgemeine Trend dahingehend festzustellen ist, dass, je größer eine Prüfungsgesellschaft ist, deren Rotationsrate umso geringer ist.¹²⁴

Betreffend die Nachteile ist jedenfalls eine geringere Effektivität der Erstprüfungen zu nennen, da keine spezifischen Kenntnisse in Bezug auf das neu zu prüfende Unternehmen vorliegen, wodurch wiederum Lerneffekte des Vorprüfers verloren gehen. Überdies ist ein externer Wechsel auch mit erhöhten Kosten verbunden, zumal sich ein neuer Prüfer erst in das Mandat einarbeiten muss. Abgesehen davon sind auch Transaktionskosten mit der Suche nach neuen Abschlussprüfern verbunden. Zudem führt eine langjährige Zusammenarbeit zu einer Vertrauensbeziehung, welche wiederum die Kommunikation und die Lösung von Konflikten zwischen Prüfungsgesellschaften und den zu prüfenden Unternehmen fördert. Da eine externe Rotation mit einigen Wissens- sowie Erfahrungsverlusten verbunden ist, sollten eher andere Möglichkeiten in Betracht gezogen werden, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu stärken. Unter Umständen könnten regelmäßige Kontrollen eingeführt werden oder die Wahl der Bestellung durch immer andere Mitglieder des Prüfungsausschusses erfolgen.¹²⁵

Bereits vor der Veröffentlichung des Grünbuchs wurden einige Studien zur externen Rotation durchgeführt. Diese sollte der Dynamisierung der Prüfungsmärkte dienen, jedoch haben die Ergebnisse gezeigt, dass dies nicht erreicht wird. Zudem wird mit der Durchführung verpflichtender externer Rotationen laut Studienresultaten keine Verbesserung in der Prüfungsqualität oder eine Erhöhung der Unabhängigkeit von Prüfern erzielt. Im Gegensatz dazu wurde festgestellt, dass 80% aller Fehler innerhalb der ersten 2 Jahre nach einem Wechsel auftreten, da es in dieser Zeit an notwendigem Wissen der Prüfer fehlt. Aus empirischer Sicht ist dieser Vorschlag der Europäischen Kommission daher abzulehnen.¹²⁶

¹²⁴ Vgl. London Economics / Ewert (2006), S. 43

¹²⁵ Vgl. G20 Advisory Group (2005)

¹²⁶ Vgl. Leibfried / Häuptli (2012), S. 11

Eine andere Möglichkeit wäre die Festlegung einer internen Rotation, welche nicht zum Verlust des mandatspezifischen Wissens führt, jedoch das Maß an Objektivität erhöht und Betriebsblindheit verhindert. Sie vereinigt somit sämtliche Vorteile des externen Prüferwechsels, ohne dabei deren Nachteile hinnehmen zu müssen. Sie führt jedoch auch zur Gefahr, dass das Fehlverhalten der Vorgänger verschwiegen wird, da es sich bei diesen um Kollegen derselben Gesellschaft handelt.¹²⁷

4.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

4.3.1. Abschlussprüfer

4.3.1.1. Big Four

Sämtliche Prüfungsgesellschaften der Big Four sind gegen die Einführung von zeitlichen Beschränkungen im Rahmen des Prüfungsauftrages, da verpflichtende externe Wechsel der Prüfungsgesellschaften tendenziell die Qualität der Abschlussprüfungen beeinträchtigen und zusätzliche Kosten aufgrund der erneuten Einschulungen verursachen. Vor allem für international tätige Unternehmen ist ein regelmäßiger Wechsel schwierig umzusetzen. Prüfungsausschüsse bzw. Eigentümer sollen daher weiterhin über die Kompetenz verfügen, Prüfer zu wählen wie auch sie abzuwählen, wann immer dies für sie passend erscheint.¹²⁸ Zudem steht auch eine interne Rotation zur Diskussion, welche mit weniger nachteiligen Veränderungen verbunden wäre, aber dennoch zur Erhöhung der Unabhängigkeit der Prüfer beitragen würde. Diese Möglichkeit sollte zunächst jedenfalls in Betracht gezogen werden, wobei dennoch zusätzliche Überprüfungen der Unabhängigkeitsstandards stattfinden sollten.¹²⁹

¹²⁷ Vgl. Averbek (2009), S. 1

¹²⁸ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 12

¹²⁹ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 13

4.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Größtenteils ist die Gruppe der übrigen internationalen Netzwerke gegen die Einführung einer verpflichtenden externen Rotation mit der Begründung, dass diese hauptsächlich negative Auswirkungen hätte. Dazu zählen vor allem höhere Kosten und die Verschlechterung der Prüfungsqualität. Aus diesem Grund sollten Unternehmen selbst entscheiden, wann ein Wechsel durchgeführt werden sollte, da die Unabhängigkeit auch auf anderem Weg sichergestellt werden kann.¹³⁰ Abgesehen davon sind die Prüfungen in den ersten Jahren nach einem Wechsel mit erheblichen Qualitätsrisiken und erhöhtem Einarbeitungsaufwand verbunden, was wiederum entsprechenden Druck auf das Honorar der Prüfungsgesellschaft ausübt. Auch das Erhalten eines Auftrages stellt für kleinere Unternehmen einen erheblichen Aufwand dar, der bis zur nächsten Rotation zu amortisieren wäre. Um die Unabhängigkeit zu wahren, wird daher eine interne Rotation vorgeschlagen, um dennoch vom Wissen über das zu prüfende Unternehmen profitieren zu können.¹³¹ Diese Meinung wird von 14 der 16 ausgewerteten Beiträge vertreten, was einer klaren Mehrheit entspricht. 1 Kommentar stimmt wiederum teilweise für die Einführung einer verpflichtenden externen Rotation. In diesem Zusammenhang wird auch der Vorschlag gemacht, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse erklären sollten, zu welchem Zeitpunkt und aus welchem Grund ein Wechsel der Abschlussprüfer stattfindet oder auch nicht.¹³² 1 Beitrag hat sich nicht zu diesem Thema geäußert.

4.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

Die Mehrheit der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften, welche 210 von insgesamt 236 ausgewerteten Beiträgen entspricht, vertritt die Ansicht, dass eine verpflichtende Rotation eingeführt werden sollte, insbesondere um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und damit das Vertrauen der Öffentlichkeit zu erhöhen. 1 Beitrag stimmt dieser Meinung teilweise zu, wohingegen 3 dieses Thema nicht kommentiert haben. So vertritt auch die Standardantwort den Standpunkt, dass eine verpflichtende Rotation von Vorteil wäre, vor allem im Hinblick auf eine Reduktion der sogenannten Betriebsblindheit und der Förderung des Wettbewerbs. So wird u.a. eine Höchstdauer von 6 Jahren vorgeschlagen.¹³³

¹³⁰ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 12

¹³¹ Vgl. z.B. SN AP_103, S. 11

¹³² Vgl. z.B. SN AP_036, S. 13

¹³³ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 9

Demgegenüber vertreten 22 der 236 Beiträge den Standpunkt, dass Prüfungsaufträge nicht gesetzlich beschränkt werden sollten, da diese Wahl den Unternehmen individuell zur Verfügung stehen sollte. Dies vor allem aufgrund der Tatsache, dass diese am besten wissen, wann es Zeit ist, einen neuen Prüfer bzw. eine neue Prüfungsgesellschaft zu engagieren. Abgesehen davon ist ein verpflichtender Prüferwechsel für kleinere und mittelständische Prüfungsgesellschaften mit zu hohen Belastungen, wie zusätzlichen Kosten für regelmäßige Ausschreibungen, verbunden, womit ein erheblicher Wettbewerbsnachteil einhergeht.¹³⁴ Zudem haben Studien gezeigt, dass die Prüfungsqualität mit zunehmender Mandatsdauer tendenziell steigt, weshalb eine erzwungene Rotation eher als nachteilig empfunden wird, nicht zuletzt, weil diese Verpflichtung maßgeblich in die Rechte der Eigentümer eingreift.¹³⁵

Ein häufiger Wechsel führt zudem zu einem preislichen Verdrängungswettbewerb und zum Verlust hochqualifizierter Mitarbeiter, da diese nicht wahlweise von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auf eine andere transferiert werden können.¹³⁶ Außerdem ist mit dem Prüferwechsel nicht nur ein Qualitätsverlust verbunden, sondern auch ein erhöhtes Risiko betrügerischer Handlungen. Die mit dem zusätzlichen Aufwand des Prüfers verbundenen Mehraufwendungen, aufgrund des Aufbaus seines Wissens, erhöhen dementsprechend auch den Druck auf das Honorar des Prüfers.¹³⁷ Als Alternative zur externen Rotation wird die interne Rotation vorgeschlagen, denn diese führt zu ausreichender Sicherheit im Hinblick auf die Unabhängigkeit, ist jedoch kostengünstiger und führt nicht zum Verlust des unternehmensspezifischen Know-Hows.¹³⁸

4.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Der Großteil der berufsständischen Vertreter, 50 der 70 ausgewerteten Beiträge, lehnt eine verpflichtende externe Rotation der Prüfungsgesellschaften ab. Der Grund hierfür liegt darin, dass dadurch die Häufigkeit von Betrugsfällen erheblich steigt, wohingegen die Prüfungsqualität sinkt und Kosten aufgrund ständiger Neueinschulungen der Prüfer steigen. Außerdem sind ausreichend Sicherheitsvorkehrungen getroffen, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu wahren, weshalb eine gewisse Vertrautheit zwischen dem Unternehmen und der

¹³⁴ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 9

¹³⁵ Vgl. z.B. SN AP_010, S. 7

¹³⁶ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 12

¹³⁷ Vgl. z.B. SN AP_289, S. 11

¹³⁸ Vgl. z.B. SN AP_147, S. 4

Prüfer keinen negativen Einfluss darauf hätte.¹³⁹ Zudem wäre mit einem verpflichtenden Wechsel auch der Verlust des angeeigneten Wissens der Prüfer verbunden.¹⁴⁰ Abgesehen davon besteht bei einer verpflichtenden externen Rotation auch die Gefahr, dass mittelständische Prüfungsgesellschaften häufiger durch eine der Big Four-Prüfungsgesellschaften ersetzt werden, was wiederum die Wettbewerbsfähigkeit der kleineren Prüfungsgesellschaften einschränkt. Daher wird eher die Ansicht vertreten, verpflichtend einen internen Prüferwechsel einzuführen, da durch diesen zwar das Vertrauensverhältnis unterbunden wird, jedoch gleichzeitig das erworbene Wissen erhalten bleibt.¹⁴¹ Auch das Ziel einer erhöhten Dynamik am Prüfermarkt wird dadurch erwiesenermaßen nicht erreicht, wohingegen jedoch eine höhere Konzentration zu Lasten kleinerer und mittlerer Prüfungsgesellschaften bewirkt wird.¹⁴²

9 der 70 Stellungnahmen sind hingegen der Meinung, für Unternehmen von öffentlichem Interesse sollten bestimmte Grenzen in Bezug auf die Dauer des Prüfungsauftrages eingeführt werden, so wird u.a. eine 5-Jahresfrist vorgeschlagen.¹⁴³ Der Grund hierfür liegt in der Annahme, dass ein darüber hinausgehender Prüfungsauftrag lediglich die Unabhängigkeit aufgrund des sich in diesem Zeitraum aufbauenden Vertrauensverhältnisses gefährden würde.¹⁴⁴ Um die Objektivität zu erhöhen, wird u.a. vorgeschlagen, die Bestellung der Abschlussprüfer bereits vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres durchzuführen.¹⁴⁵ Der Ansicht, dass eine Höchstdauer für die Ausführung eines Prüfungsauftrages bestehen sollte, stimmen 6 der 70 Beiträge teilweise zu, wohingegen sich 5 Kommentare ihrer Stimme zu diesem Thema enthalten haben.

4.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 96 Beiträge analysiert, wobei 7 der Ansicht sind, dass es sinnvoll wäre, nach einer gewissen Zeitspanne einen verpflichtenden Wechsel durchzuführen. Vorteilhaft an der Anstellung verschiedener Abschlussprüfer ist jedenfalls die Möglichkeit, unterschiedliche Sichtweisen komplexer Situationen kennenzulernen.¹⁴⁶ Um sogenannter Betriebs-

¹³⁹ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 5

¹⁴⁰ Vgl. z.B. SN AP_020, S. 9

¹⁴¹ Vgl. z.B. SN AP_150, S. 28

¹⁴² Vgl. z.B. SN AP_189, S. 25

¹⁴³ Vgl. z.B. SN AP_196, S. 31

¹⁴⁴ Vgl. z.B. SN AP_020, S. 9

¹⁴⁵ Vgl. z.B. SN AP_204, S. 24

¹⁴⁶ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 16

blindheit oder Vertrautheit zwischen dem zu überprüfenden Unternehmen und dem Abschlussprüfer vorzubeugen, sollten zumindest interne Rotationen stattfinden, d.h. dass jedenfalls der Prüfer innerhalb einer Prüfungsgesellschaft ausgewechselt werden sollte. Abgesehen davon bringt eine reine interne Rotation den Vorteil der Zeitersparnis und einer geringeren Beanspruchung der Mitarbeiter.¹⁴⁷ 2 der 96 Kommentare stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu.

Im Gegensatz dazu vertreten 87 Stellungnahmen, somit der Großteil, die Meinung, dass eine verpflichtende Rotation nicht die notwendige Unabhängigkeit der Abschlussprüfer gewährleistet, stattdessen aber hoher Zeit- und Kostenaufwand aufgrund der Vermittlung des unternehmensinternen Wissens an den Prüfer damit verbunden wäre.¹⁴⁸ Es wird daher vorgeschlagen, vor allem für größere, internationale Unternehmen oder solchen mit komplexen Aktivitäten Stabilität in Bezug auf Schlüsselkräfte zu wahren, um das notwendige spezifische Wissen zu erhalten. Verpflichtende externe Rotationen würden dies jedoch verhindern und ständige Neueinschulungen der Prüfer in Bezug auf die Unternehmensstruktur und deren Prozesse benötigen, was wiederum kontraproduktiv wäre und zu einem Verlust in der Qualität der Abschlussprüfung führen würde.¹⁴⁹ Zudem lernt der Abschlussprüfer erst nach einer gewissen Zeit die Risiken wie auch die Schwachstellen eines Unternehmens kennen, was eine zielgerichtete und zugleich effiziente Prüfung ermöglicht. Diese Entscheidung sollte daher individuell, anstatt anhand einer gesetzlich festgelegten Regelung, getroffen werden.¹⁵⁰ Vorgeschlagen wird daher, lediglich strengere Kontrollen über bereits durchgeführte Abschlüsse einzuführen, um die Zuverlässigkeit der Prüfungsgesellschaften sicherzustellen und somit keine gesetzlich vorgeschriebene Rotation durchführen zu müssen.¹⁵¹ Außerdem stellt eine gesetzliche Regelung betreffend die Dauer eines Prüfungsauftrages einen erheblichen Eingriff in die Rechte der Eigentümer dar.¹⁵²

¹⁴⁷ Vgl. z.B. SN PC_043, S. 11

¹⁴⁸ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 13

¹⁴⁹ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 17

¹⁵⁰ Vgl. z.B. SN PC_043, S. 11

¹⁵¹ Vgl. z.B. SN PC_085, S. 5

¹⁵² Vgl. z.B. SN PC_142, S. 9

4.3.3. Öffentliche Stellen

Die Antworten zu dieser Frage können wie folgt eingeteilt werden. Insgesamt wurden 33 Kommentare ausgewertet, wovon 10 den Standpunkt vertreten, dass eine verpflichtende Rotation der Prüfungsgesellschaften jedenfalls von Vorteil wäre, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu erhöhen und kein allzu intensives Vertrauensverhältnis aufzubauen, welches die Unabhängigkeit gefährden könnte. Ein weiterer Vorteil besteht darin, dass Abschlussprüfer, aufgrund einer verpflichtenden Rotation, über eine größere Bandbreite an Erfahrungen verfügen, welche sich auch positiv auf die Abschlussprüfung auswirken würde. Vorgeschlagen wird daher, die Höchstdauer von Prüfungsaufträgen auf einen Zeitraum von maximal 8 Jahren festzulegen, vor allem für Unternehmen von öffentlichem Interesse.¹⁵³ 4 der 33 Kommentare stimmen dieser Ansicht zumindest teilweise zu, sind jedoch der Ansicht, dass ein interner Prüferwechsel ausreichen würde, um die Unabhängigkeit zu stärken.¹⁵⁴

Dieser Meinung entgegengesetzt sind jedoch 17 der 33 Stellungnahmen, was der Mehrheit entspricht, welche davon ausgehen, dass der Wechsel der Prüfungsgesellschaften nicht gesetzlich vorgeschrieben werden, sondern diese Entscheidung individuell von Unternehmen zu Unternehmen getroffen werden sollte.¹⁵⁵ 2 Beiträge stehen diesem Thema neutral gegenüber. Vorgeschlagen wird u.a. auch, diese Entscheidung des Wechsels nicht an eine gesetzliche Regelung zu koppeln, sondern an die Frage, ob die Mitglieder des Ausschusses die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer als gefährdet empfinden. Der Grund einer eher ablehnenden Haltung gegenüber der verpflichtenden externen Rotation liegt vor allem im Verlust des Wissens der Prüfungsgesellschaft über das zu prüfende Unternehmen.¹⁵⁶

¹⁵³ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 8

¹⁵⁴ Vgl. z.B. SN PA_059, S. 7

¹⁵⁵ Vgl. z.B. SN PA_049, S. 8

¹⁵⁶ Vgl. z.B. SN PA_046, S. 7

4.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe lassen sich die 20 ausgewerteten Stellungnahmen wie folgt zusammenfassen: 4 stimmen einer verpflichtenden Rotation gänzlich und 7 teilweise zu, um das Ziel der Unabhängigkeit der Abschlussprüfungen erreichen zu können und damit die Objektivität zu erhöhen. Vorgeschlagen wird daher, den Zeitrahmen eines Prüfungsauftrages auf 1 bis maximal 4 Jahre zu beschränken, um u.a. auch Protektion vorzubeugen.¹⁵⁷ Eine verpflichtende Rotation sollte daher vor allem für Unternehmen von öffentlichem Interesse eingeführt werden.¹⁵⁸ Vorgeschlagen wird zudem, eine Periode zwischen einem Wechsel einzuführen, in welcher Wissen bzw. Informationen von der alten auf die neue Prüfungsgesellschaft übertragen werden können. Auf diese Weise würden sämtliche Beteiligte profitieren und Fachwissen könnte gesteigert werden.¹⁵⁹

9 der 20 wissenschaftlichen Beiträge sprechen sich jedoch tendenziell gegen die Einführung einer Pflichtrotation aus, da mit dieser ein erheblicher Qualitätsverlust in Bezug auf die Abschlussprüfungen einhergeht. Dies vor allem aufgrund des Verlustes kundenspezifischen Wissens, welches die Prüfungsqualität verbessert und in weiterer Folge Kosten senkt.¹⁶⁰ Abgesehen davon kommt es in kürzeren Zeitspannen der Zusammenarbeit häufiger zu Manipulationen als in längeren Partnerschaften.¹⁶¹ Eine gesetzlich vorgeschriebene Rotation greift außerdem maßgeblich in die Rechte der Eigentümer ein, da diese auch dann zum Wechsel des Abschlussprüfers verpflichtet wären, wenn sie mit dessen Qualität bei bisherigen Abschlussprüfungen zufrieden waren.¹⁶² Zudem haben Studien gezeigt, dass die Qualität der Abschlussprüfungen mit der Zugehörigkeitsdauer steigt. So werden u.a. auftretende Fehler der Prüfer größtenteils erst dann aufgedeckt, wenn nach einem durchgeführten Wechsel ein anderer Abschlussprüfer die vorhergehenden Ergebnisse überprüft und weiterführt.¹⁶³

¹⁵⁷ Vgl. z.B. SN Ad_023, S. 13

¹⁵⁸ Vgl. z.B. SN Ad_023, S. 12

¹⁵⁹ Vgl. z.B. SN Ad_024, S. 5

¹⁶⁰ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 9

¹⁶¹ Vgl. z.B. SN Ad_006, S. 5

¹⁶² Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 10

¹⁶³ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 17

4.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 19 Kommentare ausgewertet, wobei 6 der Ansicht sind, dass eine verpflichtende Rotation nach einer bestimmten Anzahl von Jahren vorteilhaft zur Erhöhung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern ist. Bei der Festlegung der Höchstdauer sollte jedoch die individuelle Unternehmenssituation berücksichtigt werden, z.B. wenn gerade Projekte über einen längeren Zeitraum stattfinden. Nicht vollzogene Wechsel bzw. eine Wiederbestellung derselben Abschlussprüfer sollten jedoch im Jahresabschluss erklärt werden.¹⁶⁴

Im Gegensatz dazu sehen 13 der 19 Beiträge, was der klaren Mehrheit entspricht, keine Rechtfertigung darin, den jeweiligen Unternehmen diese Entscheidung zu entziehen, denn diese wissen am besten, wann es Zeit ist, einen Wechsel der Prüfer vorzunehmen. Diese Angelegenheit sollte auch deshalb nicht gesetzlich vorgeschrieben werden, weil ein Verlust in der Qualität der Abschlussprüfung angenommen wird.¹⁶⁵ Abgesehen davon verursacht jeder Wechsel enorme Kosten und benötigt zudem Zeitaufwand.¹⁶⁶ Was allerdings teilweise vorgeschlagen wird, ist ein interner Prüferwechsel nach einer bestimmten Dauer des Prüfungsauftrages, um das erlernte Wissen nicht durch eine externe Rotation zu verlieren, die Unabhängigkeit jedoch zu wahren.¹⁶⁷ Abgesehen davon sollte die Transparenz in Fällen der Wiederbestellung, wie auch in jenen der Erstbestellung, gestärkt werden.¹⁶⁸

4.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 8 Beiträge ausgewertet, wobei alle einstimmig der Meinung sind, dass keine zeitliche Beschränkung vorliegen sollte, da kein Zusammenhang zwischen der Länge der Zusammenarbeit und einem Verlust der Unabhängigkeit oder Fehler in den Abschlussprüfungen feststellbar ist. So kann die dadurch entstehende Vertrauensbasis und des Wissens sogar zur Verbesserung der Abschlussprüfung führen, weshalb ein Prüfungsauftrag zumindest 4 Jahre andauern sollte.¹⁶⁹

¹⁶⁴ Vgl. z.B. SN Us_010, S. 7

¹⁶⁵ Vgl. z.B. SN Us_004, S. 8

¹⁶⁶ Vgl. z.B. SN Us_001, S. 2

¹⁶⁷ Vgl. z.B. SN Us_012, S. 9

¹⁶⁸ Vgl. z.B. SN Us_019, S. 9

¹⁶⁹ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 10

Entscheidend sollte demnach die Qualität der Abschlüsse sein, anstatt diesen Wechsel der Prüfer von einer gesetzlichen Regelung abhängig zu machen.¹⁷⁰ Abgesehen davon verursacht ein häufiger Wechsel ausschließlich Zeit- und Kostenaufwand, welcher in den meisten Fällen jegliche Vorteile überwiegt.¹⁷¹

4.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 11 Kommentare ausgewertet, von welchen 6 der Ansicht sind, die Einführung einer verpflichtenden externen Rotation wäre eine angemessene Lösung, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu erhöhen. Abgesehen davon führt diese auch zu erhöhter Dynamik auf dem Prüfermarkt und vermeidet zusätzlichen Aufwand für die Aufrechterhaltung langfristiger Beziehungen, weshalb eine maximale Periode von 10 Jahren vorgeschlagen wird.¹⁷²

Dem entgegen stehen 5 Beiträge, welche einen obligatorischen Wechsel der Prüfungsgesellschaft ablehnen. Dies vor allem aus Gründen wie dem Verlust des kundenspezifischen Wissens, welches die Abschlussprüfung effizienter macht, dem Verlust der Qualität in der Abschlussprüfung und den zusätzlichen Kosten aufgrund des Wechsels.¹⁷³

4.4. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Bestimmungen hinsichtlich der Dauer von Prüfungsaufträgen von Land zu Land unterschiedlich geregelt sind. Tendenziell kann jedoch mittels einiger zu diesem Thema durchgeführter Studien ein negativer Zusammenhang zwischen der Einführung einer gesetzlich verpflichtenden Rotation und der Qualität der Abschlussprüfungen festgestellt werden. Dieses Ergebnis ist laut Studien vorwiegend auf den Verlust von Lerneffekten zurückzuführen.

¹⁷⁰ Vgl. z.B. SN AC_008, S. 4

¹⁷¹ Vgl. z.B. SN AC_006, S. 3

¹⁷² Vgl. z.B. SN Ot_017, S. 2

¹⁷³ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 11

4. Frage 18: Dauer von Prüfungsaufträgen

Auch die Gruppe der Abschlussprüfer und jene der Ersteller sind vorrangig der Meinung, dass bisherige Regelungen beibehalten und somit keine zeitlichen Beschränkungen eingeführt werden sollten, um u.a. die Rechte der Eigentümer nicht zu untergraben. Abhängig von der Qualität der Abschlussprüfungen und inwieweit Unabhängigkeit zwischen den Prüfern und den zu prüfenden Unternehmen gegeben ist, wird eine verpflichtende Rotation nur in Ausnahmesituationen als notwendig angesehen. So wäre u.a. zu befürchten, dass große Prüfungsgesellschaften die obligatorischen externen Rotationen nutzen würden, um in das Marktsegment der mittelständischen Praxen einzudringen.

Während große und auch teilweise kleinere Prüfungsgesellschaften gegen die Einführung von externen Pflichtrotationen tendieren, befürwortet die Standardantwort jedoch einen verpflichtenden Wechsel, um nicht nur die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu erhöhen, sondern auch, um Betriebsblindheit aufgrund einer zu großen Vertrauensbasis zwischen den zu prüfenden Unternehmen und den Prüfungsgesellschaften zu reduzieren.

Auf der anderen Seite fokussieren die Adressaten der Abschlüsse auf die Transparenz sämtlicher Vorgänge; so vertreten diese die Ansicht, dass jeglicher Wechsel bzw. jede Wiederbestellung im Abschluss der Prüfungsgesellschaften begründet werden sollte. Doch auch in dieser Gruppe wird davon abgeraten, eine gesetzliche Regelung zur Dauer des Prüfungsauftrages festzulegen, um die Qualität der Abschlüsse nicht aufgrund ständiger verpflichtender Wechsel der Prüfungsgesellschaften zu verschlechtern. Vorgeschlagen wird jedoch die Einführung von internen Rotationen, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu stärken.

Die Gruppe der Wissenschaft stützt sich wiederum auf diverse zu diesem Thema durchgeführte Studien, welche trotz der mit einer obligatorischen externen Rotation verbundenen Vorteile zu dem Schluss gekommen sind, dass diese nicht zu einer Steigerung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern bzw. zur Verbesserung der Prüfungsqualität führt. So ist auch aus empirischer Sicht die Einführung eines verpflichtenden Prüferwechsels abzulehnen.

