

Arbeitshilfe

zur

Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
bei Unternehmen von öffentlichem Interesse
durch den Prüfungsausschuss

Neues Pre-Approval Verfahren (Vorab-Genehmigung zulässiger Nichtprüfungsleistungen)

Fassung Juni 2016

Vorwort

Am 17. Juni 2016 traten die gesetzlichen Regelungen zur EU-Reform des Abschlussprüfermarktes in Kraft. Durch die Verordnung EU/537/2014 (EU-VO) sowie das Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz (APRÄG) 2016 sollen die Möglichkeiten zur Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs) wesentlich gestärkt werden.

Die EU-VO will die Rolle des Prüfungsausschusses durch verschiedene Maßnahmen stärken. Der Leitfaden der Federation of European Accountants, FEE, "The impact of the audit reform on audit committees in Europe" (Januar 2016) gibt einen profunden Überblick über die Anforderungen, denen sich Prüfungsausschüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 189a Z 1 UGB) gegenübersehen.¹

Die Darstellung im Folgenden befasst sich ausschließlich mit der für Österreich neuen Anforderung, dass der Abschlussprüfer Nichtprüfungsleistungen für das geprüfte Unternehmen, dessen Muttergesellschaft oder die von diesem beherrschten Unternehmen nur erbringen darf, wenn der Prüfungsausschuss des Unternehmen von öffentlichem Interesse diese in einem sogenannten „Pre-Approval Verfahren“ vorab gebilligt hat.

¹ <http://www.fee.be/library/list/35-company-law-and-corporate-governance/1560-the-impact-of-the-audit-reform-on-audit-committees-in-europe.html>

1. Was ändert sich?

Bisher war nach österreichischen Gesellschaftsrecht der Aufsichtsrat bzw dessen Prüfungsausschuss für die Erteilung des Prüfungsauftrages zuständig. Die Vergabe von Nichtprüfungsleistungen fiel hingegen bisher nicht in seine Zuständigkeit.

Künftig darf der Abschlussprüfer **zulässige Nichtprüfungsleistungen nur nach einer zuvor erteilten Billigung („Pre-Approval Verfahren“)** durch den Prüfungsausschuss erbringen. Das Pre-Approval Verfahren ist ein bereits in vielen Ländern (zB USA) ein bewährtes Verfahren und ändert nichts an der immer zu erfolgenden sorgfältigen Auswahl der Berater. Das Verfahren dient dazu, beabsichtigte Nichtprüfungsleistungen dahingehend zu würdigen und zu genehmigen, dass sich durch deren Erbringung – ggf unter Berücksichtigung von Schutzmaßnahmen – keine Besorgnis der Befangenheit ergibt.

2. Was sind Nichtprüfungsleistungen?

Nach dem Verständnis der EU-VO sind Nichtprüfungsleistungen alle Leistungen, die vom Abschlussprüfer neben der eigentlichen Abschlussprüfung erbracht werden.

3. Was versteht man unter zulässigen Nichtprüfungsleistungen?

Die EU-rechtlichen und nationalen Regelungen zur Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen beruhen grundsätzlich darauf, dass andere Dienstleistungen als die Abschlussprüfung selbst vom Abschlussprüfer erbracht werden dürfen, wenn damit keine Gefahr der Selbstprüfung, des Eigeninteresses oder der überwiegenden Vertretung von Klienteninteressen verbunden ist, bzw im Einzelfall zulässige Schutzmaßnahmen eine solche Gefährdung beseitigen oder auf ein vertretbares Maß reduzieren.

Dies gilt für die Mehrzahl der in Frage kommenden Dienstleistungen, und häufig ist es sogar effizient oder erforderlich, dass eine Leistung vom Abschlussprüfer erbracht hat, weil nur er über das erforderliche Wissen über die internen Abläufe im Unternehmen oder die Finanzinformationen verfügt.

In diesem Sinne ist etwa auch in den einschlägigen Regelungen vorgesehen, dass beispielsweise die Ausfertigung von Comfort Letter im Zusammenhang mit Prospekten, oder die Beurteilung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements gemäß Regel 83 des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) nur vom Abschlussprüfer selbst durchgeführt werden dürfen.