5. Frage 19: Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer

5.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen

Sowohl Prüfungsleistungen als auch Nichtprüfungsleistungen dürfen gemäß Artikel 22 der Abschlussprüferrichtlinie von Prüfungsgesellschaften an ihre Kunden erbracht werden, solange die Unabhängigkeit dadurch nicht gefährdet ist. Um das Interesse der Prüfer an dem zu prüfenden Unternehmen auf die Prüfung selbst einzuschränken und somit kein Geschäftsinteresse zu wecken, was wiederum zur Wahrung der Unabhängigkeit dienen sollte, überlegt nun die Kommission, sämtliche Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer zu verbieten, sofern diese auch die gesetzlich vorgeschriebene Prüfung der Abschlüsse durchführen, und somit „reine Prüfungsgesellschaften“ zu schaffen.¹⁷⁴

„Sollte die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften verboten werden? Sollte ein solches Verbot für alle Prüfungsgesellschaften und ihre Kunden gelten oder nur für bestimmte Typen von Instituten, wie z. B. systemrelevante Finanzinstitute?“¹⁷⁵

5.2. Zusätzliche Erläuterungen

Die Forschung teilt größtenteils die Ansicht, dass ein Prüfer, sofern ein Ausschlussgrund vorliegt, jedoch keine entsprechenden Sicherheitsmaßnahmen getroffen werden können, um diesem entgegenzuwirken, nicht zur Durchführung einer Nichtprüfungsleistung zeitgleich mit einer Prüfungsleistung berechtigt sein sollte.¹⁷⁶ Die Problematik der zeitgleichen Anwendung von Prüfung und Beratung wird in der Gefahr einer zunehmenden Identifikation des Prüfers mit den Interessen des zu prüfenden Unternehmens gesehen.¹⁷⁷ Aus diesem Grund sind bereits jetzt einige Nichtprüfungsleistungen in Österreich nach § 271 UGB untersagt, wobei für Unternehmen von öffentlichem Interesse weitaus weniger Nichtprüfungsleistungen erlaubt sind. Damit sollen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und somit eine Selbstprüfung ausgeschlossen werden. Dies dient zwar der Sicherung der Unabhängigkeit, vermeidet jedoch keine Interessenkonflikte. Andererseits wird angeführt, dass die zeitgleiche Ausführung von Prüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen zwar weniger die tatsächli-

¹⁷⁴ Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 14

¹⁷⁵ EU-Kommission (2010a), S. 16

¹⁷⁶ Vgl. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (2009), S. 13

¹⁷⁷ Vgl. Liempd / Quick / Warming-Rasmussen (2011), S. 1-6

che Unabhängigkeit der Abschlussprüfer gefährdet, jedoch die wahrgenommene Unabhängigkeit sehr beeinträchtigt wird. Ein generelles Verbot scheint jedoch nicht sinngemäß, nachdem die Unabhängigkeitswahrnehmungen mit den unterschiedlichen Nichtprüfungsleistungen differieren.¹⁷⁸

Zu unterscheiden sind in diesem Zusammenhang jedoch die unterschiedlichen Arten der Nichtprüfungsleistungen, denn nicht alle sind mit Risiken, wie z.B. der Gefahr der Selbstprüfung, verbunden. Unternehmen werden teilweise lediglich Vor- und Nachteile bzw. Möglichkeiten zur Ausführung bestimmter Prozesse durch den Abschlussprüfer näher erläutert, was zwar unter die Kategorie einer Nichtprüfungsleistung fällt, jedoch mit keinerlei Risiken in Zusammenhang mit der Prüfungsleistung an sich verbunden ist. Beispiele hierzu könnte die Erstellung der Steuererklärung durch den Prüfer für den Kunden sein, welche vollkommen unbedenklich wäre. Andererseits wäre z.B. die Vertretung des Mandanten durch den Prüfer vor Gericht in steuerlichen Belangen eher bedenklich. In diesem Fall könnte ein Ausschlussgrund im Hinblick auf die Befangenheit vorliegen, da u.U. Auswirkungen auf den Jahresabschluss damit verbunden sein könnten. Demnach sollte jedenfalls kein generelles Verbot von Nichtprüfungsleistungen für Prüfungsgesellschaften auferlegt werden, da diese Nichtprüfungsleistungen größtenteils nicht zur Beeinträchtigung der Unabhängigkeit von Prüfern führen und meist schwer von den Prüfungsleistungen per se abzugrenzen sind.¹⁷⁹

So wurden bereits vor der Veröffentlichung des Grünbuchs einige Studien zur Trennung von Prüfung und Beratung durchgeführt. Diese haben jedoch meist zum Ergebnis geführt, dass mit einem generellen Verbot von Nichtprüfungsleistungen keine Verbesserung in der Prüfungsqualität bzw. eine Verstärkung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern erzielt wird, weshalb dieser Vorschlag der Europäischen Kommission aus empirischer Sicht daher unbegründet erscheint.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Vgl. Baldauf / Lenz / Steller (2012), S. 21-22

¹⁷⁹ Vgl. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (2009), S. 13

¹⁸⁰ Vgl. Leibfried / Häuptli (2012), S. 10

5.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

5.3.1. Abschlussprüfer

5.3.1.1. Big Four

Die Gruppe der Big Four-Prüfungsgesellschaften ist generell gegen ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen, da ihrer Ansicht nach eine derartige Regelung Abschlussprüfer daran hindern würde, die ganze Bandbreite ihres Wissens bzw. ihrer Erfahrungen, zu nützen. Abgesehen davon hätten neue Beschränkungen nicht nur rechtliche Auswirkungen sondern wären auch mit zusätzlichem organisatorischen Aufwand verbunden.¹⁸¹ Zudem wird argumentiert, dass bestehende Unabhängigkeitsstandards regelmäßig auf Einhaltung überprüft werden, weshalb diesbezüglich keine Beeinträchtigung bestehen sollte. Zudem benötigen komplexe Prüfungen mehr Erfahrung, wobei reine Prüfungsleistungen nicht ausreichen, um diese zu bieten. Auf diese Weise hätten zudem nicht nur Kunden zusätzliche Kosten, sondern auch Prüfungsgesellschaften geringere Einnahmen aufgrund eines reduzierten Angebotes an Leistungen.¹⁸²

Vorgeschlagen wird jedoch eine verpflichtende Zustimmung der Prüfungsausschüsse zur Durchführung solcher Nichtprüfungsleistungen.¹⁸³ Überdies sollten Regelungen in Bezug auf systemrelevante Finanzinstitutionen verschärft werden, um das Vertrauen der Allgemeinheit in Bezug auf deren Fähigkeiten zur Prüfung eines Abschlusses zu stärken.¹⁸⁴ Empfohlen wird auch, Sanktionen für die Ausführung jeglicher Maßnahmen, welche die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer gefährden, einzuführen.¹⁸⁵ Ferner sollte sichergestellt sein, dass Vergütungen für Nichtprüfungsleistungen keine Unterstützung für niedrige Entgelte im Bereich der Prüfungsleistungen darstellen. Aus diesem Grund vertreten die Big Four-Prüfungsgesellschaften den Standpunkt, dass die Transparenz bezüglich der Bestellung wie auch der Vergütung einen höheren Stellenwert haben muss. Nicht zuletzt auch deshalb, um zu überprüfen, ob Prüfungsausschüsse ihre Verpflichtungen sorgsam erfüllen, und um Eigentümer adäquat über sämtliche Geschehnisse zu informieren.¹⁸⁶

¹⁸¹ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 13

¹⁸² Vgl. z.B. SN AP_086, S. 13

¹⁸³ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 13

¹⁸⁴ Vgl. z.B. SN AP_295, S. 24

¹⁸⁵ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 13

¹⁸⁶ Vgl. z.B. SN AP_234, S. 31

5.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Die Gruppe der übrigen internationalen Netzwerke unterstützt das generelle Verbot von Nichtprüfungsleistungen ausschließlich in Bezug auf Unternehmen von öffentlichem Interesse. Sie betonen ausdrücklich, dass es vor allem für kleinere Prüfungsgesellschaften wichtig ist, solche Nichtprüfungsleistungen anzubieten, da ansonsten ihre Existenz gefährdet wäre. Zudem kann durch das Angebot beider Leistungsarten eine größere Bandbreite an Wissen vermittelt werden, was wiederum die Qualität der Abschlussprüfung erhöht.¹⁸⁷ Ein Verbot würde dazu führen, dass ein Dritter zur Durchführung der Nichtprüfungsleistungen engagiert werden müsste, was nicht nur zeitnah geschehen müsste, sondern vor allem auch mit erheblichen Kosten sowie Belastungen bezüglich der Einarbeitung in die bereits laufende Abschlussprüfung verbunden wäre.¹⁸⁸ Lediglich die Standards zur Transparenz in Bezug auf Nichtprüfungsleistungen sollten erhöht werden, um deren Vergütung übersichtlich darzustellen und um zu zeigen, dass diese nicht das Maß an Prüfungsleistungen an sich übersteigen.¹⁸⁹ So sind also 13 der 16 ausgewerteten Beiträge gegen ein generelles Verbot, welches für alle Prüfungsgesellschaften gelten soll.

1 Beitrag befürwortet ein ausnahmsloses Verbot von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften, welche zur selben Zeit die Prüfungsleistung an sich durchführen, da damit die Gefahr der Selbstprüfung verbunden ist. Dem stimmen auch 2 weitere Stellungnahmen teilweise zu.

5.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

Innerhalb dieser Gruppe stimmen 14 der 236 ausgewerteten Beiträge gegen ein generelles Verbot von Nichtprüfungsleistungen, da sie in der Vielfalt der Fähigkeiten von Abschlussprüfern einen unverzichtbaren Vorteil in Bezug auf die Qualität der Abschlussprüfung sehen.¹⁹⁰ Zumindest für kleinere und mittelständische Unternehmen sollte jedenfalls kein Verbot eingeführt werden, zumal die Einhaltung des Selbstprüfungsverbots zur Wahrung der Unabhängigkeit des Prüfers ausreicht. Abgesehen davon ist diesen nicht zumutbar, ein weiteres Unter-

¹⁸⁷ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 13

¹⁸⁸ Vgl. z.B. SN AP_103, S. 12

¹⁸⁹ Vgl. z.B. SN AP_156, S. 18

¹⁹⁰ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 12

nehmen für die Beratungsleistungen hinzuzuziehen.¹⁹¹ Im Interesse des geprüften Unternehmens sollte jedenfalls kein Verbot bestehen, da dieses von Prüfern mit übergreifendem Wissen profitieren können.¹⁹²

206 der 236 ausgewerteten Beiträge befinden die Kombination beider Leistungen zur selben Zeit an denselben Kunden als Gefahr betreffend die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit von Prüfern und ziehen daher zumindest teilweise Verbote bezüglich der Nichtprüfungsleistungen vor.¹⁹³ Ein Verbot sollte jedoch für kapitalmarktorientierte Unternehmen eingeführt werden, da in diesem Bereich die Unabhängigkeitsanforderungen erheblich höher sind.¹⁹⁴ Diesem Ansatz stimmen auch 8 weitere Beiträge teilweise zu, wohingegen 8 der 236 Stellungnahmen dieses Thema nicht kommentiert haben.

5.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Der Großteil, welcher 54 der 70 ausgewerteten Beiträge entspricht, ist gegen ein generelles Verbot von Nichtprüfungsleistungen, da mit dem Angebot von Nichtprüfungsleistungen diverse Vorteile verbunden sind, auf welche nicht verzichtet werden sollte, um einer möglichen Beeinträchtigung des Verlustes der Unabhängigkeit entgegenzuwirken. Diese wird ohnehin mittels anderweitiger Sicherheitsvorkehrungen, wie z.B. durch regelmäßige Berichterstattungen des Prüfers an den Prüfungsausschuss, gewährleistet. Damit einhergehende Vorteile betreffen u.a. geringere Kosten für das zu prüfende Unternehmen oder eine Vielfalt an Kenntnissen, welche durch Prüfungsleistungen an sich gewonnen werden und somit auch bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen eingesetzt werden können. Insgesamt wird durch dieses wechselseitige Know-How auch die Qualität der Abschlussprüfungen gesteigert, wovon vor allem komplexe Unternehmen profitieren. Das Angebot beider Leistungsarten erhöht zudem die Möglichkeit, höher qualifiziertes Personal zu engagieren, was reine Prüfungsgesellschaften eher nicht könnten, da dies unprofitabel für Abschlussprüfer wäre.¹⁹⁵ Die Regelungen diesbezüglich sollten jedenfalls für sämtliche Unternehmen gleichermaßen Anwendung finden, daher auch für systemrelevante Finanzinstitute.¹⁹⁶

¹⁹¹ Vgl. z.B. SN AP_042, S. 8

¹⁹² Vgl. z.B. SN AP_237, S. 12

¹⁹³ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 10

¹⁹⁴ Vgl. z.B. SN AP_162, S. 8

¹⁹⁵ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 6

¹⁹⁶ Vgl. z.B. SN AP_020, S. 10

7 der 70 Stellungnahmen befürworteten hingegen Beschränkungen der Nichtprüfungsleistungen in Bezug auf Unternehmen, welche von öffentlichem Interesse sind, da eine zeitgleiche Anwendung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen mit der Gefahr der Selbstprüfung einhergeht, welche unterbunden werden sollte.¹⁹⁷ Jedenfalls wird aber ein stärkerer Einfluss des Prüfungsausschusses im Bereich der Nichtprüfungsleistungen befürwortet, insofern dieser vor der Ausführung jeglicher Nichtprüfungsleistungen seine Zustimmung dazu abgeben muss. Zudem sollten die Transparenzvorschriften bezüglich der Vergütung von Nichtprüfungsleistungen verstärkt werden.¹⁹⁸ Wobei zusätzlich eine Obergrenze von maximal 50% vorgeschlagen wird, welche Nichtprüfungsleistungen im Verhältnis der gesamten Leistungen nicht überschreiten sollen.¹⁹⁹ 4 Beiträge stimmen diesen Ansichten zumindest teilweise zu, während sich 5 Kommentare nicht zu diesem Thema geäußert haben.

5.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 92 Kommentare ausgewertet, wovon 4 Beiträge die Ansicht vertreten, dass Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften untersagt werden sollten, um die Unabhängigkeit nicht zu gefährden, sofern diese Kunden ebenfalls Prüfungsleistungen erhalten. 9 der 92 Beiträge stimmen dieser Meinung zwar teilweise zu, jedoch nur, wenn ein Interessenkonflikt, wie z.B. eine mögliche Selbstprüfung, besteht.²⁰⁰

Im Gegensatz dazu vertreten 79 Stellungnahmen, und somit der Großteil, die Meinung, dass sowohl Prüfungs- als auch Nichtprüfungsleistungen weiterhin parallel erbracht werden sollten, um die Qualität der Abschlüsse, aufgrund der Vielfalt an Fähigkeiten und Erfahrungen der Prüfer, zu verbessern.²⁰¹ Vor allem international tätige Unternehmen profitieren von Abschlussprüfern mit einer größeren Bandbreite an Wissen, welches nur mittels Anwendung sämtlicher Leistungen geboten werden kann.²⁰² Ein weiterer Vorteil besteht darin, dass der Kostenaufwand dadurch geringer wäre, wenn beide Leistungen von einem Prüfer bezogen werden können.²⁰³ Argumentiert wird außerdem, dass gewisse Nichtprüfungsleistungen nicht verboten werden können, da sie einen integrativen Bestandteil der Prüfungsleistung an sich

¹⁹⁷ Vgl. z.B. SN AP_130, S. 32

¹⁹⁸ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 6

¹⁹⁹ Vgl. z.B. SN AP_069, S. 11

²⁰⁰ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 17

²⁰¹ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 17

²⁰² Vgl. z.B. SN PC_128, S. 7

²⁰³ Vgl. z.B. SN PC_058, S. 8

darstellen.²⁰⁴ Vorgeschlagen wird auch, diese Regelungen unterschiedlich für große und kleinere Prüfungsgesellschaften zu gestalten, sodass kleinere davon profitieren könnten.²⁰⁵ Andere sind wiederum der Ansicht, dass die Bestimmungen hinsichtlich eines möglichen Verbots von Nichtprüfungsleistungen für sämtliche Unternehmen, also auch für Unternehmen von öffentlichem Interesse, einheitlich sein sollten.²⁰⁶ Um sowohl die Unabhängigkeit als auch eine angemessene Vergütung sicherzustellen, wird jedenfalls vorgeschlagen, sämtliche Nichtprüfungsleistungen an eine vorhergehende Genehmigung durch den Prüfungsausschuss oder die Eigentümer zu knüpfen.²⁰⁷ Zudem kann die Übersicht bezüglich dieser Leistungen auch durch zusätzliche Angaben im Anhang des Abschlusses gegeben sein. Da diese Nichtprüfungsleistungen häufig höher vergütet werden, besteht außerdem die Gefahr, dass sich Prüfer eher diesem Segment als dem eigentlichen Prüfungssegment widmen, wodurch hoch qualifizierte Kräfte verloren gehen würden.²⁰⁸

5.3.3. Öffentliche Stellen

Insgesamt wurden 34 Beiträge zu dieser Frage ausgewertet, wobei 5 dieser Stellungnahmen den Standpunkt vertreten, dass Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften definitiv verboten werden sollten, sofern diese auch die Prüfungsleistungen für das jeweilige Unternehmen durchführen, da es dadurch zum Verlust der Objektivität bzw. der Unabhängigkeit von Prüfern kommen könnte.²⁰⁹ 8 der 34 Kommentare stimmen dieser Ansicht zumindest teilweise zu.

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 21 der 34 Stellungnahmen, was der Mehrheit entspricht, welche davon ausgehen, dass die Nachteile eines generellen Verbots von Nichtprüfungsleistungen dessen Vorteile überwiegen würde, u.a. aufgrund höherer Kosten und dem Verlust des Know-Hows, welches durch Beratungsleistungen erworben wird und in weiterer Folge für Prüfungsleistungen eingesetzt werden kann. Aufgrund der damit gesammelten Erfahrungswerte verbessert sich dementsprechend die Qualität der Abschlussprüfung durch den Prü-

²⁰⁴ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 13

²⁰⁵ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 13

²⁰⁶ Vgl. z.B. SN PC_036, S. 3

²⁰⁷ Vgl. z.B. SN PC_037, S. 1

²⁰⁸ Vgl. z.B. SN PC_058, S. 8

²⁰⁹ Vgl. z.B. SN PA_046, S. 7

fer.²¹⁰ Abgesehen davon würde ein Verbot die Möglichkeit für Prüfungsgesellschaften einschränken, Personal zu trainieren und deren Fähigkeiten somit aufzubauen.²¹¹ Aus diesem Grund sollte sich ein Verbot jedenfalls nicht auf sämtliche Kunden beziehen bzw. an spezifische Bestimmungen gebunden sein, sondern im Einzelfall entschieden werden.²¹² Vorteilhaft wäre auch die Erstellung einer Liste der verbotenen Leistungen, um Einheitlichkeit zu erzielen. Jedenfalls sollte für Unternehmen von öffentlichem Interesse bzw. systemrelevanten Finanzinstitutionen die Entscheidungskompetenz beim Prüfungsausschuss des jeweiligen Unternehmens liegen, ob ein Kunde, welcher bereits Prüfungsleistungen bezieht, zusätzlich entsprechende Nichtprüfungsleistungen erhalten darf.²¹³

5.3.4. Wissenschaft

Die 18 ausgewerteten Kommentare der Wissenschaft stehen der Frage bezüglich eines Verbots von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften geteilt gegenüber, dennoch befürwortet die Mehrheit tendenziell die Einführung eines Verbots. So sind 6 der 18 Beiträge für eine Trennung von Prüfung und Beratung, wobei 5 diesem Vorschlag teilweise zustimmen und 1 Kommentar der Frage neutral gegenübersteht. Verfechter einer strikten Trennung argumentieren, dass zwar nicht die tatsächliche Unabhängigkeit, jedoch die wahrgenommene Unabhängigkeit durch Beratungsleistungen leidet.²¹⁴ Dieser Verlust lässt sich daher auch nicht durch ein höheres Maß an Effektivität oder Effizienz rechtfertigen. Um Interessenkonflikte oder auch Kundenabhängigkeit zu vermeiden, sollten die Bereiche der Prüfung und Beratung daher separat geführt werden, um Spezialisierungen in den einzelnen Disziplinen ausbauen zu können.²¹⁵ Abgesehen davon wird die Tatsache, dass ein Verbot oder zumindest ein teilweises Verbot zu einer Verringerung der Gesamteinnahmen der Prüfungsgesellschaften durch einen einzelnen Kunden führen würde, positiv gewertet.²¹⁶

²¹⁰ Vgl. z.B. SN PA_051, S. 5

²¹¹ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 9

²¹² Vgl. z.B. SN PA_049, S. 8

²¹³ Vgl. z.B. SN PA_055, S. 9

²¹⁴ Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 11

²¹⁵ Vgl. z.B. SN Ad_023, S. 13

²¹⁶ Vgl. z.B. SN Ad_024, S. 5

6 der 18 Beiträge sind jedoch gegen die Einführung eines Verbots, da es als unverhältnismäßig erscheint, in Anbetracht der Tatsache, dass Beratungs- und Prüfungsleistungen nicht immer vollständig voneinander abgrenzbar sind.²¹⁷ Zur Gewährleistung der Prüferunabhängigkeit genügt es demnach, Nichtprüfungsleistungen insoweit zu untersagen, als mit ihnen die Gefahr der Selbstprüfung verbunden ist.²¹⁸ Gleichzeitig führt das gemeinsame Angebot jedoch auch zu Effekten, die für Prüfer und Unternehmen vorteilhaft sind.²¹⁹ So kann u.a. das aus der Prüfungstätigkeit erlangte Wissen effizient für Beratungstätigkeiten genutzt werden und umgekehrt.²²⁰ Ein Verbot würde außerdem zu einer weitreichenden Einschränkung der professionellen Freiheit der Prüfer führen. Jedenfalls sollten jegliche Leistungen zunächst vom Prüfungsausschuss genehmigt werden, um den Überblick hinsichtlich der ausgeführten Leistungen zu wahren. Die Nutzer der Jahresabschlüsse müssen zudem davon ausgehen können, dass der ihnen vorliegende Abschluss von unabhängigen Prüfern geprüft worden ist. Daher wird u.a. vorgeschlagen, einen Prozentsatz, z.B. in Höhe von 25% des Gesamtumsatzes, festzulegen, sodass das Ausmaß der Nichtprüfungsleistungen nicht jenes der Prüfungsleistungen übersteigt. Auch die Vergütung sollte in diesem Zusammenhang angemessen sein und nicht über jener für Prüfungsleistungen liegen, um den Fokus nicht auf Beratungsleistungen zu legen.²²¹

5.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 18 Kommentare ausgewertet, wobei 5 Stellungnahmen der Ansicht sind, dass die Durchführung von Nichtprüfungsleistungen mit zeitgleich ausgeführten Prüfungsleistungen untersagt werden sollten. 4 der 18 Beiträge stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu, diese würden eine Beschränkung bzw. ein Verbot jedoch nur für systemrelevante Finanzinstitute begrüßen. Dies vor allem aus dem Grund, da viele Interessenkonflikte, wie z.B. die Selbstprüfung, aus der zeitgleichen Ausführung von Prüfungs- wie auch Nichtprüfungsleistungen entstehen können, was wiederum nicht zur gewünschten Unabhängigkeit führt.²²²

²¹⁷ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 18

²¹⁸ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 18

²¹⁹ Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 10

²²⁰ Vgl. z.B. SN Ad_006, S. 6

²²¹ Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 11

²²² Vgl. z.B. SN Us_010, S. 7

Im Gegensatz dazu sehen 9 der 18 Kommentare keinen Grund gegeben, Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften zu untersagen, weder für Institutionen von öffentlichem Interesse noch für sonstige Unternehmen, da sich daraus resultierende Synergien verbunden mit der Erweiterung des Wissens der Prüfer positiv im Bereich der Abschlussprüfung auswirken.²²³ Abgesehen davon würden reine Prüfungsgesellschaften kein hoch qualifiziertes Personal ansprechen, da der Aufgabenbereich meist zu eingeschränkt ist, um eine höhere Vergütung erzielen zu können.²²⁴ Auf der anderen Seite ist die Auswahl auch für Anbieter von „Nichtprüfungsgesellschaften“, das sind jene Gesellschaften, welche lediglich Beratungsleistungen und keine Prüfungsleistungen an sich anbieten, eher gering.²²⁵ Ein Konflikt wird vor allem insofern befürchtet, wenn die Vergütung für Nichtprüfungsleistungen jene der Prüfungsleistungen übersteigt. Aus diesem Grund wird verstärkte Transparenz von Nichtprüfungsleistungen, welche von Abschlussprüfern ausgeführt werden, befürwortet. Dazu zählen vor allem die Menge wie auch die Art jeglicher durchgeführter Leistungen.²²⁶ So wird auch der Vorschlag gemacht, eine Liste von erlaubten Leistungen zu erstellen und welchen, die zu verbieten sind, sodass ein einheitliches Regelwerk geschaffen wird. Ferner sollten jegliche Regelungen in der gesamten Europäischen Union gleichermaßen Anwendung finden, um Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu schaffen.²²⁷

5.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 8 Beiträge ausgewertet, welche sich alle einstimmig gegen ein striktes Verbot aussprechen. Die Gründe hierfür liegen vor allem in der verbesserten Qualität der Abschlussprüfungen, sofern Nichtprüfungsleistungen erlaubt sind.²²⁸ Ein Verbot würde die Synergien, welche sich aus der zeitgleichen Erbringung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen ergeben, nicht nutzen, was wiederum die Kosten erhöht, da diese Leistungen sodann anderweitig bezogen werden müssen.²²⁹ So wird in der Vielfalt der Fähigkeiten der Abschlussprüfer ein erheblicher Vorteil gesehen, weshalb auch weiterhin beide Leistungsarten parallel angeboten werden sollten.²³⁰ Diese Nichtprüfungsleistungen könnten jedoch

²²³ Vgl. z.B. SN Us_004, S. 8

²²⁴ Vgl. z.B. SN Us_001, S. 2

²²⁵ Vgl. z.B. SN Us_004, S. 8

²²⁶ Vgl. z.B. SN Us_019, S. 9

²²⁷ Vgl. z.B. SN Us_004, S. 8

²²⁸ Vgl. z.B. SN AC_008, S. 4

²²⁹ Vgl. z.B. SN AC_006, S. 3

²³⁰ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 12

möglicherweise an ein bestimmtes Höchstausmaß oder an bestimmte Auskunftspflichten geknüpft sein, sofern u.a. persönliche Interessen der Prüfer mit jenen Leistungen einhergehen.²³¹

5.3.7. Sonstige

Von den 13 in dieser Gruppe ausgewerteten Kommentaren sind 4 der Ansicht, die Einführung eines Verbots von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften wäre sinnvoll, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu erhöhen und eine Selbstprüfung der Abschlussprüfer auszuschließen.²³² 4 der 13 Beiträge sind der Meinung, dass ein Verbot zwar eingeführt, dieses jedoch nur für sogenannte systemrelevante Finanzinstitute gelten sollte.²³³

Dem entgegen stehen 5 Beiträge, welche ein striktes Verbot der Nichtprüfungsleistungen gänzlich ablehnen mit der Begründung eines Informationsverlustes und damit verbundenen erhöhten Kosten. Abgesehen davon wäre ein generelles Verbot nachteilig für die Entwicklung von Abschlussprüfern. Als Folge dessen wäre die Wirtschaftsprüfung im Allgemeinen uninteressanter für jene Absolventen, welche sich auf die Wirtschaftsprüfung an sich spezialisiert haben. Vorteilhaft sind außerdem die Synergien, welche durch die zeitgleiche Erbringung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen entstehen.²³⁴

5.4. Zusammenfassung

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass die Wissenschaft zwar ein teilweises Verbot von Nichtprüfungsleistungen erwägt, die gänzliche Untersagung jener Leistungen mit der zeitgleichen Ausführung von Prüfungsleistungen jedoch unbegründet scheint. Auch Studien zu diesem Thema konnten die genannten Vorteile nicht ausreichend belegen, um ein generelles Verbot zu unterstützen. In Bezug auf die österreichische Rechtslage sind wiederum einige Nichtprüfungsleistungen mit der zeitgleichen Durchführung von Prüfungsleistungen untersagt, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu erhöhen wie auch die Gefahr der Selbstprüfung auszuschließen.

²³¹ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 13

²³² Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 12

²³³ Vgl. z.B. SN Ot_017, S. 2

²³⁴ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 12

Im Bereich der bei der EU-Kommission eingelangten Stellungnahmen kann festgehalten werden, dass große Prüfungsgesellschaften generell gegen ein striktes Verbot von Nichtprüfungsleistungen sind, da diese mit zusätzlichen Einnahmen verbunden sind. Zudem wird argumentiert, dass ein Beratungsverbot, wie es die Kommission mit der Schaffung „reiner Prüfungsgesellschaften“ erwägt, nicht zur gewünschten Unabhängigkeit führen würde, denn diese kann nicht auf die Beratungstätigkeit des Prüfers reduziert werden. Zudem würde ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen die Qualität der Abschlussprüfungen reduzieren und Kosten für zu prüfende Unternehmen erhöhen.

Kleinere und mittlere Prüfungsgesellschaften befürworten hingegen ein teilweises Verbot von Beratungsleistungen jedoch ausschließlich für Unternehmen von öffentlichem Interesse mit der Begründung, dass ein Verbot für kleinere Gesellschaften aufgrund der erhöhten Kosten und somit der Gefährdung ihrer Existenz nicht vertretbar wäre. Auch die Standardantwort befürwortet ein striktes Verbot für Unternehmen von öffentlichem Interesse, sehen jedoch generell eine Gefahr betreffend die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer in der zeitgleichen Durchführung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen.

Ersteller der Abschlüsse wie auch die Prüfungsausschüsse in den jeweiligen Unternehmen sind für die zeitgleiche Erbringung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen, da eine Trennung dieser beiden Leistungen zusätzliche Kosten und erhöhten Einarbeitungsaufwand der Prüfer im Hinblick auf diese Unternehmen verursachen. Zudem steigt dadurch tendenziell die Qualität der Abschlussprüfungen, da ein höheres Maß an Wissen und Erfahrungen der Prüfer zur Verfügung steht, welches genutzt werden kann. Die Gruppe der Wissenschaft befürwortet diesen Standpunkt zwar teilweise, betont jedoch auch, dass eine parallele Durchführung beider Leistungen die wahrgenommene Unabhängigkeit der Prüfer beeinflusst.

Die Adressaten der Abschlüsse befürworten hingegen die Verstärkung der Einheitlichkeit von erlaubten wie auch nicht erlaubten Nichtprüfungsleistungen, während die Frage nach einem generellen Verbot tendenziell ausgewogen indifferent betrachtet wird. Der Fokus der Adressaten liegt hingegen auf einer erhöhten Transparenz sowohl in Bezug auf die Vergütung der Beratungsleistungen als auch auf deren Ausmaß im Vergleich zu den gesamten Leistungen. Aus diesem Grund wird vorgeschlagen, ein einheitliches Regelwerk für die gesamte EU einzuführen.

6. Frage 20: Höchstvergütung, welche Prüfungsgesellschaften von Kunden erhalten dürfen

6.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage

In diesem Zusammenhang sollte die Vergütung der Prüfungsstruktur und eine eventuelle Begrenzung in Betracht gezogen werden, um die Unabhängigkeit auch mittels der Vergütungsstruktur zu erhöhen. Denn eine zu hohe Bonifikation führt möglicherweise nicht zur gewünschten objektiven Sicht des Prüfers in Bezug auf das zu prüfende Unternehmen. Aus diesem Grund zieht die Europäische Kommission nun in Betracht, die Höchstvergütung, die „eine Prüfungsgesellschaft von einem einzigen Audit-Kunden gemessen an den Gesamtauditeinnahmen der Gesellschaft erhalten darf“²³⁵, zu begrenzen.

„Sollte die Höchstvergütung, die eine Prüfungsgesellschaft von einem einzigen Kunden erhalten darf, reguliert werden?“²³⁶

6.2. Zusätzliche Erläuterungen

Zu diesem Thema kann festgehalten werden, dass in Österreich zwar generell entsprechend dem § 270 Abs. 1 UGB hinsichtlich der Vergütung festgelegt ist, dass diese „in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung zu stehen“ hat. Laut den §§ 271 Abs. 2 Z. 7 UGB und 271a Abs. 1 Z. 1 UGB sind jedoch u.a. Grenzen hinsichtlich einer maximalen Vergütung geregelt, wonach 15% der Gesamteinnahmen einer Prüfungsgesellschaft nicht von einem einzelnen Kunden überschritten werden dürfen, sofern es sich dabei um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt. Eine Grenze in der Höhe von 30% der Gesamteinnahmen von Prüfungsgesellschaften darf wiederum in Zusammenhang mit sonstigen Unternehmen nicht überschritten werden. Die Gefahr hinsichtlich der wirtschaftlichen Abhängigkeit zu einzelnen Kunden ab einer gewissen Vergütungsgrenze wird daher bereits in den gesetzlichen Bestimmungen berücksichtigt, womit einer möglichen Beeinträchtigung der Unabhängigkeit entgegengewirkt werden soll.

²³⁵ EU-Kommission (2010a), S. 15

²³⁶ EU-Kommission (2010a), S. 16

Anzumerken ist dabei jedenfalls, dass dieser Ansatz bereits in bisherigen Regelungen des IESBA Code of Ethics festgelegt wurde, sodass die Vergütung für Prüfungsgesellschaften von öffentlichem Interesse ein Maximum von 15% des Gesamtumsatzes nicht in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten darf, da ansonsten ein außenstehender Prüfer den zweiten Abschluss erneut zu prüfen hat. Für Unternehmen, welche nicht von öffentlichem Interesse sind, besteht wie auch in Österreich eine Grenze von maximal 30%, welche von einzelnen Kunden nicht überschritten werden sollte, um das Risiko einer wirtschaftlichen Abhängigkeit der Prüfungsgesellschaften zu deren Kunden zu vermeiden. Dies ist insbesondere auf die Tatsache zurückzuführen, dass ein Verlust von Kunden, von welchen ein verhältnismäßig hoher Anteil der Gesamteinnahmen von Prüfungsgesellschaften erzielt wird, nachweislich Schaden im Hinblick auf die Existenz dieser Prüfungsgesellschaften zufügt.²³⁷

6.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

6.3.1. Abschlussprüfer

6.3.1.1. Big Four

In dieser Gruppe sind alle 4 zumindest teilweise der Ansicht, dass eine Höchstvergütung gemessen an den Gesamteinnahmen, welche Prüfungsgesellschaften maximal von einem einzelnen Kunden beziehen dürfen, bestehen sollte. Der Grund liegt vor allem darin, die finanzielle Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften zu wahren. Die Gefahr liegt jedoch nicht nur in einer höheren Konzentration des Prüfungsmarktes, insofern tendenziell größere Prüfungsgesellschaften gewählt werden würden, sondern auch in einem möglichen Nachteil für kleinere Prüfungsgesellschaften.²³⁸ Je kleiner diese Grenzen ausgelegt sind, desto schwieriger wird es für kleinere Prüfungsgesellschaften, große Unternehmen anzuwerben.²³⁹ Einschränkungen in Bezug auf Höchstvergütungen führen auf der anderen Seite auch dazu, dass Unternehmen möglicherweise nicht die für sie am besten geeignete Prüfungsgesellschaft auswählen können.²⁴⁰

²³⁷ Vgl. International Federation of Accountants (2010), S. 34

²³⁸ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 14

²³⁹ Vgl. z.B. SN AP_295, S. 25

²⁴⁰ Vgl. z.B. SN AP_234, S. 33

6.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Diese Gruppe unterstützt zum Großteil eine Begrenzung in der Vergütung entsprechend einem bestimmten Prozentsatz der Gesamtumsätze, welche Prüfungsgesellschaften maximal von einzelnen Kunden erhalten dürfen. Dies vor allem, um die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften zu wahren. Um Interessenkonflikte zu vermeiden, wird sogar vorgeschlagen, bestehende Grenzen, wie z.B. die 15% für Institute von öffentlichem Interesse, weiter zu senken.²⁴¹ So stimmen 12 der 16 abgegebenen Beiträge für die Einführung einer solchen Regelung, dem 1 Beitrag teilweise zustimmt.

Lediglich 2 der 16 Beiträge sprechen sich gegen verpflichtende Regelungen zu diesem Thema aus, um Flexibilität in der Vergütung zu wahren, was vor allem kleinen und mittleren Unternehmen zugutekommen sollte, da Höchstgrenzen hauptsächlich diesen Unternehmen schaden. Große Prüfungsgesellschaften hingegen wären von einer Herabsetzung der Grenzen aufgrund ihrer hohen Umsätze kaum betroffen.²⁴² 1 Kommentar hat sich wiederum nicht zu dieser Frage geäußert.

²⁴¹ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 15

²⁴² Vgl. z.B. SN AP_103, S. 13

6.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

In der Gruppe der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften sind 10 der 236 ausgewerteten Beiträge der Meinung, dass eine Höchstvergütung, welche von einem einzelnen Kunden bezogen werden darf, verpflichtend für Prüfungsgesellschaften eingeführt werden sollte. In diesem Zusammenhang sollte eine Grenze von 30% bzw. 15% für Unternehmen von öffentlichem Interesse nicht überschritten werden. Diese Grenzen wurden u.a. bereits in Österreich und Deutschland eingeführt und sollten, laut Ansicht der 204 Standardantworten, EU-weit angepasst werden.²⁴³ Eine Reduktion dieser Grenzen würde zu zusätzlichen Lasten der kleinen und mittleren Unternehmen führen, weshalb diese zumindest in dieser Höhe bleiben sollten.²⁴⁴ Durch die Einführung solcher Grenzen soll die wirtschaftliche Unabhängigkeit und somit die Entscheidungsfreiheit der Prüfungsgesellschaften bezüglich ihrer Kunden sichergestellt werden.²⁴⁵ Allgemein kann festgehalten werden, dass eine Höchstvergütung dann nicht als notwendig empfunden wird, wenn die Unabhängigkeit mittels anderer Maßnahmen, z.B. durch externe Rotationen oder Honorarfestsetzung, sichergestellt wird.²⁴⁶

Ein Anteil von 17 der 236 Stellungnahmen empfindet die derzeitige Regelung jedoch als vollkommen ausreichend und würde die Vergütung nicht an eine gesetzlich verpflichtende Regelung binden, zumal damit erhöhte Schwierigkeiten für kleine und mittlere Unternehmen verbunden wären, wie Mandate in größeren Segmenten zu erhalten.²⁴⁷ Nicht zu diesem Thema geäußert haben sich 5 der 236 Beiträge.

²⁴³ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 11

²⁴⁴ Vgl. z.B. SN AP_289, S. 13

²⁴⁵ Vgl. z.B. SN AP_324, S. 6

²⁴⁶ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 11

²⁴⁷ Vgl. z.B. SN AP_010, S. 8

6.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Der Großteil der Meinungen von berufsständischen Vertretern tendiert zur Einführung einer gesetzlich geregelten Höchstvergütung der Prüfungsgesellschaften durch einzelne Kunden. Diese soll demnach einen gewissen Prozentsatz der Gesamtumsätze nicht übersteigen, wodurch die finanzielle Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften gewährleistet werden soll. So wird u.a. eine Grenze von 15% vorgeschlagen, welche von sämtlichen Unternehmen einzuhalten sein sollte, demnach auch von Unternehmen in öffentlichem Interesse.²⁴⁸ Bei zweifacher Überschreitung wäre sodann eine erneute Überprüfung des zweiten Abschlusses notwendig. Derzeit liegt eine derartige Regelung u.a. bereits in Österreich und Deutschland vor, wobei die Grenze für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen bei 30% liegt. Die Empfehlung der berufsständischen Vertreter ist nun, diese Grenzen EU-weit zur Anwendung zu bringen.²⁴⁹ So unterstützen 39 der 70 ausgewerteten Beiträge eine solche Regelung, wobei auch 5 weitere Stellungnahmen dieser Ansicht teilweise zustimmen.

Lediglich 14 der 70 Beiträge empfinden eine derartige Einschränkung als unnötig bzw. sogar als störend. Der Nachteil dieser Höchstvergütungsgrenzen liegt vor allem darin, dass diese den Markteintritt für kleinere Prüfungsgesellschaften erschweren könnten und sich die Konzentration auf ein paar einzelne große Prüfungsgesellschaften ergeben könnte, da diese über ausreichend Gesamtumsätze verfügen, um keine Schwierigkeiten im Hinblick auf derartige Grenzen zu haben.²⁵⁰ So wird u.a. vorgeschlagen, dieses Limit an die Unternehmensgröße anzupassen. Je größer die Prüfungsgesellschaft ist, desto geringer sollte die Grenze der Höchstvergütung sein, um ein faires Verhältnis zu schaffen.²⁵¹ Nicht geäußert zu diesem Thema haben sich jedoch 12 der 70 Kommentare.

²⁴⁸ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 7

²⁴⁹ Vgl. z.B. SN AP_189, S. 28

²⁵⁰ Vgl. z.B. SN AP_196, S. 32

²⁵¹ Vgl. z.B. SN AP_069, S. 11

6.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In der Gruppe der Ersteller wurden 53 Beiträge ausgewertet, von welchen 25 der Ansicht sind, dass die Höchstvergütung, die Prüfungsgesellschaften von einem einzigen Kunden erhalten dürfen, auf einen bestimmten Prozentsatz festgelegt werden sollte. Der Grund liegt vor allem darin, die finanzielle Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaft zu wahren. Diese Grenze sollte allerdings nicht zu gering sein, um keine Eintrittsbarrieren zu schaffen.²⁵² 2 der 53 Beiträge stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu und 2 stehen diesem Thema neutral gegenüber.

Im Gegensatz dazu vertreten 24 Stellungnahmen die Meinung, dass keine gesetzlich geregelte Grenze vorgegeben und diese Entscheidung stattdessen den Vertragspartnern selbst überlassen werden sollte.²⁵³ Der Grund liegt vor allem darin, kleineren Prüfungsgesellschaften nicht die Chance zu nehmen, große Unternehmen zu prüfen. Geringe Grenzen hinsichtlich der Höchstvergütung, welche von einzelnen Kunden erhalten werden darf, würden jedoch dazu führen, dass höhere Umsätze, welche größtenteils durch einen Auftrag von großen zu prüfenden Unternehmen erzielt werden würden, nicht möglich wären.²⁵⁴

²⁵² Vgl. z.B. SN PC_023, S. 15

²⁵³ Vgl. z.B. SN PC_043, S. 12

²⁵⁴ Vgl. z.B. SN PC_058, S. 8

6.3.3. Öffentliche Stellen

Insgesamt wurden 30 Beiträge zu dieser Frage ausgewertet, von welchen 15 den Standpunkt vertreten, dass die Grenze der Höchstvergütungen, welche Prüfungsgesellschaften von einzelnen Kunden beziehen dürfen, einen bestimmten Prozentsatz des Gesamtumsatzes nicht übersteigen sollte, da das potenzielle Risiko der finanziellen Abhängigkeit zu groß erscheint.²⁵⁵

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 15 der 30 Stellungnahmen, somit genau die Hälfte der Kommentare, welche davon ausgehen, dass eine Höchstgrenze lediglich eine Einschränkung der Flexibilität bedeuten würde und lehnen diese daher ab.²⁵⁶

6.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 11 Kommentare ausgewertet, wobei nur 1 Beitrag den Vorschlag befürwortet, eine Grenze hinsichtlich der Vergütung von Abschlussprüfern einzuführen. 3 der 11 Stellungnahmen stimmen diesem Gedanken zumindest teilweise zu und 2 Kommentare stehen der Frage neutral gegenüber. Diese Kommentatoren schlagen vor, eine Limitierung der Vergütungen in Höhe von z.B. 20% der Gesamteinnahmen einzuführen, welche nicht von einem einzigen Kunden überschritten werden darf, um somit keine wirtschaftliche Abhängigkeit zu schaffen. Sollte dies dennoch wiederholt der Fall sein, so wird eine erneute Überprüfung der Abschlüsse vorgeschlagen.²⁵⁷ Teilweise wird auch davon gesprochen, dass selbst diese Grenze bereits zu hoch angelegt ist, um eine wirtschaftliche Abhängigkeit zu vermeiden. Einen Kunden zu verlieren, an welchem 20% der Gesamteinnahmen verdient werden, würde die Existenz der Prüfungsgesellschaft gefährden. Aus diesem Grund wird teilweise eine Grenze von maximal 10% des Gesamtumsatzes als adäquat angesehen.²⁵⁸

5 der 11 Beiträge halten eine Änderung bezüglich festgelegter Höchstvergütungen, die Prüfungsgesellschaften von einzelnen Kunden erhalten dürfen, nicht für notwendig, da die bereits existenten Regelungen diesbezüglich als vollkommen ausreichend angesehen werden, vor

²⁵⁵ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 9

²⁵⁶ Vgl. z.B. SN PA_037, S. 6

²⁵⁷ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 19

²⁵⁸ Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 13

allem in Bezug auf die erstrebenswerte Unabhängigkeit der Abschlussprüfer.²⁵⁹ Zusätzliche Begrenzungen würden nur zu Markteintrittsbarrieren für kleinere Prüfungsgesellschaften führen, da diese sich infolgedessen nicht um größere Mandanten bewerben könnten.²⁶⁰

6.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 10 Kommentare ausgewertet, wovon 6 der Ansicht sind, dass die Regelungen hinsichtlich der Höchstvergütung, welche Prüfungsgesellschaften von einzelnen Kunden einnehmen dürfen, reguliert werden sollten, um eine finanzielle Abhängigkeit zu vermeiden.²⁶¹

Im Gegensatz dazu sehen 4 der 10 Kommentare keinen Grund gegeben, derzeitige Regelungen zu diesem Thema abzuändern bzw. zu verschärfen, es jedoch hilfreich wäre, Angaben hinsichtlich der Vergütung dieser Kunden transparenter darzustellen. Abgesehen davon würde eine Einschränkung diesbezüglich die Chancen für kleinere Unternehmen reduzieren.²⁶²

6.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 4 Kommentare ausgewertet, wobei 2 dem Vorschlag einer festgesetzten Höchstgrenze für Vergütungen einzelner Kunden zustimmen und somit der Meinung sind, dass diese maximal einen bestimmten festgelegten Prozentsatz vom Gesamtumsatz des Unternehmens betragen sollte. Vorgeschlagen wird u.a. eine Grenze in Höhe von 30% des Gesamtumsatzes, welche Vergütungen einzelner Kunden nicht übersteigen sollen.²⁶³ Diesem Gedanken stimmt 1 Beitrag zumindest teilweise zu. 1 Kommentar lehnt eine derartige Regelung mit der Begründung ab, dass eine gewisse Flexibilität gewahrt werden sollte. Diese sollte vor allem deshalb gewahrt werden, weil die Komplexität und auch die Eigenschaften der Dienstleistungen von Unternehmen zu Unternehmen verschieden sind.²⁶⁴

²⁵⁹ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 9

²⁶⁰ Vgl. z.B. SN Ad_023, S. 13

²⁶¹ Vgl. z.B. SN Us_007, S. 6

²⁶² Vgl. z.B. SN Us_002, S. 7

²⁶³ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 15

²⁶⁴ Vgl. SN AC_005, S. 15

6.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 8 Kommentare ausgewertet, unter welchen 5 der Ansicht sind, dass die Höchstvergütung, welche Prüfungsgesellschaften von einem einzigen Kunden erhalten dürfen, reguliert werden sollte, um wirtschaftliche Abhängigkeiten zu vermeiden. So sollten maximal 20% des Gesamtumsatzes von einem einzigen Kunden erhalten werden dürfen.²⁶⁵

Dem entgegen stehen 3 Beiträge, welche die bisherigen Regelungen zu diesem Thema als vollkommen ausreichend empfinden und daher jegliche Regulierungen ablehnen. Der Grund liegt vor allem darin, dass durch gesetzliche Regelungen kleinen Prüfungsgesellschaften im Hinblick auf den Erhalt größerer Mandate geschadet wird.²⁶⁶

²⁶⁵ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 14

²⁶⁶ Vgl. z.B. SN Ot_022, S. 5

6.4. Zusammenfassung

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass im Bereich der Forschung die Meinung vertreten wird, dass eine mögliche Beeinträchtigung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern mithilfe bestehender Regelungen verhindert werden kann, jedoch eine Ausweitung der derzeitigen Bestimmungen auf sämtliche Mitgliedstaaten der EU befürwortet wird. Im Rahmen der österreichischen Gesetzgebung werden bereits bestehende Regelungen hinsichtlich der Vergütungsgrenzen, welche von einzelnen Kunden nicht überschritten werden sollen, ebenfalls als hinreichend angesehen. Im Bereich der bei der EU-Kommission eingelangten Stellungnahmen kann zusammenfassend behauptet werden, dass die Meinungen zu diesem Thema teilweise sehr differieren.

Große Prüfungsgesellschaften wie auch Ersteller, Prüfungsausschüsse von Unternehmen und die Gruppe der Wissenschaft nennen einerseits Argumente für die Regulierung dieser Vergütungsgrenzen, um die finanzielle Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften zu wahren, entgegen jedoch ebenfalls, dass bestehende Grenzen die Chancen für kleinere Unternehmen reduzieren, große Unternehmen anzuwerben. Auch die Adressaten der Abschlüsse stehen diesem Thema tendenziell geteilt gegenüber, wobei diese wiederum eine verstärkte Transparenz bezüglich der Grenzen und der Höhe von Vergütungen der Prüfungsgesellschaften durch einzelne Kunden befürworten.

Im Gegensatz dazu vertreten kleinere und mittlere Prüfungsgesellschaften teilweise die Ansicht, dass Höchstvergütungsregelungen ausschließlich für größere Prüfungsgesellschaften eingeführt werden sollten, denn im Falle einer festgelegten Regelung würden kleinere und mittlere Unternehmen höchstwahrscheinlich aus dem Markt gedrängt werden, da die Möglichkeit, Mandate in größeren Segmenten zu erhalten, eher gering wäre. Daher argumentieren diese, dass Vergütungen von Prüfungsgesellschaften individuell innerhalb der betroffenen Parteien, folglich den Abschlussprüfern und dem zu prüfenden Unternehmen, vereinbart und überwacht anstatt mittels gesetzlicher Regelung auf einen generellen Prozentsatz festgelegt werden sollten. Die Standardantwort vertritt demgegenüber die Ansicht, dass für jegliche Unternehmen Grenzen zur Höchstvergütung von Prüfungsgesellschaften eingeführt werden und diese Regelungen EU-weit einheitlich angepasst werden sollten.

7. Frage 21: Transparenz der Abschlüsse von Prüfungsgesellschaften

7.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage

Abgesehen vom Tatbestand der Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaft zum jeweiligen Unternehmen, stellt auch die Transparenz der eigenen Abschlüsse der Prüfungsgesellschaften einen wesentlichen, zu diskutierenden Faktor für die Europäische Kommission dar. Überlegungen hierzu betreffen vor allem eine mögliche Offenlegung wie auch die Überprüfung der Abschlüsse durch öffentliche Einrichtungen, da eine Prüfung durch einen Konkurrenten größtenteils zu Interessenkonflikten führen würde. Die Frage lautet nun, ob und inwieweit bereits bestehende Regelungen in Bezug auf die Transparenz der Jahresabschlüsse verändert bzw. erweitert werden sollten.²⁶⁷

„Sollten für die Transparenz der Abschlüsse von Prüfungsgesellschaften neue Regeln eingeführt werden?“²⁶⁸

7.2. Zusätzliche Erläuterungen

Die Wissenschaft vertritt diverse Ansichten zu diesem Thema. Einerseits werden Argumente genannt, die gegen eine Ausweitung von Informationspflichten in Bezug auf die Abschlüsse der Prüfungsgesellschaften sprechen, um keine Risiken im Hinblick auf Datenmissbrauch einzugehen und nicht zuletzt aus dem Grund, da bereits bestehende Regelungen als äußerst umfassend eingeschätzt werden. Andererseits müssen unternehmerische Entscheidungen, wie Investitionen in das Unternehmen, entsprechend vorbereitet werden, wozu eine große Bandbreite an Informationen notwendig ist, welche aufgrund der Vorschriften zur Transparenz von Abschlüssen verpflichtend anzugeben sind. Diese dienen vor allem auch dem Risikomanagement eines Unternehmens und nehmen daher einen hohen Stellenwert sowohl für Unternehmen selbst als auch deren Investoren ein. Zudem soll auf diese Weise auch der Fortbestand des Unternehmens gesichert werden.²⁶⁹

²⁶⁷ Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 14

²⁶⁸ EU-Kommission (2010a), S. 16

²⁶⁹ Vgl. Compliance Digital (2010), S. 1

In diesem Zusammenhang sind, entsprechend dem Artikel 40 der EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung zum Transparenzbericht, sämtliche Angaben vor allem in Zusammenhang mit Prüfungen von Unternehmen öffentlichen Interesses durch Prüfungsgesellschaften relevant. So sind u.a. Offenlegungen zur Leitungsstruktur der Prüfungsgesellschaft, zur internen Qualitätssicherung, zu den Maßnahmen bezüglich der Sicherung ihrer Unabhängigkeit und zur Vergütungsstruktur der Organmitglieder zu tätigen. Finanzielle Informationen dienen in diesem Zusammenhang vor allem dazu, festzustellen, ob und inwieweit die berufliche Tätigkeit von finanziellen Anreizen beeinflusst wird. Auch im Hinblick auf den § 24 Abs. 1 A-QSG zur Qualitätssicherung wird geregelt, dass sich Prüfungsgesellschaften alle 3 Jahre einer externen Qualitätsprüfung zu unterziehen und anschließend einen Transparenzbericht zu erstellen haben. Im Rahmen der österreichischen Gesetzgebung ist jedenfalls u.a. § 222 Abs. 2 UGB zu beachten, welcher besagt, dass sämtliche Jahresabschlüsse von jeglichen Unternehmen ein „möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens“ vermitteln sollen.

Die Verpflichtung zur Erstellung eines Transparenzberichts besteht, sobald im jeweiligen Kalenderjahr mindestens eine Abschlussprüfung durch die Prüfungsgesellschaft durchgeführt worden ist. Meist sind diese Transparenzberichte jedoch nicht besonders umfangreich gestaltet, um nicht zu viele Informationen preiszugeben, welche dem Unternehmen u.U. schaden könnten. Eine Verstärkung der Pflichten hinsichtlich der Transparenz wird aus diesem Grund größtenteils von Prüfungsgesellschaften abgelehnt. Die Erstellung eines Transparenzberichts wird daher auch nicht als Kommunikationsmöglichkeit bzw. als Möglichkeit zur Gewinnung neuer Investoren gesehen. Argumentiert wird dennoch, dass Transparenzberichte zur Darstellung der Stärken eines Unternehmens eingesetzt werden könnten, um damit neue Kapitalgeber zu gewinnen. Derzeit wird davon jedoch kaum Gebrauch gemacht, da ausschließlich auf die Erfüllung der Mindestangaben Bedacht genommen wird. Aus diesem Grund werden diese Berichte eher in seltenen Fällen zur Entscheidungsfindung der Unternehmen bei der Wahl ihrer Abschlussprüfer einbezogen.²⁷⁰

²⁷⁰ Vgl. Boecker / Zwirner (2012), S. 6

7.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

7.3.1. Abschlussprüfer

7.3.1.1. Big Four

In der Gruppe der Big Four-Gesellschaften sind die Meinungen zu diesem Thema gespalten. So sind 2 der 4 Beiträge für die Verstärkung der Regelungen hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften und 2 Stellungnahmen dagegen. Diejenigen, die sich dafür aussprechen, sind der Ansicht, zusätzliche Informationen bezüglich finanzieller Risiken und der Überprüfung der Unabhängigkeitsstandards sollten gegeben sein.²⁷¹

Andere teilen wiederum die Meinung, bestehende Richtlinien hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften wären vollkommen ausreichend, denn notwendige Informationen sind ohnehin bereits in den Abschlüssen vorhanden.²⁷² Zudem sind einige große Prüfungsgesellschaften in viele individuelle Betriebe aufgespalten, zu welchen keine einheitliche Basis gegeben ist, auf welcher ganzheitliche Bilanzen aufgestellt werden könnten, sodass das gesamte Netzwerk umfassend dargestellt werden könnte. Eine Zusammenfassung sämtlicher Einheiten würde dennoch kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild verschaffen. Befürchtet wird außerdem, dass zu viele Informationen preisgegeben werden könnten, welche nicht an die Öffentlichkeit gelangen sollten, da diese den Gesellschaften schaden könnten.²⁷³

²⁷¹ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 14

²⁷² Vgl. z.B. SN AP_118, S. 14

²⁷³ Vgl. z.B. SN AP_295, S. 26

7.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Die Gruppe der übrigen internationalen Netzwerke unterstützt zum Großteil eine Erweiterung der Regelungen bezüglich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften. Dies vor allem aus dem Grund, um eine mögliche Unterkapitalisierung der Gesellschaft feststellen zu können und um notwendige Maßnahmen durchzuführen.²⁷⁴ Abgesehen davon hat ein Unternehmen, welches dafür Sorge trägt, andere Unternehmen transparent darzustellen, dafür zu sorgen, selbst so transparent wie möglich zu sein. Diese Maßnahme ist vor allem notwendig, um das Vertrauen der Kunden zu stärken.²⁷⁵ So stimmen 10 der 16 ausgewerteten Beiträge für eine Änderung dieser Maßnahmen.

Lediglich 5 der 16 Kommentare sehen keine Notwendigkeit einer Veränderung dieser Regelungen, sofern alle relevanten Informationen in den Jahresabschlüssen aufscheinen. Die Angabe sämtlicher Informationen sollte vor allem für die Big Four-Prüfungsgesellschaften verpflichtend sein. In Bezug auf andere Unternehmen ist jedoch kein Zusatznutzen für die Adressaten der Abschlüsse in der Erweiterung der Offenlegungspflichten erkennbar. Diese würden lediglich eine Zusatzbelastung für kleine und mittlere Unternehmen schaffen.²⁷⁶ Außerdem würden zu viele Informationen u.a. mit einem Risiko bezüglich der Qualität der Abschlussprüfung einhergehen.²⁷⁷ 1 Beitrag hat sich wiederum nicht zu dieser Frage geäußert.

7.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

In dieser Gruppe sind 219 der 236 ausgewerteten Beiträge der Meinung, dass keine Änderungen hinsichtlich der Regelungen zur Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften erforderlich sind, da die bereits Bestehenden als vollkommen ausreichend anzusehen sind. So befürwortet auch die Standardantwort, dass die bereits existenten Offenlegungsvorschriften keinerlei Ergänzung benötigen, da mittels sogenanntem Transparenzbericht hinreichende Durchsicht der Abschlüsse gegeben ist.²⁷⁸ In diesem sind ohnehin Angaben bezüglich der Eigentümer-, Leitungs- und Vergütungsstruktur bzw. zur Qualitätssicherung, wobei darüber hinausgehende Daten als nicht notwendige Zusatzbelastung der Prüfungsgesellschaften

²⁷⁴ Vgl. z.B. SN AP_156, S. 19

²⁷⁵ Vgl. z.B. SN AP_264, S. 20

²⁷⁶ Vgl. z.B. SN AP_103, S. 13

²⁷⁷ Vgl. z.B. SN AP_156, S. 19

²⁷⁸ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 11

angesehen werden. Ein zusätzlicher Nutzen für die Marktteilnehmer bzw. die Adressaten der Abschlüsse ist dabei ebenfalls nicht zu erkennen.²⁷⁹

4 der 236 Stellungnahmen vertreten jedoch den Standpunkt, dass diese Regelungen verstärkt werden sollten, da nicht immer sämtliche relevante Informationen in den Jahresabschlüssen verfügbar sind. Dieses teilweise berechnigte Interesse sollte jedoch bei Auftragsvergabe abgeklärt werden.²⁸⁰ Nicht zu diesem Thema geäußert haben sich 13 der 236 abgegebenen Beiträge.

7.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Größtenteils vertritt diese Gruppe den Standpunkt, dass die zurzeit bestehenden Regelungen hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften vollkommen ausreichend sind, da alle notwendigen Informationen wie die Struktur des Unternehmens oder finanzielle Kennzahlen darin verfügbar sind. Hinzu kommt die Tatsache, dass zusätzliche Informationen jederzeit angefordert werden können, falls dies notwendig wäre.²⁸¹ Zusätzliche verpflichtende Angaben würden lediglich zu hohem administrativen Aufwand führen, welcher jedoch keinen erkenntlichen Mehrwert für die Adressaten der Abschlüsse darstellt.²⁸² Dieser Meinung sind jedenfalls 31 der 70 ausgewerteten Beiträge.

Ein Anteil im Ausmaß von 17 Kommentaren befürwortet eine Überarbeitung dieser Maßnahmen mit der Begründung, dass teilweise wichtige Informationen nicht aufscheinen, was wiederum die Entscheidungen für Adressaten der Jahresabschlüsse erschwert.²⁸³ Zudem sollten sämtliche Informationen preisgegeben werden, welche relevant in Zusammenhang mit der Qualität der Abschlussprüfung sind.²⁸⁴ 3 der 70 Stellungnahmen stimmen dieser Ansicht zumindest teilweise zu, während sich 19 der 70 Beiträge nicht zu diesem Thema geäußert haben.

²⁷⁹ Vgl. z.B. SN AP_237, S. 14

²⁸⁰ Vgl. z.B. SN AP_147, S. 5

²⁸¹ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 7

²⁸² Vgl. z.B. SN AP_128, S. 17

²⁸³ Vgl. z.B. SN AP_208, S. 15

²⁸⁴ Vgl. z.B. SN AP_294, S. 22

7.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In der Gruppe der Ersteller sind 16 der 41 ausgewerteten Beiträge der Ansicht, dass die Regelungen hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften reguliert bzw. verschärft werden sollten.²⁸⁵ Der Grund liegt vor allem darin, dass Unternehmen diverse Informationen benötigen, um adäquate Entscheidungen im Hinblick auf die Prüfungsgesellschaft treffen zu können, u.a. bezüglich der Eignung zur Durchführung einer Abschlussprüfung.²⁸⁶ Es wird im Rahmen einer angemessenen Ausübung der Corporate Governance-Regelungen zudem als selbstverständlich angesehen, vollständig transparent zu sein.²⁸⁷ 1 der 41 Beiträge stimmt dieser Meinung zumindest teilweise zu und 2 stehen diesem Thema neutral gegenüber.

Im Gegensatz dazu vertreten 22 Stellungnahmen die Meinung, dass die bereits existierenden Regelungen zu diesem Thema ausreichend sind, solange sämtliche relevante Informationen aus den Jahresabschlüssen vermittelt werden.²⁸⁸ Eine Möglichkeit wäre jedoch auch, eine externe Regulierungsbehörde zu beauftragen, die Qualität der Prüfungen zu überwachen, um somit zusätzliche gesetzlich festgelegte Regelungen hinsichtlich der Transparenz in den Abschlüssen zu vermeiden und demnach einen größeren Spielraum betreffend die Angabe einzelner Informationen zu schaffen.²⁸⁹

7.3.3. Öffentliche Stellen

Die Antworten zu dieser Frage können bei den öffentlichen Stellen wie folgt eingeteilt werden. Insgesamt vertreten 16 der 25 ausgewerteten Beiträge, was den Großteil der abgegebenen Kommentare ausmacht, den Standpunkt, dass die Transparenz von Abschlüssen der Prüfungsgesellschaften verstärkt werden sollte, um Unternehmen sämtliche relevante Informationen zu vermitteln, welche diese für Entscheidungen betreffend die Prüfungsgesellschaft benötigen.²⁹⁰ 1 Beitrag steht diesem Thema neutral gegenüber.

²⁸⁵ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 15

²⁸⁶ Vgl. z.B. SN PC_085, S. 6

²⁸⁷ Vgl. z.B. SN PC_124, S. 7

²⁸⁸ Vgl. z.B. SN PC_058, S. 8

²⁸⁹ Vgl. z.B. SN PC_085, S. 6

²⁹⁰ Vgl. z.B. SN PA_046, S. 8

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 8 der 25 Kommentare, welche davon ausgehen, dass die derzeitigen Maßnahmen vollkommen hinreichend sind, da die bereits im Abschluss der Prüfungsgesellschaften enthaltenden Informationen den notwendigen Anforderungen entsprechen.²⁹¹

7.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 10 Stellungnahmen ausgewertet, von welchen der Großteil von 7 Beiträgen eine Neuerung der Regelungen hinsichtlich der Transparenz in Bezug auf die Abschlüsse der Prüfungsgesellschaften befürwortet, sofern bedeutungsvolle Prüfungsleistungen bzw. wertvolle Informationen mit ihnen verbunden sind. Es wird argumentiert, dass häufig Informationen fehlen, welche jedoch von Bedeutung für Adressaten wären, wie u.a. zum Thema der Bestellung von Abschlussprüfern.²⁹² Informationen betreffend die Vergütung, interne Prozesse, Eigentumsverhältnisse oder gesetzliche Strukturen sollten ebenfalls vorhanden sein.²⁹³ Dadurch hat der Markt bzw. sämtliche Interessengruppen die Möglichkeit, einen Einblick in die Beurteilungskriterien der Prüfungsgesellschaften zu erhalten, um somit nicht nur deren Leistungen einzuschätzen, sondern auch eine Art Konzentrationsentwicklung verfolgen zu können.²⁹⁴ Erhöhte Transparenz fördert außerdem die Analysemöglichkeit neuer Prüfungsmarktteilnehmer, vor allem in Bezug auf die Profitabilität einzelner Segmente.²⁹⁵

1 Beitrag stimmt diesem Vorschlag teilweise zu und 1 Stellungnahme steht der Frage neutral gegenüber. 1 Kommentar hält Änderungen hinsichtlich verstärkter Transparenz-Regelungen nicht für notwendig, sofern die wichtigsten Informationen ohnehin im Abschluss ersichtlich sind. Abgesehen davon führen zu viele preisgegebene Daten dazu, dass bestimmte Sicherheiten nicht mehr gewahrt werden können, was sich wiederum negativ auf betroffene Unternehmen auswirken könnte.²⁹⁶

²⁹¹ Vgl. z.B. SN PA_049, S. 9

²⁹² Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 20

²⁹³ Vgl. z.B. SN Ad_007, S. 15

²⁹⁴ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 20

²⁹⁵ Vgl. z.B. SN Ad_023, S. 14

²⁹⁶ Vgl. SN Ad_024, S. 6

7.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 12 Kommentare ausgewertet, unter welchen 9 Stellungnahmen, was die Mehrheit darstellt, die Ansicht vertreten, dass die Regelungen zur Transparenz verstärkt werden sollten, um die Jahresabschlüsse klarer und übersichtlicher darzustellen, was wiederum das Vertrauen der Marktteilnehmer in Bezug auf Unternehmen erhöhen soll. Dies wäre jedenfalls im Interesse der gesamten Öffentlichkeit.²⁹⁷ Transparenz dient vor allem dazu, die Lage eines Unternehmens besser einschätzen zu können, was sich wiederum positiv auf die Qualität eines Abschlusses auswirken kann. Transparenz kann zudem eine große Hilfe sein, um z.B. zu erkennen, ob Preise für Prüfungen adäquat festgelegt sind. Erhöhte Transparenz bzw. eine höhere Informationsbasis könnte auch dazu dienen, dass sich sowohl Unternehmen als auch Investoren eher für andere Prüfungsgesellschaften als für eine der Big Four-Prüfungsgesellschaften entscheiden.²⁹⁸

Abgesehen davon schafft ein verstärkter Fokus auf Transparenz auch einen Anreiz für Prüfungsgesellschaften, die Qualität der Abschlussprüfungen zu erhöhen.²⁹⁹ 1 der 11 Beiträge stimmt dieser Meinung zumindest teilweise zu und 2 stehen diesem Vorschlag neutral gegenüber. Auffallend ist hier, dass keiner der 11 Kommentare den Standpunkt vertritt, dass die bereits bestehenden Bestimmungen bezüglich der Transparenz von Jahresabschlüssen als ausreichend anzusehen sind.

7.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe befinden sich 2 der 3 ausgewerteten Kommentare, welche der Ansicht sind, dass die bereits bestehenden Regelungen zu diesem Thema vollkommen ausreichend sind. Nur in Ausnahmefällen, sofern die wichtigsten Angaben nicht ersichtlich sind, sollten Änderungen hinsichtlich der Maßnahmen zur Transparenz stattfinden.³⁰⁰

²⁹⁷ Vgl. z.B. SN Us_002, S. 7

²⁹⁸ Vgl. z.B. SN Us_019, S. 10

²⁹⁹ Vgl. z.B. SN Us_012, S. 10

³⁰⁰ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 16

1 Beitrag ist jedoch der Meinung, dass teilweise, abhängig von der Unternehmensform bzw. -größe, strengere Regelungen bezüglich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften eingeführt werden sollten. Diese Bestimmungen wären vor allem auf Unternehmen von öffentlichem Interesse anzuwenden, da Informationen zu diesen Prüfungsgesellschaften tendenziell relevanter sind. Zudem sollten bestehende Regelungen hinsichtlich der Transparenz jedenfalls überarbeitet werden, sofern relevante Informationen, wie z.B. in Bezug auf die Vergütung oder interne Prozesse, in den Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften nicht gegeben sind.³⁰¹

7.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 6 Kommentare ausgewertet, wobei 3 der Ansicht sind, dass die Regelungen hinsichtlich der Transparenz der Jahresabschlüsse von Prüfungsgesellschaften reguliert werden sollten, um Adressaten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Unternehmens zu vermitteln, damit jene in der Lage sind, adäquate Entscheidungen im Hinblick auf das Unternehmen zu treffen.³⁰²

Demgegenüber sind 3 Beiträge der Meinung, dass die bereits bestehenden Bestimmungen zur Transparenz von Jahresabschlüssen ausreichen, da ansonsten zu viele Informationen preisgegeben werden würden, welche teilweise nicht an Adressaten gerichtet werden sollten, um betroffenen Unternehmen nicht zu schaden.³⁰³

³⁰¹ Vgl. SN AC_005, S. 15

³⁰² Vgl. z.B. SN Ot_022, S. 5

³⁰³ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 14

7.4. Zusammenfassung

Generell kann festgehalten werden, dass die derzeitige Gesetzgebung hinsichtlich der Bestimmungen zur Transparenz der Abschlüsse von Prüfungsgesellschaften als ausreichend angesehen werden, sofern sämtliche für unternehmerische Entscheidungen relevante Informationen verfügbar sind. Auch im Hinblick auf die bei der EU-Kommission eingereichten Stellungnahmen wird tendenziell die Beibehaltung bestehender Regelungen hinsichtlich der Transparenz der Abschlüssen von Prüfungsgesellschaften befürwortet.

So empfinden u.a. die Ersteller von Abschlüssen wie auch die Prüfungsausschüsse in den jeweiligen Unternehmen derzeitige Maßnahmen als vollkommen ausreichend, sofern sämtliche für zu prüfende Unternehmen relevante Informationen im Abschluss der Prüfungsgesellschaft zur Verfügung stehen.

Auffallend ist zudem, dass kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften einer Verstärkung der Regelungen zur Transparenz zwar eher negativ gegenüberstehen, diese jedoch für Prüfungsgesellschaften von öffentlichem Interesse befürworten. Für sich selbst lehnen kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften Erweiterungen hinsichtlich der Transparenz jedoch ab, da diese zusätzlichen Aufwand generieren würden. Große Prüfungsgesellschaften stehen diesem Thema wiederum geteilt gegenüber, während die Standardantwort gegen Änderungen der bereits bestehenden Regelungen tendiert, da zusätzliche Angaben lediglich eine Belastung darstellen, die jedoch keinen zusätzlichen Nutzen für Marktteilnehmer bieten.

Die Adressaten der Abschlüsse sind der Ansicht, dass Regelungen hinsichtlich der Transparenz von Abschlüssen der Prüfungsgesellschaften verstärkt werden sollten. Dies soll vor allem der besseren Übersicht über die Lage des Unternehmens wie auch einer exakteren Risikoeinschätzung dienen, um Entscheidungen betreffend das Unternehmen zu unterstützen. Aus diesen Gründen befürworten auch Kategorien wie die Wissenschaft oder jene der öffentlichen Stellen eine Verstärkung der Bestimmungen zur Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften.

8. Frage 22: Weitere Maßnahmen bezüglich der Governance von Prüfungsgesellschaften

8.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage

Die Europäische Kommission geht davon aus, dass eine Erweiterung hinsichtlich der Corporate Governance-Regelungen von Prüfungsgesellschaften nicht nur zur Erhöhung der Unabhängigkeit beitragen, sondern auch zur Reduktion von Interessenkonflikten führen könnte. Aus diesem Grund sollte der Corporate Governance-Kodex als Leitfaden dienen, welcher u.a. die Bestellung unabhängiger Abschlussprüfer oder Regelungen hinsichtlich ihrer Vergütung vorsieht. Um die Beziehung zwischen den Prüfungsgesellschaften und den Unternehmen zu verbessern, sollte u.a. die Kommunikation zwischen den Prüfern und den Aktionären der zu prüfenden Unternehmen gestärkt werden.³⁰⁴

„Welche weiteren Maßnahmen könnten bei der Governance von Prüfungsgesellschaften ins Auge gefasst werden, um die Unabhängigkeit der Prüfer zu erhöhen?“³⁰⁵

8.2. Zusätzliche Erläuterungen

Laut dem österreichischen Corporate Governance-Kodex ist der Prüfungsausschuss eines jeden Unternehmens, sofern vorhanden, dazu verpflichtet, den Abschlussprüfer in seiner Tätigkeit zu überwachen, womit ausreichend Vorkehrung zur Wahrung der Unabhängigkeit der Prüfer gegeben sein sollte.³⁰⁶ Zudem sind sämtliche Befangenheitsgründe anzugeben wie auch ein regelmäßiger Bericht bezüglich der Abschlussprüfung an den Ausschuss vorzulegen. Auch das Entgelt des Prüfers hinsichtlich des Prüfungsauftrages wird sofort nach Übergabe des Auftrages entsprechend der Aufgaben bzw. des Umfangs festgelegt.³⁰⁷ Ein Corporate Governance-Bericht ist entsprechend der österreichischen Rechtslage laut § 243b Abs. 1 UGB generell immer dann aufzustellen, wenn die Aktien einer Aktiengesellschaft „zum Handel auf einem geregelten Markt“ zugelassen sind. Die unter diesen Umständen verpflichtende Aufstellung eines Corporate Governance-Berichts ist ebenfalls im § 211 AktG geregelt. Im so-

³⁰⁴ Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 14

³⁰⁵ EU-Kommission (2010a), S. 16

³⁰⁶ Vgl. Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance (2012), S. 29

³⁰⁷ Vgl. Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance (2012), S. 45

nannten Prüfbericht des Abschlussprüfers, der nach § 273 UGB verpflichtend aufzustellen ist, wird sodann festgehalten, ob der Corporate Governance-Bericht gemäß den gesetzlichen Vorschriften erstellt worden ist und ob dieser den rechtlichen Bestimmungen, u.a. hinsichtlich der vorgeschriebenen Angaben, entspricht. Die Einhaltung dieser bereits bestehenden Governance-Regelungen sollte dementsprechend ausreichen, um die Unabhängigkeit der Prüfer sicherzustellen und einen ausreichenden Überblick über die Geschehnisse innerhalb eines Unternehmens zu gewinnen.

Studien zufolge ist jedoch die korrekte Anwendung der Governance-Regelungen an sich nicht ausreichend, um gute Unternehmensführung bzw. -erfolge sicherzustellen. Insbesondere Faktoren wie externe Marktbedingungen, z.B. verändertes Kaufverhalten von Kunden, sind meist entscheidender im Hinblick auf die Erzielung von Unternehmenserfolgen, weshalb der Fokus meist auf diese Faktoren gerichtet ist. Auf der anderen Seite stellt die Befolgung der Corporate Governance-Bestimmungen einen nicht mehr wegzudenkenden Faktor für auf dem Kapitalmarkt tätige Unternehmen dar. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass das Vertrauen der Marktteilnehmer mittels Befolgung der Governance-Regelungen gestärkt werden soll. Aufgrund der steigenden Relevanz dieser Regelungen zur guten Unternehmensführung bzw. -steuerung, können sich Unternehmen diesen Bestimmungen kaum mehr entziehen.³⁰⁸

8.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

8.3.1. Abschlussprüfer

8.3.1.1. Big Four

In Bezug auf Maßnahmen, welche die Corporate Governance in Unternehmen verbessern könnten, wird von den Big Four-Gesellschaften u.a. vorgeschlagen, dass größere Prüfungsgesellschaften sogenannte „non-executive directors“ bzw. unabhängige Mitglieder bestellen sollten, um Unabhängigkeitsstandards zu erfüllen und gleichzeitig die Qualität der Prüfungen zu steigern.³⁰⁹ Zudem sollte Flexibilität in den Regelungen der Corporate Governance auf-

³⁰⁸ Vgl. zcapital (2012)

³⁰⁹ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 15

grund der unterschiedlichen Größe und somit verschiedener Anforderungen der Prüfungsgesellschaften gewahrt werden. So sollten unterschiedliche Maßstäbe für große wie auch für kleine Gesellschaften angewandt werden.³¹⁰ Ergänzend erwähnt wird auch, dass Veränderungen der Corporate Governance nicht zwangsläufig die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer verbessert.³¹¹ Festgehalten wird außerdem, dass ohnehin bereits ausreichend Regelungen existieren, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sicherzustellen.³¹²

8.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Die 16 in diesem Bereich ausgewerteten Stellungnahmen kommen zu unterschiedlichen Ergebnissen. So wird einerseits vorgeschlagen, dass Prüfer wirtschaftlich unabhängig von der jeweiligen Prüfungsgesellschaft, in welcher sie tätig sind, sein sollten. Zugleich wird argumentiert, dass ihre Anwesenheit vor Ort bei sämtlichen Abschlussprüfungen verpflichtend sein sollte, um jegliche Vorgänge kontrollieren zu können.³¹³ Andere sind wiederum der Ansicht, dass keine zusätzlichen Regelungen notwendig sind, da ausreichend qualitätssichernde Maßnahmen gesetzlich vorgeschrieben sind.³¹⁴

8.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

In dieser Gruppe konnten 236 Stellungnahmen ausgewertet werden, wobei u.a. auch vorgeschlagen wird, unabhängige „non-executive directors“ verpflichtend einzuführen, da diese einen positiven Einfluss auf die Governance von Unternehmen haben und die Unabhängigkeit erhöhen. Diese Regelung sollte vor allem für größere Prüfungsgesellschaften von öffentlichem Interesse verpflichtend eingeführt werden. Dies soll u.a. das Vertrauen der Marktteilnehmer im Hinblick auf Prüfungsgesellschaften stärken.³¹⁵ Andere sind wiederum der Meinung, dass bestehende Maßnahmen vollkommen ausreichend zur Sicherstellung der Unabhängigkeit sind. Sollten dennoch Änderungen stattfinden, so sollten diese wie auch bereits bestehende Governance-Regelungen jedenfalls einheitlich für sämtliche Prüfungsgesellschaften

³¹⁰ Vgl. z.B. SN AP_234, S. 36

³¹¹ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 15

³¹² Vgl. z.B. SN AP_295, S. 27

³¹³ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 11

³¹⁴ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 13

³¹⁵ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 16

anzuwenden sein, demnach für jene von öffentlichem Interesse wie kapitalmarktorientierte Unternehmen und jene, welche dies nicht sind.³¹⁶

8.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Im Rahmen dieser Gruppe wird von den 70 ausgewerteten Stellungnahmen u.a. auch vorgeschlagen, unabhängige Mitglieder in den Prüfungsausschuss aufzunehmen, um die Unabhängigkeit zu stärken. Diese könnten sämtliche Maßnahmen überwachen und gegebenenfalls einlenken, um diese abzuändern. Bei jeglichen Änderungen der Governance von Unternehmen sollten jedenfalls deren unterschiedliche Größe und Prozesse beachtet werden, um die für jedes Unternehmen individuell am besten geeigneten bzw. effektivsten Strukturen zu wählen. Argumentiert wird zudem, dass Änderungen nur stattfinden sollten, sofern deren Vorteile die damit verbundenen Kosten übersteigen.³¹⁷

Als besonders wichtig wird hingegen eine regelmäßige Qualitätskontrolle im Hinblick auf die Abschlussprüfungen gewertet, um die Einhaltung der Unabhängigkeitsstandards sicherzustellen.³¹⁸ Ferner wird vorgeschlagen, dass sämtliche Unternehmen gleich zu behandeln sind, so auch diejenigen von öffentlichem Interesse, um Fairness zu schaffen. Befürwortet wird außerdem, eine verpflichtende Anwendung sämtlicher im Corporate Governance-Kodex angeführten Regelungen einzuführen, wobei jegliches Abweichen begründet werden sollte.³¹⁹ Andere sind wiederum der Meinung, dass vor allem die Governance-Regelungen der Unternehmen von öffentlichem Interesse überarbeitet bzw. verschärft werden sollten.³²⁰

8.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In der Gruppe der Ersteller konnten 41 Kommentare ausgewertet werden, welche u.a. vorschlagen, dass bereits genannte Verbesserungen, wie zum Thema der Transparenz oder der Vergütung von Prüfungsgesellschaften, ausgeführt werden oder verpflichtende Erklärungen

³¹⁶ Vgl. z.B. SN AP_264, S. 20

³¹⁷ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 8

³¹⁸ Vgl. z.B. SN AP_189, S. 29

³¹⁹ Vgl. z.B. SN AP_130, S. 36

³²⁰ Vgl. z.B. SN AP_279, S. 21

abgegeben werden sollten, falls dies nicht der Fall ist.³²¹ Argumentiert wird außerdem, dass externe Regulierungsbehörden aus Gründen der Datensicherung nicht zur Beaufsichtigung hinzugezogen werden sollten, stattdessen könnten innerbetriebliche Überwachungssysteme zur Qualitätssicherung ausgebaut werden.³²² Empfohlen wird zudem, dass Prüfungsausschüsse Zugang zu sämtlichen nützlichen Informationen wie Berichten oder Protokollen haben sollten, um diese in ihrem Handeln zu unterstützen.³²³

8.3.3. Öffentliche Stellen

Insgesamt wurden 25 Beiträge zu dieser Frage ausgewertet, wobei folgende Aussagen abgeleitet werden können. Zunächst wird in diesem Zusammenhang u.a. vorgeschlagen, unternehmensfremde und somit unabhängige Dritte im Prüfungsausschuss zu integrieren, um mehr Objektivität und Unabhängigkeit zu schaffen.³²⁴ Grundsätzlich werden jedoch die Vorschläge, welche das Grünbuch zur Verbesserung der Prüfungsqualität und zur Steigerung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer aufzeigt, unterstützt. Die Einhaltung dieser Empfehlungen würde demnach vollkommen ausreichen, um die Unabhängigkeit der Prüfer sicherzustellen.³²⁵

8.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 22 Stellungnahmen ausgewertet, welche größtenteils die Ansicht vertreten, dass die sog. „Subprime-Krise“ nicht entstanden wäre, wenn die Abschlussprüfungen der Finanzinstitute im Binnenmarkt nicht von den gleichen Prüfungsgesellschaften vorgenommen worden wären, welche auch jene außerhalb der EU prüften. Auf diesem Weg brachten besagte Prüfer wertlose Wertpapiere in den Markt, welche der Wirtschaft erheblichen Schaden zufügten.³²⁶ Aus diesem Grund wird eine neue Regelung, genannt „resident principle“, in Betracht gezogen, wonach eine Prüfungsgesellschaft nicht Abschlussprüfer sein darf, wenn deren Hauptsitz außerhalb der EU liegt. Als Grund dafür wird die Verstärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer im Binnenmarkt genannt, denn die Gesetzge-

³²¹ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 18

³²² Vgl. z.B. SN PC_043, S. 13

³²³ Vgl. z.B. SN PC_085, S. 6

³²⁴ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 10

³²⁵ Vgl. z.B. SN PA_055, S. 10

³²⁶ Vgl. z.B. SN Ad_003, S. 4

bung anderer Staaten hätte einen nicht kontrollierbaren Einfluss auf die Leistungsorgane der Prüfungsgesellschaften.³²⁷ Um die Unabhängigkeit zu erhöhen und somit Vertrauen zu bilden, sollten außerdem unabhängige externe Aufsichtsräte anstatt ehemalige Führungskräfte, wie dies bisher der Fall war, eine Aufsichtsfunktion in den Prüfungsgesellschaften einnehmen.³²⁸ Zudem sollten strengere Sanktionen bei jeglichen Fehlleistungen hinsichtlich der Abschlussprüfungen eingeführt werden.³²⁹

Ein weiterer Vorschlag bezieht sich auf die Einführung von Umsatzgrenzen, sodass eine Prüfungsgesellschaft nicht Abschlussprüfer sein darf, soweit deren Umsätze in einem bestimmten Segment z.B. 10% der Gesamtumsätze im jeweiligen Segment übersteigen. Hierdurch würde die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weiter gestärkt werden.³³⁰ Auch als besonders wichtig empfunden wird die Erweiterung des Verständnisses in Bezug auf die Auswirkungen der Governance-Strukturen und Management-Entscheidungen auf die Qualität der Abschlussprüfungen. So wird u.a. empfohlen, den Fokus künftig auf Schulungen der Mitarbeiter zu richten.³³¹

8.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wird aus den 12 ausgewerteten Kommentaren u.a. der Gedanke übernommen, dass jegliche Veränderungen im Bereich der Abschlussprüfung klarer und übersichtlicher dargestellt werden sollten, vor allem die Gründe, warum es zu einem Wechsel oder zu einer Wiederbestellung der Prüfer kommt. Derartige Informationen wären hilfreich für Aktionäre bei der bevorstehenden Wahl des nächsten Abschlussprüfers. Vorgeschlagen wird außerdem, zusätzliche objektive bzw. unabhängige Manager einzustellen, um die Unabhängigkeit zu erhöhen.³³² Sämtliche Investoren teilen demzufolge die Ansicht, dass die Governance der Prüfungsgesellschaften erheblich verbessert werden sollte. Der Fokus hierbei sollte vor allem auf einer verstärkten Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsrat liegen, sodass der Verlauf der Abschlussprüfung regelmäßig überwacht werden kann bzw.

³²⁷ Vgl. z.B. SN Ad_006, S. 15

³²⁸ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 20

³²⁹ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 3

³³⁰ Vgl. z.B. SN Ad_003, S. 4

³³¹ Vgl. z.B. SN Ad_007, S. 15

³³² Vgl. z.B. SN Us_012, S. 10

eine Verbesserung in der Beziehung zwischen den Parteien erzielt wird.³³³ Abgesehen davon sollten Honorare der Prüfer an deren Qualitätsstandard betreffend die Abschlussprüfung bemessen werden, anstatt nach der Höhe des damit verbundenen Umsatzes für die jeweilige Prüfungsgesellschaft.³³⁴

8.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 8 Beiträge ausgewertet, welche u.a. die Ansicht vertreten, dass Prüfungsgesellschaften ihre Governance-Regelungen überarbeiten bzw. verbessern und die Übersicht über Prüfungsvorgänge, vor allem in Bezug auf Risiken, verstärken sollten.³³⁵ Weitere Vorschläge betreffen Investitionen in regelmäßige Trainingsprogramme für Mitarbeiter wie auch in neue Technologien, die zur Verbesserung der Prüfungsprozesse beitragen.³³⁶

8.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 8 Kommentare ausgewertet, aus welchen die folgenden Aussagen entnommen werden konnten. Zunächst sollte vor allem regelmäßig kontrolliert werden, ob und inwieweit Unabhängigkeit der Prüfer gegeben ist, um bestehenden Qualitätsstandards gerecht zu werden. Daher sollten sämtliche Vorgänge, die mit der Abschlussprüfung einhergehen, transparent dargestellt werden. In diesem Zusammenhang wird auch vorgeschlagen, die Aufnahme externer Dritte zum Zweck der Überwachung verpflichtend in Prüfungsgesellschaften einzuführen.³³⁷

³³³ Vgl. z.B. SN Us_010, S. 8

³³⁴ Vgl. z.B. SN Us_012, S. 9

³³⁵ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 17

³³⁶ Vgl. z.B. SN AC_003, S. 4

³³⁷ Vgl. z.B. SN Ot_009, S. 16

8.4. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sowohl die in Österreich bestehenden Bestimmungen als auch der Großteil der Prüfungsgesellschaften der Ansicht sind, es wären bereits ausreichende Governance-Regelungen gegeben, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sicherzustellen. So sollte lediglich die Einhaltung der bereits bestehenden Maßnahmen verstärkt überwacht werden. Zu diesem Zweck wird vermehrt vorgeschlagen, „non-executive directors“ bzw. unabhängige externe Manager zu engagieren. Kleinere Prüfungsgesellschaften wie auch die in diesem Bereich eingelangte Standardantwort befürworten zudem, die Einführung neuer Governance-Bestimmungen bzw. eine strengere Einhaltung dieser Regelungen für größere Unternehmen von öffentlichem Interesse zu beschränken. So sind u.a. auch in Österreich einige Bestimmungen nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse, wie die verpflichtende Erstellung eines Corporate Governance-Berichts, anzuwenden.