Als Beispiele für Nichtprüfungsleistungen, die nach den in Österreich geltenden Bestimmungen idR vom Abschlussprüfer erbracht werden können, sind zu nennen:

- Steuerberatung, wie insbesondere
 - Beratungsleistungen in Fragen des Unternehmenssteuerrechts,
 - Erstellung von Steuererklärungen,
 - Unterstützung bei Steuerprüfungen durch die Steuerbehörden,
 - Mitwirkung in Rechtsmittelverfahren,
 - Ermittlung von staatlichen Beihilfen und steuerlichen Anreizen,
 - Tax Due Diligence,
 - Transferpreisberatung,

wenn diese Leistungen einzeln oder zusammen keine direkten oder nur unwesentliche Auswirkungen auf die geprüften Abschlüsse haben

- Bewertungsleistungen mit unwesentlicher Auswirkung auf den Abschluss (z.B. sales-side Bewertungen)
- Due Diligence Untersuchungen
- Quartals- oder Halbjahresreviews
- Ausfertigung von Comfort Letter im Zusammenhang mit Prospekten
- sonstige Bestätigungsleistungen, wie insbesondere Evaluierung des Risikomanagementsystems, Prüfung von IT-Systemen, Prüfung des internen Kontrollsystems, vereinbarte Untersuchungshandlungen im Zusammenhang mit Förderungen
- Schulung/Beratung zu Rechnungslegungsfragen
- Schulung/Beratung im Bereich des Bank- bzw. Versicherungsaufsichtsrechts
- Forensische Untersuchungen
- IT Beratung (mit Ausnahme der Implementierung rechnungswesennaher Systeme)
- Informationssicherheitsservices
- Untersuchung/Beurteilung von Teilbereichen des internen Kontrollsystems (zB ISAE 3402 Berichte)
- Weitere nicht unmittelbar abschlussrelevante Beratungsleistungen, wie allgemeine Beratung oder Beratung im Bereich Investors Relations
- Unterstützung bei Enforcement-Verfahren

4. Was versteht man unter unzulässigen Nichtprüfungsleistungen?

Der Umfang der unzulässigen („verbotenen“) Nichtprüfungsleistungen hat sich gegenüber der bisherigen Rechtslage in Österreich – mit Ausnahme von wenigen Einzelfällen - grundsätzlich nicht entscheidend verändert, da der Katalog der von der EU nun ausdrücklich verbotenen Nichtprüfungsleistungen den „IFAC Code of Ethics“ widerspiegelt, der schon zuvor großteils internationale Anerkennung gefunden hat.

Als Beispiele für nach den in Österreich geltenden Bestimmungen unzulässige Nichtprüfungsleistungen sind zu nennen:

- Steuerberatung iZm mit Lohnsteuern und Zöllen
- Bewertungsleistungen mit wesentlicher Auswirkung auf den Abschluss (zB Beteiligungsbewertung, Kaufpreisallokationen, Werthaltigkeitstests)
- Führen von Büchern und Erstellung von Abschlüssen
- Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Rechtsberatung, Verhandlungen im Namen des geprüften Unternehmens, Vermittlungstätigkeiten bei Rechtsstreiten
- Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren
- Interne Revision
- Leistungen, mit denen eine Teilnahme an der Führung oder an Entscheidungen des geprüften Unternehmens verbunden ist
- Leistungen, die im Zusammenhang mit der Finanzierung, der Kapitalstruktur und Kapitalausstattung/Anlagestrategie des Unternehmens stehen
- Personaldienstleistungen in Bezug auf Mitglieder der Unternehmensleitung, Aufbau Organisationsstruktur und Kostenkontrolle

Unzulässige Nichtprüfungsleistungen dürfen weder vom Abschlussprüfer selbst noch von seinem Netzwerk an das Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie an Tochterunternehmen oder ggf dessen Mutterunternehmen mit Sitz in der EU während des Zeitraumes, auf den sich

die Abschlussprüfung bezieht, bis hin zur Erteilung des Bestätigungsvermerks erbracht werden.

5. Worauf ist beim Pre-Approval Verfahren zu achten?

Für das Pre-Approval Verfahren empfiehlt sich die Festlegung einer abgestimmten Vorgehensweise. Gerade bei großen internationalen Konzernen wird ein strukturierter Prozess zur Genehmigung der Nichtprüfungsleistungen über alle Konzerngesellschaften hinweg eine notwendige Voraussetzung für die Gewährleistung der Unabhängigkeit sein.

Der Prozess kann sich in idealtypischer Weise nach Bedarf auf einzelne Leistungen beziehen, die vom Abschlussprüfer erbracht werden sollen. Um eine möglichst effiziente und im zeitlichen Ablauf optimierte Vorgehensweise sicherzustellen, besteht jedoch auch die Möglichkeit den Prozess so auszugestalten werden, dass der Prüfungsausschuss in Form des Pre-Approval beschließt, dass

- Nichtprüfungsleistungen - ggf auf Basis eines festgelegten Leistungskatalogs und innerhalb bestimmter Grenzwerte - erbracht werden dürfen (dh der Vorstand ermächtigt wird, diese abzurufen), und
- ggf nicht von diesem Pre-Approval. erfasste Leistungen im Einzelfall gesondert genehmigt werden müssen, wobei diese Genehmigung ggf auch durch delegierte Personen (zB die/den Vorsitzende/n) erfolgen kann.