Ersteller wie auch Prüfungsausschüsse der Unternehmen sind der Meinung, es sollten verstärkt Investitionen in die Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaften bzw. in neue Technologien zur Verbesserung der Abschlussprüfung stattfinden. Zudem wird die Stärkung der Rolle von Ausschüssen sowie der Ausschluss externer Dritter befürwortet. Auch eine Erweiterung der innerbetrieblichen Überwachungssysteme wird befürwortet, um die Qualitätssicherung zu stärken.

Auch für die Adressaten der Abschlüsse nimmt die Verstärkung der Governance-Regelungen einen hohen Stellenwert ein. So befürworten diese die Angabe sämtlicher Gründe einer Wiederbestellung bzw. eines Wechsels von Abschlussprüfern wie auch deren Vergütung. Die Transparenz sollte demnach um ein Vielfaches ausgebaut werden, um den Adressaten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Unternehmenslage vermitteln zu können, welches die Basis ihrer Entscheidungen darstellt.

Die Gruppe der Wissenschaft schlägt hingegen vor, das sogenannte „resident principle“ einzuführen, wonach eine Prüfungsgesellschaft nicht als Abschlussprüfer gewählt werden darf, sofern ihr Hauptsitz außerhalb der EU liegt. Der Grund hierfür liegt insbesondere in der Absicht, die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern zu reduzieren.

9. Frage 23: Möglichkeit der Kapitalaufnahme aus externen Quellen für Prüfungsgesellschaften

9.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Frage

Andere Überlegungen betreffen die Eigentumsverhältnisse der Abschlussprüfer an den jeweiligen Abschlussprüfungsgesellschaften, wobei bisher eine Mehrheit der Stimmrechte der Abschlussprüfer, wie auch deren Kontrolle über den Verwaltungsrat, notwendig war. So entsprach auch deren Gesellschaftsform bisher ausschließlich der von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) oder Partnerschaften, wobei nun zu überprüfen ist, ob diese auch selbstständig bzw. ohne Kapitalgeber bestehen könnten. Das Grünbuch äußert diesbezüglich Zweifel, „ob auch nur eine der systemrelevanten Gesellschaften über ausreichende Ressourcen verfügt, um potenziellen Haftungsansprüchen begegnen zu können.“³³⁸ Dazu müssten jedenfalls ausreichend Ressourcen der einzelnen Gesellschaften vorhanden bzw. die Entnahme von Kapital aus anderen Quellen zulässig sein, um auch ein rasches Wachstum zu gewährleisten. Hierzu schlägt die Europäische Kommission vor, alternative Strukturen zu untersuchen bzw. Schutzmaßnahmen einzuführen, um mögliche Einflussnahmen externer Eigentümer zu unterbinden.

„Sollten alternative Strukturen untersucht werden, um den Prüfungsgesellschaften die Kapitalaufnahme aus externen Quellen zu gestatten?“³³⁹

9.2. Zusätzliche Erläuterungen

Einer wissenschaftlichen Studie³⁴⁰ zufolge müssen kleinere Prüfungsgesellschaften in Zukunft vermehrt Investitionen tätigen, um dem steigenden Konkurrenzdruck auf dem internationalen Markt für Abschlussprüfungen standhalten zu können. Der erhöhte Druck für kleinere Unternehmen ist vor allem auf die Tatsache zurückzuführen, dass die Marktmacht der größeren Prüfungsgesellschaften, u.a. jene der Big Four-Prüfungsgesellschaften, stetig wächst. Um auch das Wachstum dieser kleineren Unternehmen zu fördern sowie deren Expansionspläne in internationale Märkte zu realisieren, ist größtenteils finanzielle Unterstützung notwendig.

³³⁸ EU-Kommission (2010a), S. 16

³³⁹ EU-Kommission (2010a), S. 16

³⁴⁰ Vgl. Vourc'h / Morand (2011), S. 1-9

Eine Möglichkeit hierzu wäre der bereits erwähnte Zugang zu externem Kapital unternehmensfremder Investoren. Ein häufig genanntes Gegenargument zur Einbeziehung externer Investoren ist wiederum die mögliche Beeinträchtigung der Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften, welche u.U. mit einer anteiligen Fremdbestimmung externer Investoren aufgrund des ihnen zustehenden anteiligen Kontrollrechts nach § 118 Abs. 2 UGB einhergehen würde. So sind externe Kapitalgeber ab dem Zeitpunkt ihrer Einlage jedenfalls laut § 114 Abs. 1 UGB zur Geschäftsführung berechtigt. Außerdem werden aufgrund der differierenden Ziele Interessenkonflikte zwischen den Prüfungsgesellschaften und den Kapitalgebern vermutet, was wiederum das Vertrauen der Marktteilnehmer entsprechend vermindert.

Auf der anderen Seite haben Studien gezeigt, dass die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer durch alternative Eigentumsstrukturen kaum beeinflusst wird. Zudem könnten auch sonstige Interessenkonflikte mittels angemessener Schutzmaßnahmen behoben werden. Unter anderem wäre eine vorhergehende Regelung in Bezug auf Mitbestimmungsrechte oder Haftungsverpflichtungen von Vorteil, denn sämtliche an der Prüfungsgesellschaft beteiligte Parteien haften nach § 128 UGB für Verpflichtungen dieser Gesellschaft. Aufgrund dieser Ergebnisse und der bereits erwähnten Vorteile hinsichtlich der Aufnahme von Kapital externer Investoren zur Unterstützung kleinerer Prüfungsgesellschaften, um konkurrenzfähig zu sein, wie bereits zu Beginn dieses Kapitels erwähnt worden ist, wird daher die Untersuchung alternativer Eigentumsstrukturen aus empirischer Sicht befürwortet.³⁴¹

³⁴¹ Vgl. Vourc'h / Morand (2011), S. 1-9

9.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

9.3.1. Abschlussprüfer

9.3.1.1. Big Four

Sämtliche der Big Four-Prüfungsgesellschaften befürworten die Suche nach alternativen Strukturen in Bezug auf die Kapitalaufnahme von unternehmensfremden Investoren, jedoch auf freiwilliger Basis. Die Regelungen diesbezüglich sollten demnach nicht gesetzlich festgelegt werden. Vorteilhaft wäre zumindest, dass sowohl Risiken als auch Verpflichtungen gleichermaßen auf die externen Investoren verteilt wären.³⁴² Der Grund hierfür liegt vor allem darin, den Eintritt in den Markt zu erleichtern bzw. kleine Prüfungsgesellschaften in ihrem Wachstum zu unterstützen. Zudem wird dadurch auch die Konkurrenzfähigkeit erhöht. Zu beachten ist dabei jedenfalls, dass ausreichende Sicherheitsvorkehrungen getroffen werden, um sowohl die Qualitätsstandards zu erreichen, als auch die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sicherzustellen.³⁴³ Um diese Unabhängigkeit zu gewährleisten und den Druck, kurzfristige Gewinne zu erzielen, zu reduzieren, wird u.a. vorgeschlagen, dass ein Maximum von 50% der Anteile an externe Investoren übertragen werden sollte.³⁴⁴

³⁴² Vgl. z.B. SN AP_295, S. 28

³⁴³ Vgl. z.B. SN AP_086, S. 15

³⁴⁴ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 15

9.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

In der Gruppe der übrigen internationalen Netzwerke befürworten 9 der 16 ausgewerteten Beiträge die Suche nach alternativen Strukturen, jedoch wiederum auf freiwilliger Basis anstatt mittels gesetzlicher Verpflichtung. Der Vorteil von externen Kapitalquellen liegt vor allem darin, Prüfungsgesellschaften in ihrem Wachstum zu unterstützen.³⁴⁵ Dieser Ansicht stimmt auch 1 weiterer Kommentar teilweise zu.

Größtenteils würde dieses Geld aber ohnehin, deren Meinung nach, den dominanten Prüfungsgesellschaften zufließen, weshalb gefordert wird, die Kapital- und Eigentumsstrukturen generell zu überarbeiten, um Einheitlichkeit zu schaffen und somit Differenzen zu beseitigen bzw. zu reduzieren.³⁴⁶ Aus diesem Grund vertreten auch einige in dieser Gruppe, 6 der 16 Beiträge, den Standpunkt, die Kapitalaufnahme aus externen Kapitalquellen zu untersagen, solange Unterschiede im Mittelzufluss feststellbar sind. Die Kapitalzufuhr aus externen Quellen könnte außerdem die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften gefährden und zu Interessenkonflikten aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen führen. Zudem wird auch nicht angenommen, dass diese externen Kapitaleingänge zu vielen Neueintritten führen würden oder die Konkurrenzfähigkeit der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften im Hinblick auf die Big Four-Gesellschaften erhöhen würde. Abgesehen davon scheint derzeit kein Bedarf an zusätzlichem Kapital zu bestehen, weshalb die Unabhängigkeit bzw. die Glaubwürdigkeit der Prüfungsgesellschaften an den Finanzmärkten nicht unnötig beeinträchtigt werden sollte.³⁴⁷

³⁴⁵ Vgl. z.B. SN AP_156, S. 20

³⁴⁶ Vgl. z.B. SN AP_036, S. 16

³⁴⁷ Vgl. z.B. SN AP_113, S. 6

9.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

In dieser Gruppe sind 228 der 236 ausgewerteten Beiträge, und somit die klare Mehrheit, der Meinung, dass keine alternativen Strukturen zur Kapitalaufnahme untersucht werden sollten, da dieses Vorgehen bzw. die Anteile der unternehmensfremden Investoren zum Verlust oder zumindest zu einer erheblichen Beeinträchtigung der Unabhängigkeit führen würde. Zudem wären Interessenkonflikte zu erwarten, da aufgrund der Renditeerwartungen der Investoren die Ausführung der Berufspflichten der Abschlussprüfer gehemmt wird bzw. Fehlleistungen in der Abschlussprüfung zu erwarten sind.³⁴⁸ Abgesehen davon stellt die Ablehnung der Beteiligung externer Dritten deren Ansicht zufolge keine Eintrittsbarriere dar.³⁴⁹ Damit angestrebte Wachstumsmöglichkeiten einer Prüfungsgesellschaft sind jedenfalls als nachrangig im Vergleich zur gewünschten Unabhängigkeit anzusehen.³⁵⁰ Abgesehen davon ist keine unzureichende Kapitalversorgung der Prüfungsgesellschaften erkennbar, weshalb keine unnötigen Risiken eingegangen werden sollten, indem externe Finanzierungsquellen herangezogen werden, die sodann ein Mitspracherecht hätten.³⁵¹ Zudem würde auch die Öffentlichkeit eine mögliche Befangenheit in derartigen Beteiligungsstrukturen vermuten, da nicht mehr die Qualität der Prüfungen, sondern hohe Gewinne im Vordergrund stehen würden.³⁵²

Ein Anteil von 2 der 236 Stellungnahmen vertritt jedoch den Standpunkt, dass die Kapitalaufnahme aus externen Quellen eine Hilfe für Prüfungsgesellschaften darstellen würde, vor allem in Bezug auf Wachstumsmöglichkeiten.³⁵³ Dieser Meinung stimmt 1 Kommentar zumindest teilweise zu. Nicht zu diesem Thema geäußert haben sich 5 der 236 eingereichten Beiträge.

³⁴⁸ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 12

³⁴⁹ Vgl. z.B. SN AP_010, S. 8

³⁵⁰ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 14

³⁵¹ Vgl. z.B. SN AP_237, S. 8

³⁵² Vgl. z.B. SN AP_289, S. 15

³⁵³ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 14

9.3.1.4. Berufsständische Vertreter

33 der 70 ausgewerteten Beiträge vertreten die Ansicht, die Kapitalaufnahme aus externen Quellen sollte generell unterlassen werden. Dies vor allem aufgrund der Gefahr der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften. Zudem besteht auch jederzeit die Möglichkeit einer Kreditaufnahme, welche nicht mit einer Beeinträchtigung in dieser Hinsicht einhergehen würde. Abgesehen davon führt eine Fremdbeteiligung zu sinkender Glaubwürdigkeit der Abschlussprüferleistungen, denn Investoren verfolgen andere Ziele als das der Qualitätssteigerung. So wird vor allem eine Gewinnsteigerung zu Lasten der eigentlichen Tätigkeiten, wie jener der Abschlussprüfung, fokussiert.³⁵⁴ Bezüglich der Befürchtung, dass allfällige Haftungsansprüche nicht erfüllt werden können, was eine externe Kapitalzufuhr rechtfertigen würde, wird erwähnt, dass für Prüfungsgesellschaften eine Verpflichtung zum Abschluss einer Versicherung besteht, welche in diesen Fällen zur Deckung dieser Ansprüche verantwortlich wäre. Zudem spricht auch ein möglicher Reputationsverlust gegen die Einbeziehung externer Investoren.³⁵⁵

Andererseits jedoch befürworten 20 der 70 Stellungnahmen die Suche nach alternativen Strukturen unter der Bedingung, dass dabei sowohl die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sichergestellt sein muss, als auch die Haftungsregelungen für Prüfer überarbeitet werden sollten. Abgesehen davon sollte auch dafür Sorge getragen werden, dass die Qualität der Abschlussprüfungen erhalten bleibt.³⁵⁶ Das Ziel der externen Kapitalaufnahme liegt darin, neuen Prüfungsgesellschaften den Markteintritt zu erleichtern. Das Beteiligungsinteresse der Investoren besteht jedoch eher an größeren Unternehmen, was es wiederum schwieriger für kleinere Unternehmen macht, da diesen sodann tendenziell weniger Kapital zufließt als größeren Gesellschaften.³⁵⁷ Sollten alternative Strukturen zur Anwendung kommen, muss jedenfalls festgelegt werden, wer das Unternehmen führt, sofern die Mehrheit von externen Investoren gehalten wird. In diesem Zusammenhang sind ferner allfällige Haftungsverpflichtungen abzuklären.³⁵⁸ Dieser Meinung stimmt 1 Kommentar teilweise zu, wobei ein Beitrag diesem Thema eher neutral gegenübersteht. 15 der 70 Stellungnahmen haben sich zu dieser Frage generell nicht geäußert.

³⁵⁴ Vgl. z.B. SN AP_150, S. 32

³⁵⁵ Vgl. z.B. SN AP_150, S. 34

³⁵⁶ Vgl. z.B. SN AP_014, S. 8

³⁵⁷ Vgl. z.B. SN AP_020, S. 11

³⁵⁸ Vgl. z.B. SN AP_124, S. 7

9.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 37 Kommentare ausgewertet, von welchen 17 der Ansicht sind, dass die Kapitalaufnahme aus externen Quellen sinnvoll wäre, weshalb sie der Suche nach alternativen Strukturen positiv gegenüberstehen. Jedenfalls sollten aber gewisse Voraussetzungen, wie die Unabhängigkeit der Prüfer von den Investoren, gegeben sein, welche zudem regelmäßig überwacht werden sollten. So müsste Investoren auch der Zugriff zu Prüfungsdaten bzw. zu Daten der jeweiligen Kunden der Prüfungsgesellschaft verwehrt werden. Das Verbot der Kapitalaufnahme von externen Investoren würde auf der anderen Seite potentielle Eintrittsbarrieren für kleinere Prüfungsgesellschaften kreieren. Diese könnten jedoch mithilfe extern aufgenommen Kapitals der Eintritt in internationale Märkte ermöglicht werden.³⁵⁹ 7 der 37 Beiträge stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu.

Im Gegensatz dazu vertreten 13 der 37 Stellungnahmen die Ansicht, dass die Kapitalaufnahme von externen Investoren lediglich zum Verlust bzw. zur Beeinträchtigung der Unabhängigkeit führen würde und lehnen derartige alternative Finanzierungsstrukturen daher ab. Abgesehen davon wäre damit auch die Gefahr einer Verschlechterung der Prüfungsqualität verbunden, da für Investoren wirtschaftliche Interessen wie Gewinn und an Wachstum im Vordergrund stehen.³⁶⁰ Problematisch könnte auch die Tatsache sein, wie Ressourcen zwischen den Prüfern und den Investoren zu verteilen sind, bzw. besteht auch ein Risiko der Abschwächung der Haftungsverpflichtung für Abschlussprüfer.³⁶¹ Häufig würden mit zusätzlichem Kapital ohnehin Haftungsverpflichtungen bedient werden, was wiederum nicht im Interesse der Investoren wäre.³⁶²

³⁵⁹ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 19

³⁶⁰ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 19

³⁶¹ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 16

³⁶² Vgl. z.B. SN PC_043, S. 13

9.3.3. Öffentliche Stellen

Insgesamt wurden 25 Beiträge zu dieser Frage ausgewertet, von welchen 11 den Standpunkt vertreten, dass die Suche nach alternativen Strukturen eine Möglichkeit darstellt, Wachstum kleinerer Gesellschaften zu fördern und zugleich neue Investments zu tätigen.³⁶³ 1 Beitrag steht diesem Thema neutral gegenüber.

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 13 der 25 Stellungnahmen, welche davon ausgehen, dass die Kapitalaufnahme aus externen Quellen keine empfehlenswerte Entscheidung ist, da mit dieser nicht nur die Unabhängigkeit gefährdet wäre sondern auch die Interessen der Investoren u.U. nicht mit jenen des Unternehmens konform wären, z.B. die Fokussierung der Kapitalgeber auf Umsatzsteigerungen und Renditen zu Lasten der Prüfungsqualität, was unweigerlich zu Interessenkonflikten führen würde.³⁶⁴

9.3.4. Wissenschaft

Im Rahmen dieser Gruppe wurden 9 Stellungnahmen ausgewertet, von welchen 1 Beitrag die Meinung vertritt, alternative Strukturen könnten von Vorteil sein, solange gewisse Einschränkungen damit verbunden sind, um die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften zu wahren. Voraussetzung hierfür wäre jedoch, dass damit eine nachweisbar positive Wirkung auf die Qualität der Abschlussprüfungen verbunden wäre.³⁶⁵ Unter anderem könnte für die Kapitalaufnahme aus unternehmensfremden Quellen eine Begrenzung in Höhe von 50% der Beteiligung eingeführt werden, welche von externen Kapitalgebern nicht überschritten werden darf.³⁶⁶ 1 Beitrag stimmt diesem Vorschlag teilweise zu und 1 Kommentar steht der Frage neutral gegenüber.

Der Großteil im Bereich der Wissenschaft, 6 der 9 Stellungnahmen, ist der Ansicht, die Kapitalaufnahme aus externen Quellen sollte nicht in Betracht gezogen werden, da mit dieser Möglichkeit auch eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und mögliche Interessenkonflik-

³⁶³ Vgl. z.B. SN PA_046, S. 8

³⁶⁴ Vgl. z.B. SN PA_055, S. 10

³⁶⁵ Vgl. SN Ad_007, S. 15

³⁶⁶ Vgl. SN Ad_017, S. 21

te verbunden wären.³⁶⁷ Abgesehen davon könnte die Qualität der Abschlussprüfungen negativ beeinflusst werden, falls externe Kapitalgeber ausschließlich an kurzfristigen Profiten interessiert sind, was wiederum anzunehmen ist. Aus diesem Grund sollte für Prüfungsgesellschaften ein sogenanntes Minimum-Kapital vorausgesetzt sein, um diese Situation von vornherein zu vermeiden.³⁶⁸

9.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe sind 7 der 12 ausgewerteten Beiträge der Ansicht, dass externe Quellen zur Kapitalbeschaffung untersucht werden sollten, nicht zuletzt aus dem Grund, da die Kosten zur Kapitalaufnahme, z.B. in Form eines Kredits, sinken, wenn Zugang zu externem Kapital besteht.³⁶⁹ Auch die Möglichkeiten, wie z.B. Wachstum oder Steigerung der Konkurrenzfähigkeit, werden dadurch vor allem für kleinere Gesellschaften erhöht.³⁷⁰

Im Gegensatz dazu sehen 5 der 12 Kommentare keinen Grund gegeben, externe Investoren einzubeziehen, da dies nur zu organisatorischen Problemen hinsichtlich der Kompetenzverteilung bzw. zum Verlust der Unabhängigkeit und einer möglichen Abänderung von Zielen des Unternehmens führen würde. Daher müssten zunächst ausreichende Sicherheiten gegeben sein, um zumindest die Unabhängigkeit nicht zu beeinträchtigen.³⁷¹ Potentielle Interessenkonflikte liegen nicht nur in unterschiedlichen Zielen der Unternehmen und externer Investoren, sondern auch im Bereich der Kunden von Prüfungsgesellschaften, welche Beziehungen zu den Investoren haben könnten.³⁷² Vorgeschlagen wird auch, derartige Überlegungen erst dann anzustreben, wenn Betriebe Verpflichtungen, z.B. Haftungsverpflichtungen, gegenüberstehen, denen sie nicht mehr Folge leisten können.³⁷³

³⁶⁷ Vgl. z.B. SN Ad_012, S. 13

³⁶⁸ Vgl. z.B. SN Ad_017, S. 21

³⁶⁹ Vgl. z.B. Us_002, S. 7

³⁷⁰ Vgl. z.B. Us_012, S. 10

³⁷¹ Vgl. z.B. Us_012, S. 11

³⁷² Vgl. z.B. Us_019, S. 11

³⁷³ Vgl. z.B. Us_002, S. 7

9.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

In dieser Gruppe befinden sich 2 der insgesamt 5 ausgewerteten Kommentare, welche die Kapitalaufnahme aus externen Quellen aufgrund erhöhter Wachstumschancen befürworten, sofern Debatten betreffend Haftungspflichten im Vorhinein abgeklärt werden.³⁷⁴ 1 Beitrag stimmt dieser Ansicht teilweise zu und einer steht der Frage neutral gegenüber.

1 der 5 Stellungnahmen ist jedoch der Meinung, Prüfungsgesellschaften sollten kein Kapital von unternehmensfremden Investoren beziehen, um die Unabhängigkeit nicht unnötig zu gefährden und Interessenkonflikte sowie den Verlust des Vertrauens der Marktteilnehmer aufgrund unterschiedlicher Zielsetzungen zu vermeiden.³⁷⁵

9.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe wurden 7 Kommentare ausgewertet, von welchen 3 der Ansicht sind, es wäre sinnvoll, alternative Strukturen zur Kapitalaufnahme zu untersuchen. Der Grund hierfür ist vor allem, dass die Finanzierung der Prüfungsgesellschaften aus externen Quellen den Vorteil hätte, eine flexiblere Handlungsfähigkeit zu gewährleisten.³⁷⁶ 1 Beitrag stimmt dieser Meinung zumindest teilweise zu.

Dem entgegen stehen 3 Beiträge, welche eine Geldzufuhr von externen Investoren strikt ablehnen, um die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften nicht zu gefährden. Abgesehen davon wäre damit auch Druck seitens der Kapitalgeber verbunden, Gewinne zu maximieren, worunter die Prüfungsqualität leiden könnte. Außerdem ist zu bedenken, dass große Prüfungsgesellschaften durch zusätzliches externes Kapital die Möglichkeit haben, ihre Größe und Macht weiter zu steigern, als dies ohnehin bereits der Fall ist.³⁷⁷ Zu bedenken wäre außerdem, dass die Abschlussprüfung per se in der Öffentlichkeit an Glaubwürdigkeit verlieren würde, da die Interessen der Investoren hauptsächlich auf Gewinn und Umsatz gerichtet sind statt auf eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung.³⁷⁸

³⁷⁴ Vgl. z.B. SN AC_003, S. 4

³⁷⁵ Vgl. z.B. SN AC_005, S. 17

³⁷⁶ Vgl. z.B. SN Ot_022, S. 5

³⁷⁷ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 15

³⁷⁸ Vgl. z.B. SN Ot_009, S. 18

9.4. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass mit der Aufnahme von Kapital externer Investoren sowohl positive als auch negative Aspekte einhergehen. Studien haben jedoch tendenziell gezeigt, dass die Kapitalaufnahme aus externen Quellen insbesondere für kleinere Prüfungsgesellschaften von Vorteil ist, da somit ihr Wachstum wie auch ihre Konkurrenzfähigkeit auf internationalen Märkten gefördert wird. Zudem wird laut Studien auch die Unabhängigkeit von Abschlussprüfern nicht oder kaum durch alternative Eigentümerstrukturen beeinflusst. Hinsichtlich der österreichischen Rechtslage ist lediglich anzumerken, dass die Rechte der Investoren klar abzugrenzen sind, u.a. hinsichtlich Verpflichtungen der Unternehmen, um Interessenkonflikte zwischen den Prüfungsgesellschaften und den externen Kapitalgebern zu vermeiden. Auf diese Weise wäre keine Problematik mit der Kapitalaufnahme aus externen Quellen zu erwarten.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass größere Prüfungsgesellschaften tendenziell für die Aufnahme von Kapital externer Investoren sind, diese sollte jedoch auf freiwilliger Basis stattfinden, dementsprechend nicht gesetzlich vorgeschrieben sein. Um die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften dennoch nicht zu gefährden, wird vorgeschlagen, ein Maximum von 50% der Anteile an externe Investoren zu übertragen. Kleinere Prüfungsgesellschaften bzw. die Standardantwort der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften argumentieren wiederum größtenteils gegen die Untersuchung alternativer Finanzierungsstrukturen, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer nicht zu beeinträchtigen und Interessenkonflikte zwischen den Investoren und den Prüfungsgesellschaften zu vermeiden, welche aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen zu erwarten sind. Dies würde wiederum der ohnehin angeschlagenen Glaubwürdigkeit der Prüfungsgesellschaften schaden. Der dadurch erhöhte Druck auf die finanzielle Leistungsfähigkeit würde außerdem einen direkten Konflikt zu den Erfordernissen der Qualität der Abschlussprüfung und der Unabhängigkeit der Prüfer darstellen.

Die Prüfungsausschüsse der Unternehmen befürworten tendenziell auch die Aufnahme von Kapital externer Investoren, da ihnen diese externen Quellen eine größere Bandbreite an Möglichkeiten, wie Wachstum und Globalisierung, verschaffen. Zudem wird dadurch eine flexiblere Handlungsfähigkeit ermöglicht, da mehr Kapital zu Verfügung steht.

9. Frage 23: Möglichkeit der Kapitalaufnahme aus externen Quellen für Prüfungsgesellschaften

Stellungnahmen der Wissenschaft, der öffentlichen Stellen oder jene der Adressaten von Abschlüssen stehen der Frage nach der Kapitalaufnahme aus externen Quellen eher ausgewogen gegenüber. So werden sowohl Argumente für als auch gegen diese Strukturen genannt, jedoch wird darauf hingewiesen, dass ausreichend Sicherheitsvorkehrungen getroffen werden müssten, um die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften nicht zu beeinträchtigen, und mögliche Haftungsverpflichtungen zunächst geregelt werden sollten, um Interessenkonflikte zu vermeiden.

10. Frage 24: Erweiterte Verantwortlichkeit hinsichtlich der Gruppenprüfer

10.1. Erörterungen des Grünbuchs und daraus abgeleitete Fragen

Die Kommission spricht außerdem Überlegungen zum Thema der Gruppenprüfungen aus. Diesbezüglich wird in Betracht gezogen, die Rolle der Gruppenprüfer zu stärken, indem diesen sowohl der Zugang zu sämtlichen Unterlagen aller Prüfer gestattet, als auch die Einbeziehung der Gruppenprüfer in das gesamte Prüfungsverfahren vorgeschrieben wird. Das Ziel liegt darin, die Gruppenprüfer in das gesamte Prüfungsverfahren mit einzubeziehen, sodass diese über einen klaren Überblick sämtlicher mit der Abschlussprüfung einhergehende Vorgänge verfügen, um dadurch das Prüfungsurteil unterstützen und begründen zu können.³⁷⁹

„Befürworten Sie die Vorschläge hinsichtlich der Gruppenprüfer? Haben Sie diesbezüglich weitere Anregungen vorzubringen?“³⁸⁰

10.2. Zusätzliche Erläuterungen

Innerhalb der EU werden Gruppenprüfungen tendenziell seltener durchgeführt. So trägt auch in Österreich nicht ein Gruppenprüfer, sondern ein Einzelabschlussprüfer nach § 269 Abs. 2 UGB die Gesamtverantwortung zur Prüfung von Jahres- bzw. Konzernabschlüssen. Der Abschlussprüfer ist demnach dazu verpflichtet, den Jahresabschluss auf die Einhaltung sämtlicher Vorschriften hin zu überprüfen und dem geprüften Unternehmen anschließend einen den vorliegenden Verhältnissen entsprechenden Bestätigungsvermerk zu erteilen.

Aus empirischer Sicht, wie auch nach dem Grünbuch, wird jedoch argumentiert, die Verantwortung der Gruppenprüfer EU-weit zu stärken und diese somit vermehrt einzusetzen. So wird u.a. vorgeschlagen, das Prüfungsergebnis ausschließlich in die Kompetenz der Gruppenprüfer zu legen, um ihnen die Gesamtverantwortung der Abschlussprüfung zukommen zu lassen. Die Gruppenprüfer hätten somit einen klaren Überblick über sämtliche Vorgänge sowie einen Einblick in jegliche mit der Abschlussprüfung einhergehende Dokumente jeder einzelnen Prüfungseinheit. Der Vorteil von Gruppenprüfungen wird vor allem darin gesehen,

³⁷⁹ Vgl. EU-Kommission (2010a), S. 15

³⁸⁰ EU-Kommission (2010a), S. 16

dass die Unabhängigkeit der einzelnen Prüfer dadurch besser überwacht werden kann und Fehler der einzelnen Einheiten tendenziell eher von Gruppenprüfern aufgedeckt und ausgeglichen werden können, was wiederum die Qualität der Abschlussprüfung an sich erhöht. Diese Bestimmung kommt zudem bereits in Deutschland weitgehend zur Anwendung. Wichtig dabei ist wiederum, dass auch die Gruppenprüfer zu einem vollkommen unabhängigen und unbefangenen Ergebnis gelangen.³⁸¹

10.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

10.3.1. Abschlussprüfer

10.3.1.1. Big Four

Die Gruppe der Big Four-Prüfungsgesellschaften unterstützen die Verstärkung der Regelungen hinsichtlich der Gruppenprüfungen und somit den Zugang der Gruppenprüfer zu sämtlichen Dokumenten, die diese benötigen, um einen qualitativ hochwertigen Abschluss zu erstellen. Diese sind jedoch häufig aufgrund von Gesetzen zum Datenschutz schwer zugänglich, was eine übersichtliche und zugleich qualitativ hochwertige Abschlussprüfung erschwert.³⁸² Jedenfalls wird die Tatsache begrüßt, dass ein Gruppenprüfer zur Übersicht aller Vorgänge im Rahmen der Abschlussprüfung zuständig ist und dieser somit die Endverantwortung für das Ergebnis jener Prüfung trägt.³⁸³ Einer der Big Four-Prüfungsgesellschaften betont nebenbei jedoch, dass z.B. verpflichtende Wechsel der Abschlussprüfer besonders negative Effekte auf die Fähigkeit des Gruppenprüfers hätten, einen koordinierten Gruppenabschluss durchzuführen.³⁸⁴

³⁸¹ Vgl. Hoenig (2004), S. 1

³⁸² Vgl. z.B. SN AP_086, S. 15

³⁸³ Vgl. z.B. SN AP_295, S. 29

³⁸⁴ Vgl. z.B. SN AP_118, S. 15

10.3.1.2. Übrige internationale Netzwerke

Im Rahmen der übrigen internationalen Netzwerke befürworten 14 der 16 ausgewerteten Beiträge, was dem Großteil entspricht, die Vorschläge in Bezug auf Gruppenprüfer. So sollten diese, um die Qualität der Abschlussprüfungen zu erhöhen, in sämtliche Teilbereichsprüfungen einbezogen werden.³⁸⁵ Dies beinhaltet auch den Zugang zu sämtlichen Berichten und Dokumenten der zu prüfenden Teilbereiche, welche mit der Abschlussprüfung in Zusammenhang stehen. Auf diese Weise soll der Gruppenprüfer Übersicht über den gesamten Prüfungsprozess erhalten.³⁸⁶

Ein Anteil von 2 der 16 Kommentare vertritt jedoch die Ansicht, dass Gruppenprüfungen nicht weiter unterstützt werden sollten, da Einzelprüfungen als völlig hinreichend anzusehen sind. Zudem würde eine Verstärkung der Gruppenprüfer nur die Koordinations- wie auch die Kommunikationsaufwendungen erhöhen. Außerdem hätte diese Verstärkung negative Auswirkungen auf kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften, da diese von der Prüfung größerer Einheiten eines Konzerns ausgeschlossen werden würden.³⁸⁷

10.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

In der Gruppe der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften unterstützen 211 der 236 ausgewerteten Beiträge, und somit die Mehrheit, die Vorschläge hinsichtlich der Gruppenprüfer, vor allem dahingehend, ihnen den Zugang zu sämtlichen notwendigen Informationen bzw. Dokumenten zu gewähren. So wird auch in der Standardantwort die Ansicht vertreten, dass Gruppenprüfungen verstärkt angewendet werden sollten, um die Prüfungsqualität zu erhöhen.³⁸⁸ Die Gruppenprüfer sollen demnach in alle Teilbereichsprüfungen eingebunden werden, um ein qualitativ hochwertiges Prüfungsurteil zu erlangen.³⁸⁹ 1 Kommentar stimmt dieser Ansicht jedenfalls teilweise zu.

³⁸⁵ Vgl. z.B. SN AP_103, S. 15

³⁸⁶ Vgl. z.B. SN AP_264, S. 22

³⁸⁷ Vgl. z.B. SN AP_113, S. 6

³⁸⁸ Vgl. z.B. SN AP_001, S. 12

³⁸⁹ Vgl. z.B. SN AP_289, S. 15

Ein Anteil von 13 der 236 Stellungnahmen vertritt jedoch den Standpunkt, dass Gruppenprüfungen nicht noch zusätzlich gefördert werden sollten, da diese mit einigem organisatorischen Aufwand verbunden sind, zumal Gruppenprüfungen zusätzlich zu Einzelprüfungen durchgeführt werden. Zudem sind Konzernabschlussprüfer hinreichend in die Abschlussprüfung der Einzelunternehmen einbezogen. So würde die Stärkung der Gruppenprüfer den Einsatz einzelner Prüfer fördern, was wiederum die Nachfrage nach Abschlussprüfungen durch kleine und mittlere Unternehmen reduzieren würde.³⁹⁰ Eine Stärkung der Rolle des Gruppenprüfers würde hingegen den Marktanteil der Big Four-Prüfungsgesellschaften weiter erhöhen, was wiederum im Widerspruch zu den Zielen der EU-Kommission steht.³⁹¹ Nicht zu diesem Thema geäußert haben sich 11 der 236 abgegebenen Beiträge.

10.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Einige der berufsständischen Vertreter unterstützen die Vorschläge hinsichtlich der Gruppenprüfungen, insgesamt 33 der 70 ausgewerteten Beiträge. So sollten Gruppenprüfer in alle Stufen der Abschlussprüfung involviert werden, um einen ganzheitlichen Überblick jeglicher Vorgänge zu erhalten. Auf diese Weise sollen dem Gruppenprüfer sämtliche Informationen zur Verfügung stehen, was wiederum die Transparenz der Abschlussprüfung erhöhen soll.³⁹² Dieser Schritt ist jedoch häufig, vor allem in Bezug auf international tätige oder outsourcende Unternehmen, mit einigen Mühen verbunden. Zudem soll der Gruppenprüfer die Kompetenz wie auch die Unabhängigkeit der Einzelprüfer sicherstellen.³⁹³ Diesem Ansatz stimmt zumindest 1 Beitrag teilweise zu.

Andererseits jedoch sind 18 der 70 Stellungnahmen gegen die Ausweitung der Gruppenprüfungen, um die Konzentration im Prüfermarkt nicht weiter zu stärken bzw. kleineren Prüfungsgesellschaften nicht zu schaden.³⁹⁴ 1 Kommentar steht diesem Thema neutral gegenüber, wohingegen 17 Beiträge generell keine Äußerung zu dieser Frage bekannt gegeben haben.

³⁹⁰ Vgl. z.B. SN AP_028, S. 14

³⁹¹ Vgl. z.B. SN AP_324, S. 7

³⁹² Vgl. z.B. SN AP_069, S. 12

³⁹³ Vgl. z.B. SN AP_194, S. 17

³⁹⁴ Vgl. z.B. SN AP_150, S. 34

10.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe wurden 50 Kommentare ausgewertet, wovon 26 der Ansicht sind, dass die Regelungen hinsichtlich der Gruppenprüfer reguliert werden und ihnen somit eine ganzheitliche Verantwortung zukommen sollte.³⁹⁵ So würde die Kompetenz bei einem letztverantwortlichen Prüfer liegen, der eine Übersicht über sämtliche Vorgänge hat.³⁹⁶ 4 der 50 Beiträge stimmen dieser Meinung zumindest teilweise zu, wobei 1 Kommentar diesem Thema neutral gegenüber steht.

Im Gegensatz dazu vertreten 19 der 50 die Meinung, dass die bereits existierenden Regelungen zu diesem Thema ausreichend sind, da Veränderungen nur mit organisatorischen Risiken verbunden sind. Die Gruppenprüfer hätten Zugriff auf sämtliche Dokumente aller möglicherweise international verbreiteten Subeinheiten, wobei nicht sichergestellt wäre, dass diese Daten nicht missbräuchlich verwendet werden würden. Hierzu müsste demnach zunächst eine Vertrauensbasis, um möglichen Schäden aufgrund von Datenschutzverletzungen vorzubeugen, aufgebaut werden.³⁹⁷ Abgesehen davon wäre eine Änderung bereits bestehender Regelungen mit administrativen Aufwendungen und Kosten verbunden, ohne die Qualität der Abschlussprüfung zwangsläufig zu verbessern.³⁹⁸ Zudem würde damit auch die Letztverantwortung einzelner Prüfer verloren gehen. Generell wird daher davon ausgegangen, dass derzeitige Regelungen, bei welchen die Gesamtverantwortung beim jeweiligen Konzernabschlussprüfer liegt, als ausreichend zu qualifizieren sind.³⁹⁹

³⁹⁵ Vgl. z.B. SN PC_085, S. 7

³⁹⁶ Vgl. z.B. SN PC_142, S. 11

³⁹⁷ Vgl. z.B. SN PC_004, S. 20

³⁹⁸ Vgl. z.B. SN PC_023, S. 16

³⁹⁹ Vgl. z.B. SN PC_142, S. 10

10.3.3. Öffentliche Stellen

Insgesamt wurden 25 Beiträge zu dieser Frage ausgewertet, von welchen 19 Stellungnahmen, was den überwiegenden Teil der Kommentare darstellt, den Standpunkt vertreten, dass Gruppenprüfer verstärkt eingesetzt werden sollten und ihnen somit der Zugang zu sämtlichen Dokumenten der Unternehmen, welche sie zur Ausführung der Tätigkeit benötigen, zustehen sollte.⁴⁰⁰

Dieser Meinung entgegengesetzt sind 6 der 25 Beiträge, welche davon ausgehen, dass die Regelungen betreffs Gruppenprüfer nicht abgeändert werden sollten, da dies die Marktkonzentration verschärfen würde bzw. zum Nachteil kleinerer Unternehmen wäre.⁴⁰¹

10.3.4. Wissenschaft

Die Mehrheit der 10 ausgewerteten Stellungnahmen, 6 der 10 Beiträge, befürwortet Änderungen im Bereich der Gruppenprüfungen, da zum Teil multinationale Unternehmen geprüft werden müssen, was wiederum eine übergreifende Überwachung notwendig macht. Da viele Prozesse outgesourct wurden und auch immer noch werden, vor allem in multinationalen Unternehmen, wird die Beschaffung der Informationen jedoch teilweise sehr erschwert. Aus diesem Grund ist es umso wichtiger, die Verantwortlichkeiten der Gruppenprüfer klar zu definieren, um somit auch die Prüfungsqualität zu erhöhen. Der freie Zugang der Gruppenprüfer zu sämtlichen Informationen ist in diesem Fall nur eine minimale Anforderung, um ein effektives Gruppenergebnis zu erzielen. Die einfachste Lösung wäre somit, verstärkte Offenlegungspflichten der Prüfungsgesellschaften in Bezug auf ihre finanzielle wie auch strukturelle Beschaffenheit bzw. ihre Organisationsstruktur einzuführen.⁴⁰²

2 Kommentare stehen Gruppenprüfungen tendenziell negativ gegenüber. So wird argumentiert, dass dadurch Einzelleistungen der Prüfer nicht mehr klar abgrenzbar sind und zudem eine weitere Konzentration der größeren Prüfungsgesellschaften im Prüfermarkt dadurch erzeugt wird.⁴⁰³ 2 der 10 Stellungnahmen stehen der Frage neutral gegenüber.

⁴⁰⁰ Vgl. z.B. SN PA_047, S. 10

⁴⁰¹ Vgl. z.B. SN PA_055, S. 10

⁴⁰² Vgl. z.B. SN Ad_005, S. 4

⁴⁰³ Vgl. z.B. SN Ad_001, S. 3

10.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

In dieser Gruppe sind 8 der ausgewerteten 12 Beiträge der Ansicht, dass die Rolle der Gruppenprüfer, vor allem in Zusammenhang mit international tätigen Unternehmen, gestärkt werden und ihnen somit, zum Zweck eines qualitativ hochwertigen Abschlusses, sämtliche Informationen zur Verfügung gestellt werden sollten.⁴⁰⁴ Dabei sollte die Position von kleinen und mittelständischen Unternehmen, nicht jedoch die der Big Four-Prüfungsgesellschaften, weiter gestärkt werden.⁴⁰⁵ 1 Beitrag stimmt diesem Vorschlag zumindest teilweise zu.

Im Gegensatz dazu sehen 3 der 12 Kommentare keinen Grund gegeben, die Regelungen zur Gruppenprüfung zu ändern bzw. auszuweiten. Diese sind eher der Ansicht, dass es u.U. von Vorteil sein könnte, mehr als ein Netzwerk einzusetzen, um die Qualität der Prüfungen zu erhöhen. Andererseits wäre hierbei das Problem der Verantwortlichkeit im Falle von auftretenden Fehlern zu klären.⁴⁰⁶

10.3.6. Prüfungsausschüsse in Unternehmen

Im Rahmen dieser Gruppe befinden sich 2 der 4 ausgewerteten Stellungnahmen, welche der Ansicht sind, dass die Rolle der Gruppenprüfer gestärkt werden und diesen somit der Zugang zu sämtlichen Dokumenten wie auch Prozessen zustehen sollte. Diesem Vorschlag stimmt auch 1 weiterer Kommentar teilweise zu.⁴⁰⁷

1 Kommentar ist gegen eine Änderung der Regelungen hinsichtlich der Gruppenprüfungen, da bereits bestehende Bestimmungen als ausreichend gewertet werden. Zudem wird befürchtet, dass eine Verstärkung dieser Regelungen zu Ineffizienzen im Prüfungsprozess führen würde.⁴⁰⁸

⁴⁰⁴ Vgl. z.B. SN Us_012, S. 10

⁴⁰⁵ Vgl. z.B. SN Us_019, S. 12

⁴⁰⁶ Vgl. z.B. SN Us_019, S. 12

⁴⁰⁷ Vgl. z.B. SN AC_003, S. 4

⁴⁰⁸ Vgl. SN AC_005, S. 17

10.3.7. Sonstige

In dieser Gruppe vertreten 4 der 7 ausgewerteten Stellungnahmen die Ansicht, dass die Rolle der Gruppenprüfer gestärkt werden sollte, um den Prüfungsablauf übersichtlicher zu gestalten. Daher sollte ihnen der Zugriff zu sämtlichen Unterlagen der Untereinheiten und deren Unterlagen zustehen.⁴⁰⁹

Dem entgegen stehen 3 Beiträge, welche die Stärkung von Gruppenprüfern aufgrund von möglichen organisatorischen und gesetzlichen Risiken ablehnen. Diese befinden derzeitige Regelungen daher als vollkommen ausreichend.⁴¹⁰

⁴⁰⁹ Vgl. z.B. SN Ot_005, S. 15

⁴¹⁰ Vgl. z.B. SN Ot_017, S. 3

10.4. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Gruppenprüfungen in weiten Teilen der EU, wie auch in Österreich, bislang nicht sehr verbreitet sind. Die Gesamtverantwortung zur Prüfung von Abschlüssen obliegt daher meist Einzelprüfern, welche autonom über den Bestätigungsvermerk der geprüften Unternehmen entscheiden. Aufgrund der mit Gruppenprüfungen einhergehenden Vorteile, wie dem Gesamtüberblick sämtlicher mit der Abschlussprüfung zusammenhängenden Vorgänge oder der tendenziell besseren Möglichkeit zur Aufdeckung von Fehlern einzelner Einheiten, wird jedoch eine Verstärkung der Rolle von Gruppenprüfern in Betracht gezogen.

Grundsätzlich kann im Rahmen der unterschiedlichen ausgewerteten Stellungnahmen festgehalten werden, dass in sämtlichen Verfassergruppen eine klare Tendenz zur Verstärkung der Regelungen hinsichtlich der Gruppenprüfer befürwortet wird. So wird sowohl der Zugang der Gruppenprüfer zu sämtlichen relevanten Dokumenten als auch der Übergang der Letztverantwortung bezüglich des Prüfungsergebnisses begrüßt und unterstützt. Diese Meinung wird u.a. von großen Prüfungsgesellschaften wie auch von der Standardantwort, welche in der Gruppe der kleinen und mittleren Prüfungsgesellschaften abgegeben worden ist, vertreten. Kleinere Prüfungsgesellschaften unterstützen diese Ansicht daher tendenziell, sehen jedoch auch die Nachteile, die mit Gruppenprüfungen einhergehen. So würden diese u.a. einen erheblichen zusätzlichen Aufwand darstellen, da Gruppenprüfungen neben den Einzelprüfungen durchgeführt werden würden.

Die Gruppe der Ersteller wie auch jene der Prüfungsausschüsse steht der Frage nach Gruppenprüfungen relativ ausgewogen gegenüber. So argumentieren diese sowohl für als auch gegen die Erweiterung von Gruppenprüfungen. Diese beiden Gruppen sehen zwar den Vorteil in einer besseren Übersicht der Gruppenprüfer über sämtliche Vorgänge, die mit einer Abschlussprüfung einhergehen, geben jedoch die Risiken in Zusammenhang mit Datenschutzbestimmungen zu bedenken, da Gruppenprüfern der Zugang zu jeglichen Dokumenten gestattet werden würde.

Die Adressaten der Abschlüsse wie auch die Gruppe der Wissenschaft geben hingegen zu bedenken, dass jedenfalls sämtliche Vorgänge hinsichtlich der Abschlussprüfung transparent durch die Prüfungsgesellschaften dargestellt sein müssten, um vor allem Verstrickungen multinational tätiger Unternehmen übersichtlich aufzuzeigen und somit eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung zu ermöglichen.

11. Conclusio

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sowohl die Forschung als auch ein Großteil der Stellungnahmen den Empfehlungen der Europäischen Kommission mehrheitlich eher kritisch gegenübersteht. Die Forschung stützt sich in ihren Aussagen jedoch tendenziell auf bereits durchgeführte Studien. So ist diese u.a. zu dem Schluss gekommen, dass obligatorische externe Rotationen trotz der damit verbundenen Vorteile nicht zu einer Steigerung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern bzw. zur Verbesserung der Prüfungsqualität führen. Aus empirischer Sicht ist die Einführung eines verpflichtenden Wechsels dementsprechend abzulehnen. Ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen, welche zeitgleich mit Prüfungsleistungen ausgeführt werden, wird zwar teilweise erwogen, eine gänzliche Untersagung erscheint jedoch unbegründet. Auch Studien zu diesem Thema konnten die genannten Vorteile nicht ausreichend belegen, um ein derartiges Verbot zu rechtfertigen. Demnach empfindet die Empirie bestehende Regelungen diesbezüglich grundsätzlich als ausreichend, um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sicherzustellen.

Im Hinblick auf die in Österreich geltende Rechtslage ist anzumerken, dass die Bestimmungen hinsichtlich der Abschlussprüfung klar im UGB festgelegt sind, sodass weder in Bezug auf die Vergütung noch betreffs des Bestellungsprozesses der Abschlussprüfer Probleme hinsichtlich der Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften zu erwarten sind. Bezüglich der Einbeziehung externer Dritter in den Bestellungsprozess werden u.a. Ausschlussgründe vom UGB genannt, wonach Abschlussprüfer durch unternehmensfremde Dritte, wie Regulierungsbehörden, ausgewechselt werden dürfen. Hinsichtlich der Dauer von Prüfungsaufträgen wird in Österreich auf eine flexiblere Handlungsfähigkeit gebaut, sodass eine solche nicht gesetzlich vorgeschrieben wird. Ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen wird hingegen teilweise befürwortet und bereits umgesetzt, um eine sogenannte Selbstprüfung zu vermeiden. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse sind zudem weitaus weniger Nichtprüfungsleistungen erlaubt. In Bezug auf festgelegte Grenzen in der Vergütung von Prüfungsgesellschaften, welche von einzelnen Kunden zum Zweck des Erhalts der finanziellen Unabhängigkeit nicht überschritten werden sollen, gilt in Österreich eine Vergütungsgrenze von grundsätzlich 30% der Gesamteinnahmen der Prüfungsgesellschaften. Für Unternehmen von öffentlichem Interesse wird diese Grenze, welche von einzelnen Kunden nicht überschritten werden darf, auf 15% der Gesamteinnahmen von Prüfungsgesellschaften herabgesetzt. Hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen und der Corporate Governance von Prüfungsgesellschaften

wird lediglich auf die allgemeinen Bestimmungen des österreichischen Rechts verwiesen. Bezüglich der Untersuchung alternativer Finanzierungsstrukturen wird vor allem auf die Vorteile einer Aufteilung von Verpflichtungen hingewiesen, sofern Kontrollrechte der beteiligten Parteien, in diesem Fall die Prüfungsgesellschaften und deren externe Investoren, im Vorhinein abgeklärt werden. Die Verantwortung der Abschlussprüfungen kommt in Österreich insbesondere den Einzelabschlussprüfern zu, da die Rolle der Gruppenprüfer hingegen nicht sehr ausgebaut ist. Bereits bestehende gesetzliche Regelungen des österreichischen Rechts werden aus den genannten Gründen als ausreichend empfunden, um die Qualität der Abschlussprüfungen und die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaften sicherzustellen.

Hinsichtlich der Stellungnahmen befürworten vor allem große Prüfungsgesellschaften, wie auch anzunehmen war, die Beibehaltung der derzeitigen Regelungen. In den meisten Fällen werden die bereits bestehenden Regelungen zur Governance bzw. zur Wahrung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern als vollkommen ausreichend im Hinblick auf die Sicherstellung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern empfunden. Dies ist vermutlich auf die Tatsache zurückzuführen, dass jegliche Änderungen mit zusätzlichem Aufwand und möglichen Nachteilen verbunden wären. Die großen Prüfungsgesellschaften vertreten somit die Ansicht, dass der Prozess der Bestellung wie auch jener der Vergütung der Abschlussprüfer der alleinigen Kompetenz der zu überprüfenden Unternehmen unterliegen sollte. Abgesehen davon wird auch die Einführung von zeitlichen Beschränkungen in den Prüfungsaufträgen, die Aufnahme von Kapital externer Investoren und ein striktes Verbot von Nichtprüfungsleistungen von großen Prüfungsgesellschaften abgelehnt, da jene Änderungen nicht zur gewünschten Stärkung der Unabhängigkeit führen würden sondern eher zur Reduktion in der Qualität von Abschlussprüfungen. Befürwortet wird von diesen zudem eine Verstärkung der Regelungen hinsichtlich der Gruppenprüfungen und die Ausweitung der Höchstvergütungsgrenzen von einzelnen Kunden, um keine Abhängigkeiten zu diesen zu generieren. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu erwähnen, dass die Erweiterung von Vergütungsgrenzen ohnehin keinen Nachteil für sie darstellt, da ihre Gesamteinnahmen meist ausreichend hoch sind, sodass diese Grenzen wenig Einfluss auf ihre Auftragslage haben. Regelungen hinsichtlich der Transparenz von Abschlüssen werden hingegen als ausreichend von den großen Prüfungsgesellschaften empfunden.

Kleinere und mittlere Prüfungsgesellschaften teilen größtenteils die Ansichten der großen Prüfungsgesellschaften, Abweichungen sind jedoch u.a. bei dem Verbot von Beratungsleistungen zu erkennen. Dieses sollte deren Ansicht nach für Unternehmen von öffentlichem Interesse, demnach insbesondere auf große Prüfungsgesellschaften, Geltung finden. Auch in Bezug auf Höchstvergütungsregelungen vertreten kleinere und mittlere Prüfungsgesellschaften teilweise den Standpunkt, dass diese Regelungen ausschließlich für größere Prüfungsgesellschaften eingeführt werden sollten, denn im Falle einer festgelegten Regelung würden kleinere und mittlere Unternehmen höchstwahrscheinlich aus dem Markt gedrängt werden, da die Möglichkeit Mandate in größeren Segmenten zu erhalten eher gering wäre.

Auffallend ist zudem, dass kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften eine Erweiterung hinsichtlich der Regelungen zur Transparenz zwar eher negativ gegenüberstehen, diese jedoch für Prüfungsgesellschaften von öffentlichem Interesse befürworten. So befürworten diese generell, die Einführung neuer Governance-Regelungen auf größere Prüfungsgesellschaften von öffentlichem Interesse zu beschränken. Alternative Finanzierungsstrukturen werden von kleineren und mittleren Prüfungsgesellschaften ebenfalls im Gegenteil zu größeren Gesellschaften unterstützt, um ihnen Wachstum und erhöhte Konkurrenzfähigkeit im Hinblick auf größere Prüfungsgesellschaften zu ermöglichen. In Bezug auf Gruppenprüfungen sind kleinere und mittlere Unternehmen unterschiedlicher Meinung, da diese zwar mit einigen Vorteilen, wie einer besseren Übersicht sämtlicher Unternehmenseinheiten, verbunden sind, jedoch auch mit zusätzlichem Aufwand.

Die Gruppen der berufsständischen Vertreter und der übrigen internationalen Netzwerke vertreten Großteils auch die Ansicht der großen Prüfungsgesellschaften, u.a. dass die Bestellung von Abschlussprüfern durch die zu überprüfenden Unternehmen nicht problematisch ist und eine Einbeziehung externer Dritter in diesen Prozess daher nicht gerechtfertigt wäre. Zeitlich begrenzte Prüfungsaufträge oder die Einführung eines generellen Verbots von Nichtprüfungsleistungen wird von beiden Gruppen tendenziell abgelehnt, während diese für eine gesetzlich festgelegte Höchstvergütung, welche Prüfungsgesellschaften maximal von einzelnen Kunden erhalten dürfen, argumentieren. Bestimmungen hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften werden von den berufsständischen Vertretern als ausreichend betrachtet, während sich die übrigen internationalen Netzwerke für eine Erweiterung dieser Maßnahmen aussprechen. Eine Verschärfung der Governance-Regelungen wird zudem von den berufsständischen Vertretern für Unternehmen von öffentlichem Interesse befürwor-

tet, während die Kapitalaufnahme aus externen Quellen tendenziell abgelehnt wird. Eine Ausdehnung der Rolle von Gruppenprüfern wird wiederum von beiden Gruppen befürwortet.

Sowohl Prüfungsausschüsse in den Unternehmen als auch Ersteller der Abschlüsse vertreten grundsätzlich die Position der großen Prüfungsgesellschaften, dass bestehende Maßnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer ausreichen, um einen aus Regelungsänderungen entstehenden Mehraufwand zu vermeiden. Dieser Standpunkt lässt sich vermutlich dadurch erklären, dass zusätzliche Regelungsstandards direkten Einfluss auf das Ausmaß ihrer Tätigkeiten darstellen würden. So wird u.a. die Einführung von zeitlichen Beschränkungen in den Prüfungsaufträgen, ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen oder die Einbeziehung Dritter in den Bestellungsprozess tendenziell abgelehnt, da diese Bestimmungen negative Auswirkungen für diese Gruppen mit sich bringen würden. Hinsichtlich der Einführung von Höchstvergütungsgrenzen bzw. der Änderung von Transparenzvorschriften besteht eine eher neutrale Haltung, da diesbezügliche Regelungsänderungen keine großen Auswirkungen auf Prüfungsausschüsse bzw. auf die Ersteller von Abschlüssen mit sich bringen würden. Befürwortet wird jedoch die Stärkung der Rolle von Ausschüssen, was wiederum aufgrund der positiven Effekte zugunsten der Ausschüsse zu erwarten war. Die Aufnahme von Kapital externer Investoren wird sowohl von den Ausschüssen als auch von den Erstellern tendenziell befürwortet, während diese den Gruppenprüfungen eher neutral gegenüberstehen.

Die Gruppen der Wissenschaft und der öffentlichen Stellen halten den Bestellungsprozess wiederum teilweise für problematisch, weshalb diese vorschlagen externe Dritte jedenfalls in bestimmten Ausnahmesituationen einzubeziehen bzw. ihnen ein Veto-Recht einzuräumen. Eine verpflichtende externe Rotation lehnen diese Gruppen jedenfalls mit der Begründung einer Verschlechterung in der Qualität von Abschlussprüfungen ab. Die Kapitalaufnahme aus externen Quellen wird neutral bewertet, während Gruppenprüfungen tendenziell befürwortet werden, sofern sämtliche Vorgänge transparent dargestellt werden. Die Verstärkung der Regelungen hinsichtlich der Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften wird in jedem Fall befürwortet.

Adressaten von Abschlüssen vertreten zwar den Standpunkt, dass derzeitige Regelungen zum Bestellungsprozess unproblematisch sind, die Einbeziehung einer unternehmensexternen Behörde in den Bestellungsprozess jedoch eine Möglichkeit darstellt, mehr Objektivität und Unabhängigkeit zu erlangen. Generell vertritt die Gruppe der Adressaten die Meinung, dass

sämtliche Vorschriften im Hinblick auf die Transparenz von Abschlüssen der Prüfungsgesellschaften überarbeitet bzw. verstärkt werden sollten, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Unternehmenslage zu erhalten. Externe Rotationen lehnen diese jedoch tendenziell ab, um die Prüfungsqualität nicht zu verschlechtern.

Die Adressaten der Abschlüsse befürworten hingegen eine striktere Trennung in erlaubte wie auch in nicht erlaubte Nichtprüfungsleistungen, um Einheitlichkeit in der Abschlussprüfung zu erzielen, während die Frage nach einem generellen Verbot eher ausgewogen betrachtet wird, da dies nur mit geringen Auswirkungen auf diese Gruppe verbunden wäre. Der Fokus der Adressaten liegt dementsprechend auf einer erhöhten Transparenz sowohl in Bezug auf die Vergütung der Beratungsleistungen als auch auf deren Ausmaß im Vergleich zu den gesamten Leistungen. Hinsichtlich der Regelungen zur Höchstvergütung von Prüfungsgesellschaften befürworten diese lediglich, wie erwartet werden konnte, eine verstärkte Transparenz bezüglich der Grenzen und der Höhe von Vergütungen der Prüfungsgesellschaften durch einzelne Kunden. Die Kapitalaufnahme aus externen Quellen wie auch die Ausweitung von Gruppenprüfungen wird eher neutral bewertet, wobei die Adressaten der Abschlüsse darauf hinweisen, dass jedenfalls sämtliche Vorgänge transparent sein müssten, um vor allem Verstrickungen multinational tätiger Unternehmen übersichtlich darzustellen und somit eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung zu ermöglichen.

Seit der Veröffentlichung des Grünbuchs wurde zudem ein Entwurf der EU-Kommission⁴¹¹ hinsichtlich neuer Abschlussprüfer-Richtlinien vorgelegt, in welchem insbesondere Vereinfachungen für kleinere und mittlere Unternehmen vorgeschlagen werden, um diese zu stärken. Unterstützt wird in diesem Entwurf zur Änderung der bestehenden Abschlussprüfer-Richtlinie auch die Einführung eines Verbots von Nichtprüfungsleistungen mit der zeitgleichen Erbringung von Prüfungsleistungen wie auch die Festlegung einer Höchstdauer von 6 Jahren für Prüfungsaufträge. Zudem wird die Einbeziehung externer Dritter, z.B. einer Regulierungsbehörde, in den Bestellungsprozess der Abschlussprüfer abgelehnt, während Erweiterungen hinsichtlich der Abgabepflichten befürwortet werden.

⁴¹¹ Vgl. EU-Kommission (2011d)

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass einige der Vorschläge von der EU-Kommission, wie z.B. die Einbeziehung einer externen Regulierungsbehörde in den Bestellungsprozess der Abschlussprüfer, die Einführung einer obligatorischen externen Rotation oder ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen, sowohl von der Forschung als auch von den eingereichten Stellungnahmen größtenteils abgelehnt werden. Dennoch werden in dem Entwurf der EU-Kommission zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen mit der zeitgleichen Erbringung von Prüfungsleistungen und die Einführung von gesetzlich festgelegten Grenzen zur Dauer von Prüfungsaufträgen festgelegt. Die Einbeziehung Dritter in den Bestellungsprozess wird hingegen auch in dem eben genannten Entwurf abgelehnt. Sofern dieser Entwurf umgesetzt wird, wären damit auch Änderungen im österreichischen Recht zu erwarten, da u.a. bislang keine Regelungen zur Dauer von Prüfungsaufträgen bestehen. Hinsichtlich des Verbots von Nichtprüfungsleistungen und dem Ausschluss externer Dritter vom Bestellungsprozess besteht jedoch größtenteils Deckung mit den in Österreich anzuwendenden Bestimmungen, weshalb diese Maßnahmen keine oder nur geringfügige Auswirkungen auf die nationale Rechtslage in Österreich zeigen würden.

Empfehlungen hinsichtlich der Transparenz von Abschlüssen der Prüfungsgesellschaften, deren Eigentümerstrukturen, deren Vergütungsstrukturen wie auch Regelungsregulierungen hinsichtlich der Gruppenprüfer werden jedoch nach ausführlichen Diskussionen weitreichend von unterschiedlichen Verfassergruppen unterstützt. Insbesondere im Hinblick auf die Transparenz von Jahresabschlüssen der Prüfungsgesellschaften wird auch in dem Entwurf, der von der EU-Kommission zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie vorgelegt worden ist, verstärkt auf die Erweiterung dieser Bestimmungen eingegangen, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Prüfungsgesellschaften inklusiver jeglicher Risiken zu erhalten. Die Erweiterung der Regelungen in Bezug auf die Eigentümerstrukturen, die Gruppenprüfer wie auch die Transparenz würden wiederum auch die gesetzlichen Bestimmungen des österreichischen Rechts beeinflussen.

So kann jedoch grundsätzlich festgehalten werden, dass doch einige der im Grünbuch des Jahres 2010 zur Abschlussprüfung genannten Vorschläge auch in dem Entwurf zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie im Jahr 2011 dargelegt worden sind. Zu erwähnen ist jedoch auch, dass einige Argumente der Stellungnahmen nicht mit jenen Vorschlägen, welche in dem Entwurf genannt sind, übereinstimmen.

Literaturverzeichnis

Fachliteratur

Averbeck, Holger (2009): Rotation des Abschlussprüfers, in: Fachbeiträge Curacontact, Nr. 2, S. 8

Baldauf, Julia / Lenz, Hansrudi / Steller, Marcel (2012): Das EU-Grünbuch zur Abschlussprüfung: Eine kritische Bewertung aus Sicht der empirischen Prüfungsforschung, in: IWP Jahrbuch, Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wien 2012

Boecker, Corinna / Zwirner, Christian (2012): Im Blickpunkt: Transparenzberichte gem. § 55c WPO-lästiges Übel oder Chance zum Marketing für den Wirtschaftsprüfer?, in: Betriebs Berater, Nr. 11, S. 6

Freidank, Carl-Christian / Velte, Patrick (2012): Reform der europäischen Abschlussprüfung- Die EU-Kommission auf dem Irrweg?, in: Der Betrieb, Nr. 1, S. 1

Hoenig, Joachim (2004): EU nimmt Wirtschaftsprüfer an die Leine, in: Handelsblatt, 09.02.2004, S. 1-2

Köhler, Annette G. / Ruhnke, Klaus / Schmidt, Martin (2011): Nutzen der Abschlussprüfung für die Aufsichtsräte, in: Der Betrieb, Nr. 14, S. 773-778

Krassnig, Ulrich (2010): Abschlussprüfer: Am 31. Dezember ist es zu spät, in: Die Presse, 27.09.2010, S. 1

Leibfried, Peter / Häuptli, Daniel (2012): Vorschläge der Europäischen Kommission zur Regulierung der Abschlussprüfung, Sicht der Wissenschaft: Zusammenfassung empirischer Erkenntnisse über Beratungsverbot und externe Rotation, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 2, S. 8-13

Liempd, Dennis van / Quick, Reiner / Warming-Rasmussen, Bent (2011): Verbot von Nichtprüfungsleistungen, in: Zeitschrift für Corporate Governance, Nr. 4, S. 185-191

Luckner, David (2008): Determinanten der Wahl des Abschlussprüfers, Hamburg 2008

Prangenberg, Arno / Sollanek, Achim (2005): Die Beauftragung des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat, in: *Arbeitshilfen für Aufsichtsräte*, Hans-Böckler-Stiftung (Hrsg.), 3. Auflage, Düsseldorf 2005

Velte, Patrick (2011): Stärkung der Prüfungsqualität durch das Grünbuch der EU-Kommission?, in: *Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen*, Nr. 3, S. 243-249

Internetquellen

Europäische Kommission (2007): Pressemitteilung-Eigentumsvorschriften für Abschlussprüfungsgesellschaften: Kommissionsdienststellen veröffentlichen unabhängige Studie über die Auswirkungen auf den Markt für Abschlussprüfungen
[<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/1570&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=fr>]-Zugriff am 02.05.2012

Europäische Kommission (2010a): Grünbuch 2010-Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise
[http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_de.pdf]-Zugriff am 25.03.2012

Europäische Kommission (2010b): Grünbuch-Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union
[http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/700996_de.pdf]-Zugriff am 20.04.2012

Europäische Kommission (2011a): Pressemitteilung-Wiederherstellung des Vertrauens in Abschlüsse: Europäische Kommission strebt mehr Qualität, Dynamik und Offenheit auf dem Markt für Abschlussprüfungen an
[<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1480&format=HTML&aged=0&language=DE&guiLanguage=en>]-Zugriff am 20.04.2012

Europäische Kommission (2011b): Zusammenfassung der Folgeabschätzungen
[http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/resume_impact_assesment_de.pdf]-
Zugriff am 20.04.2012

Europäische Kommission (2011c): Zusammenfassung der Stellungnahmen
[http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf]-
Zugriff am 06.05.2012

Europäische Kommission (2011d): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parla-
ments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen
von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen
[http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/COM_2011_778_de.pdf]-
Zugriff am 02.08.2012

Compliance Digital (2010): Corporate Governance in Finanzinstituten: WP-Organisationen
nehmen Stellung zu EU-Plänen
[http://www.compliancedigital.de/article_id/943/section/institutemeldungen/single_view/1/institutemeldungen.html]-Zugriff am 19.03.2012

G20 Advisory Group (2005): The adverse effects of compulsory audit firm rotation
[<http://www.iccwbo.org/id598/index.html>]-Zugriff am 20.03.2012

Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (2009): Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvor-
schriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF UnternehmensrechtsÄnderungs-
gesetz 2008 (URÄG 2008)
[http://www.iwp.or.at/Documents/aktuell_2009-10-01.pdf]-Zugriff am 20.05.2012

International Federation of Accountants (2010): Handbook of the code of ethics for profes-
sional accountants
[<http://www.iipa.ie/Forms%20and%20Documents/2010%20Code%20of%20Ethics%20for%20Prof%20essional%20Accountants.pdf>]-Zugriff am 30.07.2012

London Economics / Ewert, Ralf (2006): Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes

[http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf]-

Zugriff am 02.08.2012

Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance (2012): Österreichischer Corporate Governance-Kodex, Wien 2012

[http://www.wienerbourse.at/corporate/pdf/CG%20Kodex%20deutsch_Jan_2012_v3.pdf]-

Zugriff am 25.05.2012

Vourc'h, Joëlle Le / Morand, Pascal (2011): Study on the effects of the implementation of the acquis on statutory audits of annual and consolidated accounts including the consequences on the audit market (Oxera Studie)

[http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/other/executive-summary_en.pdf]-

Zugriff am 02.08.2012

ZCapital AG (2012): zRating - Corporate Governance in kotierten Schweizer Small & Mid Cap-Unternehmen

[<http://www.zcapital.ch/Corporate-Governance-Studie.166.0.html>]-Zugriff am 05.08.2012

Anhang

Anhang A: Liste der Stellungnahmen

Anhang B: Abstract (Deutsch)

Anhang C: Abstract (Englisch)

Anhang D: Lebenslauf

Anhang A: Liste der Stellungnahmen

Anzahl	Stellungnahme	Verfasser	Land
Ad-Academia (Wissenschaft)			
1	Ad_001	Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft	DE
2	Ad_002	Cesar Zarza Herranz en	ES
3	Ad_003	Dr. Carl W. Barthel	DE
4	Ad_004	EBZ Business School - University of Applied Sciences	DE
5	Ad_005	ESCP Europe Business School	UK
6	Ad_006	Faculty of business and economics of Leuven	BE
7	Ad_007	Global Governance in Audit Research Team	UK
8	Ad_008	Goethe University	DE
9	Ad_009	Henri Nallet Ancien Garde des Sceaux et ancien parlementaire en mission	FR
10	Ad_010	Instituto de Empresa Business School	ES
11	Ad_011	Instituto de Estudios Economicos	ES
12	Ad_012	Julius-Maximilians-Universitaet Wuerzburg	DE
13	Ad_013	London School of Business & Finance	UK
14	Ad_014	Maastricht University	NL
15	Ad_015	Max Planck Institute for Comparative and International Private Law	DE
16	Ad_016	nwb VERLAG	DE
17	Ad_017	Nyenrode Business University	BE
18	Ad_018	Prof. Dr. Mochty / Dipl.-Kfm. Wiese	DE
19	Ad_019	Prof. Dr. Peter Doralt	AT
20	Ad_020	Syddansk Universitet Koldig and Technische Universität Darmstadt	DE
21	Ad_021	The Gdansk Institute for Market Economics	PL
22	Ad_022	Universiteit Amsterdam	NL
23	Ad_023	University of Economics Prague	CZ
24	Ad_024	University of Ghent	BE
25	Ad_025	University of Illinois	US
26	Ad_026	University of Nevada	US
27	Ad_027	University of North Texas	US
28	Ad_028	University of Salamanca	ES
29	Ad_029	Università Bocconi	IT
30	Ad_030	Universität Passau	DE
AC-Audit Committees (Prüfungsausschüsse)			
31	AC_001	Audit Committee chair of Associated British Foods plc	UK
32	AC_002	Audit Committee chair of three major global corporations	US
33	AC_003	Audit Committee of Admiral	UK
34	AC_004	Audit Committee of Ig Group Holdings	UK
35	AC_005	Audit Committee of Portugal Telecom	PT

Anhang

36	AC_006	Audit Committee of Standard Life plc	UK
37	AC_007	Chairman of the Audit Committee of Franklin Templeton Emerging Markets Investment Trust plc	UK
38	AC_008	President of the Audit Committee of AREVA & DANONE	FR
39	AC_009	Presidente del Comité de Auditoría y Control de REPSOL YPF	ES

AP-Audir Profession (Abschlussprüfer)

40	AP_001	A & P Auditing GmbH	DE
41	AP_002	ABES Audit	PL
42	AP_003	Absoluce	FR
43	AP_004	Accounting and Professional Ethics Standards Board Australia	AU
44	AP_005	ACCURATIO GmbH	DE
45	AP_006	Acker Dagmar	DE
46	AP_007	AECA (Spanish Association on Accounting & Business Administration)	ES
47	AP_008	AGN INTERNATIONAL	Global
48	AP_009	Alex Steinkampf-Sommer	DE
49	AP_010	Alff-Eickhoff GmbH & Co. KG	DE
50	AP_011	Alfred Ernst	DE
51	AP_012	ALLKURA Treuhand GmbH	DE
52	AP_013	American Accounting Association	US
53	AP_014	American Institute of CPAs	US
54	AP_015	Anette Ott	DE
55	AP_016	Angelika Tolxdorff	DE
56	AP_017	ANR - L'Association Nationale de Révision de le Coopération Agricole	FR
57	AP_018	Anton Walther	DE
58	AP_019	ASOCIACIÒN GRUPO 20 es.pdf	ES
59	AP_020	Assirevi - Associazione Italiana Revisori Contabili	IT
60	AP_021	Association de Développement des Activités de Commissariat aux comptes dans les Entités d'Intérêt Public	FR
61	AP_022	Association of Chartered Certified Accountants - ACCA	Global
62	AP_023	Association Technique d'Harmonisation (ATH)	FR
63	AP_024	audecon AG	DE
64	AP_025	Auditcon GmbH 1 de.pdf	DE
65	AP_026	Ausborn & Partner	DE
66	AP_027	autacon audit GmbH 2 de.pdf	DE
67	AP_028	AWT Horwath	DE
68	AP_029	Axel Krause	DE
69	AP_030	axis AG	DE
70	AP_031	Bacher & Partner GmbH	DE
71	AP_032	Badache Weindl & Partner	DE
72	AP_033	Barbara Hoffmann	DE
73	AP_034	BARZ + WILLEMS GmbH	DE
74	AP_035	BBR Elma-Polaudit sp	PL
75	AP_036	BDO	Global
76	AP_037	BELGISCH OVERLEGCOMITE DER BEDRIJFSREVISOREN - COMITE BELGE DE CONCERTATION DES REVISEURS D'ENTREPRISES en.pdf	BE

Anhang

77	AP_038	Bellot Mullenbach & Associ,s 1 fr.pdf	FR
78	AP_039	Bernard Witte	DE
79	AP_040	Bernhard Dörner	DE
80	AP_041	BFS Bader Foerster Schubert GmbH	DE
81	AP_042	BILK & SCHAEFER Westdeutschland GmbH	DE
82	AP_043	BPG Beratungs- und Pruefungsgesellschaft mbH	DE
83	AP_044	BPGO Revisions- und Treuhand GmbH de.pdf	DE
84	AP_045	Brammertz & Lau GmbH	DE
85	AP_046	Brugger & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH	DE
86	AP_047	BTU TREUHAND GmbH	DE
87	AP_048	Bundessteuerberaterkammer KdÖR	DE
88	AP_049	Buschmann & Buschmann de.pdf	DE
89	AP_050	BUSE HEBERER FROMM	DE
90	AP_051	Business Attina et Castellani	IT
91	AP_052	BVS Bauer Volkert Schillinger und Partner	DE
92	AP_053	BWS Boettger & Partner GmbH	DE
93	AP_054	Cabinet Claude Tines	FR
94	AP_055	Canadian Institute of Chartered Accountants	CA
95	AP_056	Carlos Ferraz	PT
96	AP_057	Carsten Nicklaus	DE
97	AP_058	Center for Audit Quality	US
98	AP_059	Chamber of Auditors of the Azerbaijan Republic	AZ
99	AP_060	Chartered Accountants Ireland	IE
100	AP_061	Chartered Accountants Regulatory Board Ireland	IE
101	AP_062	Chartered Institute of Management Accountants	Global
102	AP_063	Christian Rech	DE
103	AP_064	Christine Promersberger	DE
104	AP_065	Christoph Enders de.pdf	DE
105	AP_066	CIPFA - Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	UK
106	AP_067	Clauss GmbH	DE
107	AP_068	Clemens Willeke	DE
108	AP_069	CNDCEC – Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili	IT
109	AP_070	Comité des Groupements des Cabinets Indépendents - CGCI fr.pdf	FR
110	AP_071	Common Content Project	Europa
111	AP_072	COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES -	FR
112	AP_073	Concept Renkes & Partner	DE
113	AP_074	Consejo General de Colegios de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores (CGCEE-REA)	ES
114	AP_075	Consilium Trust GmbH	DE
115	AP_076	CONTREU Unternehmensberatungsgesellschaft mbH	DE
116	AP_077	CPA Australia	AU
117	AP_078	Cracow University of Economics	PL
118	AP_079	CRCC - La Compagnie R, gionale des Commissaires aux Comptes	FR
119	AP_080	CRCC LYON	FR
120	AP_081	Crowe Clark Whitehill LLP	UK
121	AP_082	Crowe Horwath	Global

Anhang

122	AP_083	CSOEC - Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables	FR
123	AP_084	Daniel Badache	DE
124	AP_085	DAVREUX ET ASSOCIES S.A.S	FR
125	AP_086	Deloitte	Global
126	AP_087	Deutscher Buchprüferverband e.V. (DBV)	DE
127	AP_088	DGRV	DE
128	AP_089	dhmp GmbH & Co. KG	DE
129	AP_090	Dohm Schmidt Jaula Revision und Treuhand AG	DE
130	AP_091	Doris Wolff	DE
131	AP_092	Dr. Brentrup & Dr. Schulte GmbH	DE
132	AP_093	Dr. Carsten Ren, Paul de	DE
133	AP_094	Dr. Christian Haßlinger	DE
134	AP_095	Dr. Daum & Partner	DE
135	AP_096	Dr. Detlev Berning	DE
136	AP_097	Dr. Franz Baumann	DE
137	AP_098	Dr. Heiner Adamsen	DE
138	AP_099	Dr. Joeris - Ehlen und Partner	DE
139	AP_100	Dr. Josef Deindl	DE
140	AP_101	Dr. Juergen Hansen	DE
141	AP_102	Dr. Jürgen Heidenreich	DE
142	AP_103	Dr. Marian Ellerich	DE
143	AP_104	Dr. Peter Kunz	DE
144	AP_105	Dr. Peter Sigel	DE
145	AP_106	Dr. Richard Wittsiepe	DE
146	AP_107	Dr. Rudolf Weber	DE
147	AP_108	Dr. Schmidt & Partner GmbH	DE
148	AP_109	Dr. von Waldthausen	DE
149	AP_110	DWPV	DE
150	AP_111	E H K Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG	DE
151	AP_112	Ebner Stolz Moening Bachem GmbH & Co. KG	DE
152	AP_113	ECOVIS Wirtschaftstreuhand GmbH	DE
153	AP_114	EHRL BAIER & KOLLEGEN	DE
154	AP_115	Ekspert-Fin	PL
155	AP_116	Elfriede Litzlbeck	DE
156	AP_117	Enrique Ley	ES
157	AP_118	Ernst & Young	Global
158	AP_119	Ernst Büchele	DE
159	AP_120	Ernst Schweidler	DE
160	AP_121	ERYV sprl fr	BE
161	AP_122	European Confederation of Institutes of Internal Auditing ivzw	Europa
162	AP_123	European Federation of Accountants and Auditors for SMEs	Europa
163	AP_124	European Group of International Accounting Networks and Associations - EGIAN	Europa
164	AP_125	Europro-audit	MD
165	AP_126	EXPERTS-COMPTABLES ET COMMISSAIRES AUX COMPTES DE Franc	FR
166	AP_127	F R Ž N Z N I C K & H I M M E S de	DE
167	AP_128	FAR - Swedish Institute of Authorised Public Accountants	SE

Anhang

168	AP_129	FCM - Fedaration des Experts Comptables Mediterraneens en	Europa
169	AP_130	FEE - Federation des Experts Comptables Européens – Federation of European Accountants	Europa
170	AP_131	Finanztreuhand Dr.Fluch und Partner GmbH	DE
171	AP_132	Finnish Institute of Authorised Public Accountants	FI
172	AP_133	Florig & Soehne GmbH	DE
173	AP_134	Foraudit	PL
174	AP_135	Frank Maurer	DE
175	AP_136	Frank W. Schulz	DE
176	AP_137	Franz Stöger	DE
177	AP_138	Franz-Josef Schwab	DE
178	AP_139	Friedrich Brandt	DE
179	AP_140	Fritz Kleiner	AT
180	AP_141	frobenius-buerger & Partner	DE
181	AP_142	GbW	DE
182	AP_143	Genossenschaftsverband Bayern e.V.	DE
183	AP_144	Georg Hilpert	DE
184	AP_145	Gerhard Bierbaum	DE
185	AP_146	Gerhard Bräuninger	DE
186	AP_147	Gerhard Heymann	DE
187	AP_148	Gerhard Villhauer	DE
188	AP_149	Gerhard Wolter	DE
189	AP_150	WPK (German Chamber of Public Accountants)	DE
190	AP_151	Gertrud Deffner	DE
191	AP_152	GIE audit support	BE
192	AP_153	GKK PARTNERS Audit GmbH	DE
193	AP_154	Global Accounting Alliance	Global
194	AP_155	GMP Goettinger Makowka & Partner	DE
195	AP_156	Grant Thornton	Global
196	AP_157	Graßmann Felser Consulting GmbH	DE
197	AP_158	Grolla+Hengstenberg	DE
198	AP_159	Guido Schaudin	DE
199	AP_160	Günter Henk	DE
200	AP_161	Günter Wesch	DE
201	AP_162	Hanno C. L. Dittrich	DE
202	AP_163	Hans Peter Tiemann	DE
203	AP_164	HANSARevision	DE
204	AP_165	Harald Keller	DE
205	AP_166	Harevis GmbH	DE
206	AP_167	HBBN Dr. Huestel & Collegen GmbH	DE
207	AP_168	hdt Steuer Wirtschaft Recht	DE
208	AP_169	Heiko Priester	DE
209	AP_170	Heimfarth & Partner GmbH	DE
210	AP_171	Helmut Kexel	DE
211	AP_172	Herbert Eder	DE
212	AP_173	HERDEN BÖTTINGER BORKEL NEUREITER GmbH	DE
213	AP_174	HJS GmbH	DE

Anhang

214	AP_175	HLB International	Global
215	AP_176	HLB Linn Goppold Treuhand GmbH	DE
216	AP_177	Hochschule Pforzheim University	DE
217	AP_178	Holger Jürgensen	DE
218	AP_179	Hon. Prof. Mag. Dr. Josef Schlager	AT
219	AP_180	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants	HK
220	AP_181	Horn Nick und Partner GmbH	DE
221	AP_182	Horst-Diepe Riepe	DE
222	AP_183	HRP von Hollen, Rott und Partner	DE
223	AP_184	HSP Treuhand GmbH	DE
224	AP_185	HTM-tilintarkastajat ry	FI
225	AP_186	Husemann Eickhoff Salmen & Partner GbR	DE
226	AP_187	IAPA Deutschland AG	DE
227	AP_188	IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil)	BR
228	AP_189	IDW	DE
229	AP_190	Ilka Kammer	DE
230	AP_191	Ingrid Senbert	DE
231	AP_192	Institut des Experts-comptables et des Conseils fiscaux	BE
232	AP_193	Institut des réviseurs d'entreprises Luxembourg	LU
233	AP_194	Institut des Réviseurs d'Entreprises	BE
234	AP_195	Institut des Réviseurs Agréés par la Commission bancaire, financière et des assurances	BE
235	AP_196	Institute für Interne Revision de.pdf	AT
236	AP_197	Institute of Certified Public Accountants - Bulgaria	BG
237	AP_198	Institute of Certified Public Accountants Greece	GR
238	AP_199	Institute of Certified Public Accountants in Ireland -CPA	IE
239	AP_200	Institute of Certified Public Accountants of Greece (SOEL)	GR
240	AP_201	Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW	UK
241	AP_202	Institute of Chartered Accountants Scotland - ICAS	UK
242	AP_203	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España - ICJCE	ES
243	AP_204	KWT / IWP	AT
244	AP_205	International Accounting Education Standards Board	Global
245	AP_206	International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB	Global
246	AP_207	International Ethics Standards Board for Accountants	Global
247	AP_208	International Federation of Accountants	Global
248	AP_209	INVRA Treuhand AG	DE
249	AP_210	J.-M. Wiertz	DE
250	AP_211	Jan Keckeisen	DE
251	AP_212	Jean-Louis Mullenbach and Patrick Mordacq	FR
252	AP_213	Jens Held	DE
253	AP_214	JHTT-lautakunnan sihteeri	FI
254	AP_215	JMathieuConseil	FR
255	AP_216	Joachim Strecker	DE
256	AP_217	Joerg-Uwe Petzold	DE
257	AP_218	Joop Anemaet	NL
258	AP_219	Joseph Wermeling	DE
259	AP_220	JPA International	Global

Anhang

260	AP_221	K & E Wirtschaftstreuhand Gesellschaft	AT
261	AP_222	KANZLEI FISCHER	DE
262	AP_223	Kanzlei Thomas Wahl	DE
263	AP_224	Karl Berg GmbH	DE
264	AP_225	Karl Heinz Baiker	DE
265	AP_226	KBHT Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH	DE
266	AP_227	Kingston Smith	UK
267	AP_228	Kipker & Partner GbR	DE
268	AP_229	Klaus Hofmann	DE
269	AP_230	Klaus Schmidt	DE
270	AP_231	KLING HEUFELDER	DE
271	AP_232	KMU GmbH	DE
272	AP_233	KMWP GmbH	DE
273	AP_234	KPMG	Global
274	AP_235	Kraatz Sondermann Audit GmbH	DE
275	AP_236	Kreston International	Global
276	AP_237	KTH Revisionsgesellschaft mbH	DE
277	AP_238	Kuehnen & Jansen	DE
278	AP_239	Kummerer & Schwitzer	DE
279	AP_240	Kurt Wenzel	DE
280	AP_241	Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg	DE
281	AP_242	Latvian Association of Certified Auditors - LACA	LV
282	AP_243	Liane Bollmann	DE
283	AP_244	Lithuanian Chamber of auditors	LT
284	AP_245	Lorenz & Kollegen	DE
285	AP_246	Lorscheid & Partner GbR	DE
286	AP_247	LSWB	DE
287	AP_248	lucrum Treuhandgesellschaft mbH	DE
288	AP_249	Ludwig Emrich	DE
289	AP_250	L'Institut Français des Experts-comptables et des Commissaires aux comptes - IFEC	FR
290	AP_251	M. Gersdorf & Kollegen GmbH	DE
291	AP_252	Mag. Gerhard Margetich	AT
292	AP_253	Malta Institute of Accountants	MT
293	AP_254	Manfred Hättig	DE
294	AP_255	Manfred Krautkrämer	DE
295	AP_256	Margret Altmann-Unz	DE
296	AP_257	PEYROT Marie-Helene	FR
297	AP_258	Markus Feichtenbeiner	DE
298	AP_259	Markus Keller	DE
299	AP_260	Markus Recker	DE
300	AP_261	Markus Schuhmann	DE
301	AP_262	Marlene Grosskreutz	DE
302	AP_263	Mauntel & Hausen	DE
303	AP_264	Mazars	Global
304	AP_265	MBT Wirtschaftstreuhand	DE

Anhang

305	AP_266	Michael Dorfmüller	DE
306	AP_267	Michael Fickus	DE
307	AP_268	Michael Gschrei	DE
308	AP_269	Mickael H. Schnitzke	DE
309	AP_270	MNT Revision GmbH	DE
310	AP_271	Moore Stephens AuditTeam GmbH	DE
311	AP_272	Müller & Delz	DE
312	AP_273	National Association of State Boards of Accountancy	US
313	AP_274	National Chamber of Statutory Auditors from Poland	PL
314	AP_275	Naust & Hunecke GmbH	DE
315	AP_276	NBA (Dutch Professional Accountancy Association, the alliance between Royal NIVRA and NOvAA)	NL
316	AP_277	Nexia International	Global
317	AP_278	Nexia Smith & Williamson	UK
318	AP_279	Nordic Federation of Accountants	Europa
319	AP_280	OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas)	PT
320	AP_281	OvRAN	NL
321	AP_282	Pascal Jan	FR
322	AP_283	Pecunia Treuhand GmbH & Co. KG	DE
323	AP_284	Peter Eckerle	DE
324	AP_285	Philip Hornig	DE
325	AP_286	Philippe Boesmans	BE
326	AP_287	Philippe Declercq Commissaire aux Comptes	FR
327	AP_288	PKF (UK) LLP	UK
328	AP_289	PKF FASSELT SCHLAGE	DE
329	AP_290	PKF Oldenburg	DE
330	AP_291	PNHR GmbH	DE
331	AP_292	Postigo Auditores SLP	ES
332	AP_293	Praxity	Global
333	AP_294	President of the Chamber of Hungarian Auditors	HU
334	AP_295	PricewaterhouseCoopers	Global
335	AP_296	Prof. Dr. Günter Lutz	DE
336	AP_297	Prof. Dr. K. Schwantag Dr. P. Kraushaar GmbH	DE
337	AP_298	Prof. Dr. Robert Lehleiter	DE
338	AP_299	Prof. Dr. Walter Först 1	DE
339	AP_300	PÜTZ, GAST & PARTNER	DE
340	AP_301	QUADRIGA Steuerberatungsgesellschaft oHG	DE
341	AP_302	R. N. T.	DE
342	AP_303	Rainer Eschbach	DE
343	AP_304	Rainer Kröll	DE
344	AP_305	Reinhard Darmstadt	DE
345	AP_306	Reinhard Manschitz	DE
346	AP_307	Reinhard Schantz	DE
347	AP_308	Renate Haertle	DE
348	AP_309	Richard Deussen	DE
349	AP_310	Richard Hempe	DE
350	AP_311	RNW Rhein-Neckar Wirtschaftsprüfung GmbH	DE

Anhang

351	AP_312	RSM CCI Conseils	FR
352	AP_313	RSM International Limited	Global
353	AP_314	RSM Tenon Audit Limited	UK
354	AP_315	RST HANSA GmbH	DE
355	AP_316	Rudolf Kollmannsberger	DE
356	AP_317	Rudolf Rantler	DE
357	AP_318	Rödl & Partner	DE
358	AP_319	RÖVERBRÖNNER GmbH & Co. KG	DE
359	AP_320	S & K SCHÖNFISCH & KOLLEGEN	DE
360	AP_321	S & P GmbH	DE
361	AP_322	Schulz und Roettger Revisions- und Treuhand GmbH	DE
362	AP_323	SET se	SE
363	AP_324	SH+C Schwarz Hempe & Collegen GmbH	DE
364	AP_325	Silvia Klier	DE
365	AP_326	Slovenian Institute of Auditors	SI
366	AP_327	Slovenska komora auditorov	SK
367	AP_328	SOL SA	GR
368	AP_329	SOREC	FR
369	AP_330	Sorri	BE
370	AP_331	South African Institute of Chartered Accountants -SAICA	ZA
371	AP_332	Sozietät J.Schäfer und Partner GbR	DE
372	AP_333	Sozietät Stahn	DE
373	AP_334	SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT	DE
374	AP_335	SRA	NL
375	AP_336	Steinmeier consulting	DE
376	AP_337	Stephanie Lesch	DE
377	AP_338	Steuerberater-Verband e.V. Köln	DE
378	AP_339	Steuerberaterkammer Muenchen	DE
379	AP_340	Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg	DE
380	AP_341	Steuerberaterverband Düsseldorf	DE
381	AP_342	Steuerberaterverband Hessen	DE
382	AP_343	Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e. V.	DE
383	AP_344	Stourton Accountancy Services Limited	UK
384	AP_345	Swedish Accounting Consultants	SE
385	AP_346	The Chamber of Auditors of the Czech Republic	CZ
386	AP_347	The Chamber of Financial Auditors of Romania (CAFR)	RO
387	AP_348	The Institute of Chartered Accountants in Australia	AU
388	AP_349	The Institute of Internal Auditors -USA	US
389	AP_350	The Japanese Institute of Certified Public Accountants	JP
390	AP_351	The Norwegian Institute of Public Accountants	NO
391	AP_352	Thomas Buchta	DE
392	AP_353	Thomas Kessler	DE
393	AP_354	Thomas Pott	DE
394	AP_355	Thomas Stubbig	DE
395	AP_356	Thomas Voh	DE
396	AP_357	THURINGIA Treuhand, Revision und Consulting AG	DE
397	AP_358	Tilo Drebes	DE

Anhang

398	AP_359	Torsten Steinrück	DE
399	AP_360	TREU-GMBH	DE
400	AP_361	Treuhand & Revision Gummersbach KG	DE
401	AP_362	Treuhandgesellschaft Suedbayern GmbH	DE
402	AP_363	Trinavis GmbH & Co. KG	DE
403	AP_364	TUACC	NL
404	AP_365	Ullmer Treuhand GmbH	DE
405	AP_366	Vereinigung österreichischer Revisionsverbände	AT
406	AP_367	Volker Stienemann	DE
407	AP_368	Votum AG	DE
408	AP_369	vtg Viktoria Treuhand GmbH	DE
409	AP_370	Walter Franz	DE
410	AP_371	Walter Okon	DE
411	AP_372	Wangler Mueck Scholz Partner	DE
412	AP_373	Wanner & Xanner GbR	DE
413	AP_374	Wendelin Böttinger	DE
414	AP_375	Werner Brockmeyer	DE
415	AP_376	Werner Müller 2	DE
416	AP_377	Wilhelm Utz	DE
417	AP_378	Willenbrock, Wesche & Collegen	DE
418	AP_379	Winfried Essers	DE
419	AP_380	Winhard M. Uteschil	DE
420	AP_381	Winkelmann GmbH	DE
421	AP_382	Wirtschaftsrevision Sued GmbH	DE
422	AP_383	WirtschaftsTreuhand GmbH	DE
423	AP_384	WISBERT & PARTNER GbR	DE
424	AP_385	Wolfgang F. Weber	DE
425	AP_386	Wolfgang Maier	DE
426	AP_387	WPT Wirtschaftspruefung und Treuhand GmbH	DE

Ot-Other (Sonstige)

427	Ot_001	120116_weitere Informationen zur ergänzenden Stellungnahme.pdf	AT
428	Ot_002	2011-11-17_ Erg Stellungnahme Abschlußprüfung.pdf	AT
429	Ot_003	20110331132249041.pdf	AT
430	Ot_004	BEARINGPOINT	FR
431	Ot_005	Centre d'information du révisorat d'entreprises - Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat	BE
432	Ot_006	Consejo General de la Abogacía Española	ES
433	Ot_007	Daniel Cornelius Foley	Unbestimmt
434	Ot_008	Denise Silva Ferreira Juvenal	BR
435	Ot_009	Dr. Philipp Fölsing	DE
436	Ot_010	Fidel Bustingorri	Unbestimmt
437	Ot_011	G. Panagiotis Makropoulos	GR
438	Ot_012	Gérard de la Martinière	FR
439	Ot_013	Henry Staunton	UK
440	Ot_014	James R Peterson	US

Anhang

441	Ot_015	Jason Leonard	Unbestimmt
442	Ot_016	Ken Hydon	Unbestimmt
443	Ot_017	Lucio Torres Rodriguez	Unbestimmt
444	Ot_018	Paco Martinez Lopez	Unbestimmt
445	Ot_019	R A Collinge	UK
446	Ot_020	Sigurt Vitols	DE
447	Ot_021	Simon Laffin	Unbestimmt
448	Ot_022	Transparency international	Europa
449	Ot_023	VMW Taxand	Global

PC-Preparers Company (Ersteller)

450	PC_001	ABENGOA	ES
451	PC_002	Advisory Board of Finnish Listed Companies	FI
452	PC_003	AED, Asociacion Española de Directivos de España	ES
453	PC_004	AFEP (Association Française des Entreprises Privées)	FR
454	PC_005	AFG (Association Francaise de Gestion financière)	FR
455	PC_006	afme Association for Financial Markets in Europe	Europa
456	PC_007	ALERRIA MANAGEMENT COMPANY SA	RO
457	PC_008	American Chamber of Commerce to the European Union	US
458	PC_009	Association of Cyprus Banks	CY
459	PC_010	assonime	IT
460	PC_011	Avia Solutions Group	LT
461	PC_012	Baltic Institute of Corporate Governance	Europa
462	PC_013	Banco Espanol de credito	ES
463	PC_014	Barclays Financial Control	UK
464	PC_015	BG Group plc	UK
465	PC_016	BHP Billiton	Global
466	PC_017	BME (Bolsas y Mercados Españoles)	ES
467	PC_018	BNP Paribas	FR
468	PC_019	Bouygues	FR
469	PC_020	British Bankers' Association (BBA)	UK
470	PC_021	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V	DE
471	PC_022	Bureau du Conseil Sup,rieur des Ind,pendants et des PME	BE
472	PC_023	BusinessEurope	Europa
473	PC_024	Büro des Geschäftsführers Dirk Jäger	DE
474	PC_025	Central Finance Shell International Limited	Global
475	PC_026	Chambres de métiers et de l'artisanat (APCMA)	FR
476	PC_027	CNP Assurances	FR
477	PC_028	Cofina SGPS	PT
478	PC_029	Confederacion Espanola de Organizaciones Empresariales (CEOE)	ES
479	PC_030	Confederation of British Industry	UK
480	PC_031	Confederation of Danish Industries	DK
481	PC_032	Confederation of Swedish Enterprise	SE
482	PC_033	ConocoPhillips	US
483	PC_034	Conseil des barreaux europeens	Europa
484	PC_035	Copcisa Corp	ES

Anhang

485	PC_036	Cyprus Chamber of Commerce and Industry	CY
486	PC_037	Cyprus Employers and Industrialists Federation (OEB)	CY
487	PC_038	Danish Insurance Association	DK
488	PC_039	Danish Shipowners' Association	DK
489	PC_040	DAX de	DE
490	PC_041	Deutsche Bank AG	Global
491	PC_042	Deutschen Instituts für Interne Revision	DE
492	PC_043	Deutscher Anwaltverein	DE
493	PC_044	Deutscher Industrie- und Handelskammertag	DE
494	PC_045	Deutsches Aktieninstitut	DE
495	PC_046	DFCG	FR
496	PC_047	DS Smith Plc	UK
497	PC_048	Dual Group	RO
498	PC_049	economiesuisse	CH
499	PC_050	El Circulo de Economja	ES
500	PC_051	EMEA IBTSS Regulatory Developments - Education	Unbestimmt
501	PC_052	Enagas	ES
502	PC_053	ERT (The European Round Table)en	Europa
503	PC_054	ESBG (European Savings Banks Group)	Europa
504	PC_055	Esprit Holdings Limited	Global
505	PC_056	EUROCHAMBRES	Europa
506	PC_057	European American Business Council	Global
507	PC_058	European Association of Co-operative Banks (EACB)	Europa
508	PC_059	European Banking Federation (EBF) aisbl	Europa
509	PC_060	European Services Forum	Europa
510	PC_061	EuropeanIssuers aisbl	Europa
511	PC_062	FAGOR	ES
512	PC_063	Federazione Trentina della Cooperazione&Raiffeisenverband Südtirol	IT
513	PC_064	Fraport ag Fraport AG (large listed Airport Operator)	DE
514	PC_065	GEBI	DE
515	PC_066	German Insurance Association	DE
516	PC_067	German Savings Banks Association	DE
517	PC_068	GlaxoSmithKline Services Unlimited	UK
518	PC_069	GModelo Europa	ES
519	PC_070	Go Ahead	UK
520	PC_071	Great Portland Estates plc	UK
521	PC_072	HB REAVIS GROUP	SK
522	PC_073	HSBC Holdings plc	Global
523	PC_074	Hundred Group Response	UK
524	PC_075	IBEC (Irish business and employers confederation)	IE
525	PC_076	Ibercaja	ES
526	PC_077	ICON	Unbestimmt
527	PC_078	Immersat plc en	UK
528	PC_079	INARA	AT
529	PC_080	Industriellen Vereinigung	AT
530	PC_081	Institute of Directors SA	ZA
531	PC_082	Interpublic Group of Companies	Global

Anhang

532	PC_083	Irish Funds Industry Association	IE
533	PC_084	Joint response by 26 companies	Global
534	PC_085	JSE Limited	ZA
535	PC_086	KPN	Global
536	PC_087	Lagardère	FR
537	PC_088	London Television Center	UK
538	PC_089	Management Board of Dom Development S.A	PL
539	PC_090	MEDEF (Le Mouvement des entreprises de France)	FR
540	PC_091	MiddleNext	FR
541	PC_092	NASDAQ OMX	Global
542	PC_093	National Association of Corporate Directors (NACD)	US
543	PC_094	National Association of Pension Funds	UK
544	PC_095	Nevir	NL
545	PC_096	Novo Nordisk AS, Novozymes AS and Vestas Wind System AS	DK
546	PC_097	Olifeja	LT
547	PC_098	OTP Bank Nyrt	HU
548	PC_099	Randstad	Global
549	PC_100	Reed Elsevier	Global
550	PC_101	Rio Tinto	Global
551	PC_102	Rockwood Holdings Inc.	Global
552	PC_103	RTL GROUP VIEW	Europa
553	PC_104	SAF (Slovenska asociacia podnikovych financnikov)	SK
554	PC_105	SAFRAN	Global
555	PC_106	Schneider Electric	FR
556	PC_107	servicon	DE
557	PC_108	ses tlmace	SK
558	PC_109	Siaulius Plentas UAB	LT
559	PC_110	Singapore Institute of Directors	SG
560	PC_111	Slovak Insurance Association	SK
561	PC_112	SLOVNAFT	SK
562	PC_113	Smurfit Kappa Group	Global
563	PC_114	Sol Melia Hotels & Resorts	ES
564	PC_115	Standard Chartered Bank PLC	Global
565	PC_116	Svenska Bankforeningen Swedish Banker Association	SE
566	PC_117	Swedish Corporate Governance Board	SE
567	PC_118	Tallina Vesi	EE
568	PC_119	TAURON Polska Energia Spócka Akcyjna	PL
569	PC_120	The Bertelsmann Group	Global
570	PC_121	The Confederation of Netherlands Industry and Employers	NL
571	PC_122	The Council of British Chambers of Commerce in Europe	UK
572	PC_123	The Danish Chamber of Commerce	DK
573	PC_124	The European Confederation of Directors' Associations	Europa
574	PC_125	The Law Society of England and Wales	UK
575	PC_126	The Quoted Companies Alliance	Europa
576	PC_127	The Royal Bank of Scotland	Global
577	PC_128	The Spanish Banking Association (AEB)	ES
578	PC_129	The World Federation of Exchanges	Global

Anhang

579	PC_130	Titan Cement Company SA	GR
580	PC_131	Trans Atlantic Business Dialogue	US
581	PC_132	UEAPME (UNION EUROPEENNE DE L'ARTISANAT ET DES PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES)	Europa
582	PC_133	UGAL	Europa
583	PC_134	Union des entreprises Luxembourgeoises	LU
584	PC_135	United States Council for International Business (USCIB)	US
585	PC_136	US Chamber for Commerce	US
586	PC_137	VEUO	NL
587	PC_138	Vodafone Group Services Limited	Global
588	PC_139	voestalpine AG	AT
589	PC_140	Warner Music Group	Global
590	PC_141	Wendel	FR
591	PC_142	WKO - Wirtschaftskammer Osterreich	AT
592	PC_143	Xstrata PLC	Global

PA-Public Authorities (Öffentliche Stellen)

593	PA_001	FMA / ÖNB	AT
594	PA_002	American Antitrust Institute	US
595	PA_003	Audit Oversight Commission (AOC)	DE
596	PA_004	Audit Public Oversight Council	CZ
597	PA_005	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)	FI
598	PA_006	Auditing Oversight Authority	SK
599	PA_007	Auditors' Public Oversight Committee	HU
600	PA_008	Austrian Auditors Supervisory Authority (ASA)	AT
601	PA_009	Austrian Ministries of Justice, Economics and Finance	AT
602	PA_010	Authority of Audit and Accounting	LT
603	PA_011	Belgian public oversight system of the audit profession	BE
604	PA_012	Budget and Public Finance Committee of The Senate of The Republic of Poland	PL
605	PA_013	Canadian Public Accountability Board	CA
606	PA_014	Central Bank of Ireland	IE
607	PA_015	CESR, CEBS and CEIOPS	Europa
608	PA_016	Chambre de renvoi et mise en état (CRME)	BE
609	PA_017	Commission de Surveillance du Secteur Financier	LU
610	PA_018	Committee of European Banking Supervisors (CEBS)	Europa
611	PA_019	Committee of European Insurance and Occupational Pensions Supervisors (CEIOPS)	Europa
612	PA_020	Committee of European Securities Regulators (CESR)	Europa
613	PA_021	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)	PT
614	PA_022	Council for the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit of Romania (CSPAAS)	RO
615	PA_023	Czech National Bank	CZ
616	PA_024	Danish Parliament	DK
617	PA_025	De Nederlandsche Bank NV	NL
618	PA_026	Department of Enterprise, Trade and Innovation, Ireland	IE

Anhang

619	PA_027	Financial Reporting Council of Australia	AU
620	PA_028	Financial Reporting Council of Hong Kong	HK
621	PA_029	Financial Reporting Council of the UK	UK
622	PA_030	Financial Supervisory Authority in Finland (FIN-FSA)	FI
623	PA_031	Haut Conseil du commissariat aux comptes	FR
624	PA_032	Hungarian Financial Supervisory Authority (HFSA)	HU
625	PA_033	Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA)	ZA
626	PA_034	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)	ES
627	PA_035	Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (IAASA)	IE
628	PA_036	Minister of Economic and Business Affairs, Denmark	DK
629	PA_037	Ministry of Employment and the Economy, Finland	FI
630	PA_038	Ministry of Finance of the Republic of Latvia	LV
631	PA_039	Ministry of Finance of the Republic of Lithuania	LT
632	PA_040	Ministry of Finance of the Slovak Republic	SK
633	PA_041	Ministry of Justice, Sweden	SE
634	PA_042	National Audit Office of Finland	FI
635	PA_043	National Audit Office of Sweden	SE
636	PA_044	Netherlands Ministry of Finance	NL
637	PA_045	Norwegian Ministry of Finance	NO
638	PA_046	Office of Fair Trading	UK
639	PA_047	Office of the Director of Corporate Enforcement (ODCE) in Ireland	IE
640	PA_048	Office of the Superintendent of Financial Institutions (OSFI)	CA
641	PA_049	Permanent Representation of Malta	MT
642	PA_050	Polish Ministry of Finance	PL
643	PA_051	Professional and Business Services Group	UK
644	PA_052	Représentation permanente de la France	FR
645	PA_053	Revenue Commissioners, Ireland	IE
646	PA_054	Slovenian Agency for Public Oversight Of Auditing	SI
647	PA_055	Ständige Vertretung der Bundesrepublik Deutschland bei der EU	DE
648	PA_056	Swedish Parliament	SE
649	PA_057	Swedish Supervisory Board of Public Accountants	SE
650	PA_058	The Department of Accountancy of the Ministry for National Economy	HU
651	PA_059	the Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board (ELTE)	GR
652	PA_060	The Ministry of Finance of the Czech Republic	CZ
653	PA_061	The Polish Audit Oversight Commission	PL
654	PA_062	UK Government	UK

Us-Users (Nutzer)

655	Us_001	Alliance Trust Plc	UK
656	Us_002	Association of British Insurers	UK
657	Us_003	Association of Pension Funds Management Companies	SK
658	Us_004	AVIVA	UK
659	Us_005	Belgische vakverenigingen ABVV en ACV	BE
660	Us_006	Blackrock Inc	Global
661	Us_007	Bundesarbeitskammer	AT
662	Us_008	CFA Institute	Global

Anhang

663	Us_009	Danish Shareholders Association	DK
664	Us_010	Deutscher Gewerkschaftsbund Bundesvorstand	DE
665	Us_011	Dutch Shareholders Association (VEB)	NL
666	Us_012	Eumedion	NL
667	Us_013	Hermes Equity Ownership Services	UK
668	Us_014	International Corporate Governance Network	Global
669	Us_015	Investment Management Association - IMA	UK
670	Us_016	I'rish Funds Industry Association	IE
671	Us_017	Local Authority Pension Fund Forum	UK
672	Us_018	Proxinvest & ECGS	FR
673	Us_019	Railpen Investments	UK
674	Us_020	Standard Life Investments	Europa
675	Us_021	Swedish Shareholders' Association	SE
676	Us_022	The British Venture Capital Association (BVCA)	UK
677	Us_023	The California Public Employees' Retirement System (CalPERS)	US

Anhang B: Abstract (Deutsch)

Aufgrund der Finanzkrise im Jahr der 2008 ist das Vertrauen der Marktteilnehmer in die Leistungen der Unternehmen, insbesondere in die Prüfungsgesellschaften, erheblich gesunken. Der Grund hierfür liegt hauptsächlich darin, dass einige Unternehmen selbst kurz vor deren Insolvenz noch unbeschränkte Bestätigungsvermerke von Abschlussprüfern erhalten haben. Durch diese Entwicklungen scheint eine Änderung der Richtlinien für Abschlussprüfer unausweichlich, um deren Überwachungsfunktion zu stärken und das Vertrauen der Marktteilnehmer zu stärken. Aus diesem Grund hat die EU-Kommission im Jahr 2010 das Grünbuch zur Abschlussprüfung mit dem Titel „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ erstellt, in welchem Vorschläge zur Verbesserung der Prüfungsqualität genannt werden. Sämtliche Interessengruppen sind sodann zur Stellungnahme hinsichtlich dieser Konzepte aufgefordert worden, wobei laut EU-Kommission eine Anzahl von 688 Beiträgen aus einigen Ländern eingereicht worden ist. Die Auswertung sämtlicher Rückmeldungen dient im Wesentlichen dem Ziel, neue und vor allem verbesserte Richtlinien zur Abschlussprüfung zu entwickeln.

Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer wie auch die Governance-Regelungen von Unternehmen stellen derzeit ein viel diskutiertes Themengebiet dar, weshalb diese Magisterarbeit auf eben diese Bereiche fokussiert. Dementsprechend werden vor allem Änderungsvorschläge der EU-Kommission in Bezug auf die Regelungen für Abschlussprüfer näher behandelt. Im Wesentlichen beschäftigt sich diese Arbeit daher mit Diskussionen hinsichtlich möglicher Maßnahmen zur Verbesserung der Governance in Unternehmen und zur Erhöhung der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern.

Die Analyse der eingelangten Stellungnahmen hat gezeigt, dass einige Vorschläge der EU-Kommission, wie jener der obligatorisch durchzuführenden Rotation oder die Einbeziehung Dritter in den Bestellungsprozess der Abschlussprüfer, tendenziell von der Mehrheit der Verfassergruppen abgelehnt wird, während andere Vorschläge, wie z.B. die Ausweitung der Vorschriften hinsichtlich der Transparenz von Abschlüssen der Prüfungsgesellschaften oder die Erweiterung von Gruppenprüfungen, von den meisten Gruppen durchwegs befürwortet werden. Generell werden jedoch viele der bereits bestehenden Regelungen als ausreichend betrachtet.

Anhang C: Abstract (Englisch)

Due to the financial crisis in 2008 the confidence of market participants in the performance of enterprises, especially in the audit firms, has fallen considerably. The reason of this loss in confidence mainly lies in the fact that some companies received unrestricted auditor's reports even shortly before their bankruptcy. Because of these developments a change in guidelines for auditors seemed unavoidable in order to strengthen its supervision function and to strengthen the confidence of market participants. For this reason, the EU Commission issued the Green Paper on audit in 2010, entitled "Next steps in the audit: lessons from the crisis". This paper mainly included suggestions to improve audit quality. Then all stakeholders were asked to comment on those concepts. In total the EU Commission received a number of 688 contributions from several countries. The evaluation of all responses is necessary to reach develop new and improved guidelines for the particular audit.

The independence of auditors as well as the governance arrangements of companies currently represent a much-discussed topic. This fact is the reason why this thesis focuses just on these subjects. Accordingly, in particular changes proposed by the EU Commission regarding the arrangements for auditors will be discussed in more detail. In essence, this work therefore deals with discussions on possible measures to improve governance in companies and to increase the independence of auditors.

The analysis of the comments received has shown that some proposals of the EU Commission were rejected by the majority of the groups, e.g. the obligatory firm rotation or the involvement of third parties in the process of appointment of the auditors. On the other hand there are also proposals which were supported by the commenters, such as the extension of the rules on the transparency of financial statements by audit firms or the expansion of group audits. In general, however, many of the existing regulations are considered sufficient by the majority.

Anhang D: Lebenslauf

Persönliche Daten

Name: Isabel Küller
Adresse: Ordengasse 3/3, 1100 Wien
Nationalität: Österreich
Geburtsdatum: 01.10.1986

Ausbildung

Seit Oktober 2009: Magisterstudium der Betriebswirtschaft
Spezialisierungen: Controlling und Externe Unternehmensrechnung
Betriebswirtschaftlichen Zentrum Wien
Brünnerstraße 72, 1210 Wien

Oktober 2005-Juni 2009: Bakkalaureatsstudium der Betriebswirtschaft
1. Bakkalaureatsarbeit: „Deutsche BWL“
2. Bakkalaureatsarbeit: „Unternehmensanalyse des Konzerns Verbund“
Betriebswirtschaftlichen Zentrum Wien
Brünnerstraße 72, 1210 Wien

Juni 2005: Matura mit „ausgezeichnetem Erfolg“

1997-2005: Wirtschaftskundliches Realgymnasium
Laaerbergstraße 25-29, 1100 Wien

1993-1997: Volksschule, Wendstattgasse 3, 1100 Wien

Beruflicher Werdegang

Seit August 2006: Teilzeit (30 Std./Woche): Media-Saturn-Beteiligungs-GmbH
Assistentin der Geschäftsführung/SAP Personalwirtschaft/
Rechnungsprüfung/Finanzierungen/Administrative Tätigkeiten
Columbusplatz 7-8, 1100 Wien

Juli 2005: Praktikum: Raiffeisen Landesbank
Baumgasse 1, 1030 Wien

Juli 2004: Praktikum: Raiffeisen Landesbank
Friedrich-Wilhelm-Raiffeisen-Platz 1, 1020 Wien