Im Detail ist bei der Gestaltung des Prozesses und der Beschlussfassung zum Pre-Approval insbesondere auf folgende Punkte Rücksicht zu nehmen:

- Die neuen Regelungen gelten bereits für Geschäftsjahre, die nach dem 17. Juni 2016 beginnen; bei Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr daher ab dem Geschäftsjahr 2017. Um daher zB bereits beauftragte Leistungen fortsetzen zu können, muss die Vorab-Genehmigung bereits **vor Beginn des Geschäftsjahres** vorliegen.
- Das Pre-Approval hat sich auf sämtliche Leistungen zu beziehen, die **vom Abschlussprüfer selbst oder von seinem Netzwerk** erbracht werden.
- **Alle** zulässigen **Nichtprüfungsleistungen** bedürfen eines **Pre-Approval** durch den Prüfungsausschuss, die der Abschlussprüfer oder sein Netzwerk an
 - das Unternehmen von öffentlichem Interesse,
 - dessen Tochterunternehmen mit Sitz in der EU und
 - ggf dessen Mutterunternehmen mit Sitz in der EU erbringt.
- Für das Pre-Approval-Erfordernis ist es grundsätzlich irrelevant, ob neben dem geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse weitere Unternehmen ebenfalls Unternehmen von öffentlichem Interesse sind oder nicht. Sollte ein **weiteres EU-PIE** davon umfasst sein, ist für eine an dieses Unternehmen zu erbringende Nichtprüfungsleistung **von dessen Prüfungsausschuss zusätzlich eine Genehmigung** einzuholen.
- Für die Zulässigkeit von Nichtprüfungsleistungen, die an ausländische Mutter- bzw. Tochterunternehmen mit Sitz in der EU erbracht werden sollen, sind die Regelungen des Sitzstaates des ausländische Mutter- bzw. Tochterunternehmens zur Umsetzung der Verbotsliste zusätzlich zu berücksichtigen.
- Erbringt ein Mitglied des Netzwerkes der Prüfungsgesellschaft eine zulässige Nichtprüfungsleistung an ein von der EU-PIE beherrschtes Tochterunternehmen mit Sitz außerhalb der EU, ist kein Pre-Approval dieser Leistungen durch den Prüfungsausschuss erforderlich. In diesem Fällen hat der Abschlussprüfer aber (wie bisher selbst) zu beurteilen, ob diese Leistungen zulässig sind.

6. In welchem Umfang sind Nichtprüfungsleistungen zulässig?

Beschränkungen hinsichtlich des Honorarumfangs, die der Abschlussprüfer oder Mitglieder seines Netzwerkes im Verhältnis zu dessen Honorar für die Abschlussprüfung zu beachten hatten, bestanden bis dato nicht.

In Bezug auf die neuen EU-Regelungen ist in diesem Zusammenhang zu vermerken, dass mit Wirksamwerden ab dem vierten Geschäftsjahr nach erstmaliger Anwendung der neuen Regelungen (bei kalendarischem Geschäftsjahr frühestens ab 2020) eine Beschränkung der Gesamthonorare des Abschlussprüfers für zulässige Nichtprüfungsleistungen pro Geschäftsjahr auf maximal 70% des Durchschnitts der Gesamthonorare für die Abschlussprüfungen des PIE, ggf seines Mutterunternehmens sowie der vom PIE beherrschten Tochterunternehmen begrenzt („Fee Cap“) der letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahre zu beachten sein wird. Leistungen, nach EU-Recht oder nationalem Recht erforderlich sind und vom Abschlussprüfer durchgeführt werden, sind von der Berechnung ausgenommen.

Da für die Einhaltung dieses neuen Schwellenwertes (Grenzwertes) nur jene Honorare relevant sind, die für Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers selbst entrichtet wurden, kommt dieser neuen Beschränkung idR vorwiegend formale Bedeutung zu, und sie gewinnt auch für die generelle Genehmigung der Nichtprüfungsleistungen durch den Prüfungsausschuss keine unmittelbare Bedeutung. Die Einhaltung dieser Beschränkung liegt in der Verantwortung des Abschlussprüfers und ist von ihm zu verantworten.

Anlage: Vorlage für einen Beschluss des Prüfungsausschusses zur Genehmigung von Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers