

Prüfungshonorare in Deutschland

2005-2015

Ein Überblick

Prof. Dr. Annette G. Köhler
Universität Duisburg-Essen

Inhalt

1. Regulatorischer Kontext der Abschlussprüfung: Offenlegungspflicht für Prüfungshonorare
2. Methodisches Vorgehen
3. Empirische Erkenntnisse
 - 3.1. Entwicklung und Veränderung der Honorare im Zeitablauf
 - 3.2. Entwicklung der Relationen von Non Audit Fees (NAF) zu Audit Fees (AF) im Zeitablauf
 - 3.3. Entwicklung der Honorare in Abhängigkeit von der Mandatsdauer
 - 3.4. Veränderung der Prüfungshonorare bei Prüferwechseln
 - 3.5. Entwicklung der Honorare der Big4 im Vergleich zu den Non Big4
 - 3.6. Zusammenfassung

1. Offenlegungspflicht für Prüfungshonorare (1)

- Höhe des Honorars für die durch den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft durchgeführte Abschlussprüfung gemäß § 285 Nr. 17 HGB Pflichtangabe im Anhang für große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB.
 - Kleine Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB: ausgenommen.
 - Mittelgroße Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 2 HGB: Wahlrecht nach § 288 Abs. 2 Satz 2 HGB.
 - Im Rahmen des BilMoG ist diese Pflichtangabe von kapitalmarktorientierten auf nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen ausgeweitet worden.
 - Die Angaben können in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss gemacht werden (§ 285 Nr. 17 HGB).
- Für Konzernabschlüsse gelten die Vorgaben nach § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB analog für das von dem Abschlussprüfer des Konzernabschlusses für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar.
- Für Versicherungsunternehmen und Banken gelten (größen- und rechtsformunabhängig) gemäß §§ 340a bzw. 341a Abs. 1 HGB die Vorschriften für Kapitalgesellschaften, es besteht also auch hier eine Pflicht zur Angabe der Prüfungshonorare.

1. Offenlegungspflicht für Prüfungshonorare (2)

- Das Honorar des Abschlussprüfers soll gemäß §§ 285 Nr. 17 und 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB in vier Kategorien aufgeschlüsselt werden: a) Abschlussprüfungsleistungen, b) andere Bestätigungsleistungen, c) Steuerberatungsleistungen und d) sonstige Leistungen.
- In den §§ 285 Nr. 17 und 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB gibt es keine detaillierten Hinweise zur Abgrenzung zwischen den Honorarkategorien.
- Der IDW RS HFA 36 n.F. setzt hier an und ermöglicht eine genauere Differenzierung der einzelnen Leistungen des Abschlussprüfers in die vier Kategorien.
- Dennoch verbleiben Unschärfen bei der Zuordnung der Leistungen in die Kategorien:
 - „Abschlussprüfer“ (§ 318 HGB)/„Wirtschaftsprüferpraxis“ (IDW RS HFA 36 n.F. Tz. 5) umfasst nicht den gesamten internationalen Verbund (bei freiwilliger Honorarangabe aus internationalem Verbund: davon-Vermerk).
 - Einbeziehung von Honoraren aus Verbänden des Abschlussprüfers i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB: sachgerecht, aber nicht verpflichtend.
 - Unternehmen besitzen unterschiedliches Zuordnungsverständnis bei den Kategorien.
 - Scope Creep: bewusster Ausweis von Prüfungsleistungen in Kategorie a).

Datengrundlage

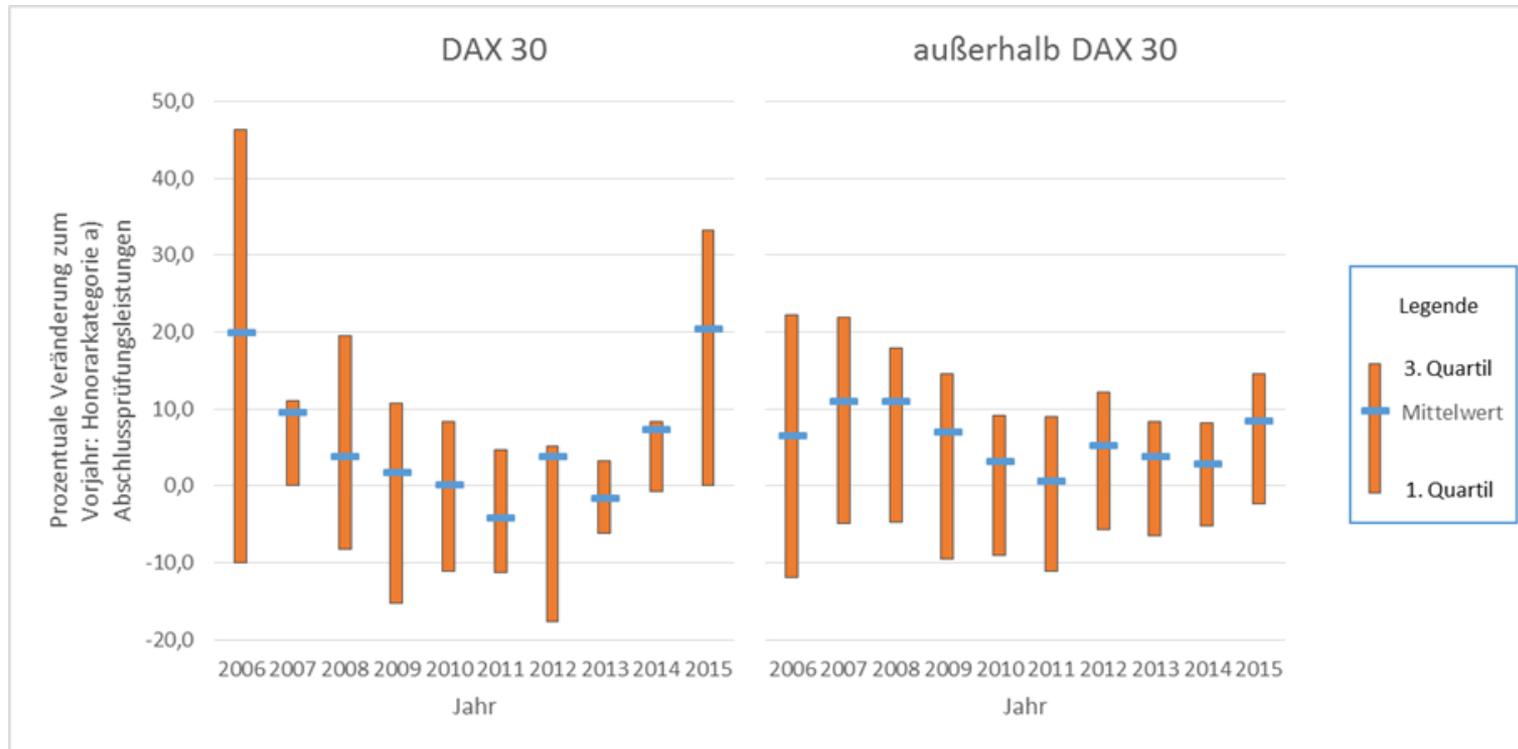
- Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a Abs. 1 Satz 1 HGB).
- Keine Berücksichtigung von Banken, Versicherungen, Finanzdienstleistern aufgrund deren struktureller Besonderheiten sowie mangelnder Datenverfügbarkeit.
- Geschäftsjahre 2005-2015.
- Betrachtung von Konzernabschlüssen.
- Insgesamt 4.442 Unternehmensjahre; davon 93 Unternehmensjahre als Ausreißer identifiziert und von der Analyse ausgenommen.

Besonderheiten der Untersuchung

- Der lange Betrachtungszeitraum gestattet, anders als in vielen früheren Studien, valide Detailanalysen aufgrund hoher Fallzahlen:
 - Betrachtung auf Ebene der Gesamtheit der Big4- und der Gesamtheit der Non-Big4-Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.
 - Betrachtung von Prüferwechseln, getrennt nach den vier Wechselrichtungen von/zu Big4/Non-Big4.
 - Betrachtung getrennt für Unternehmen des DAX 30 und Unternehmen außerhalb des DAX 30.

3.1. Veränderung und Entwicklung der Honorare im Zeitablauf (1)

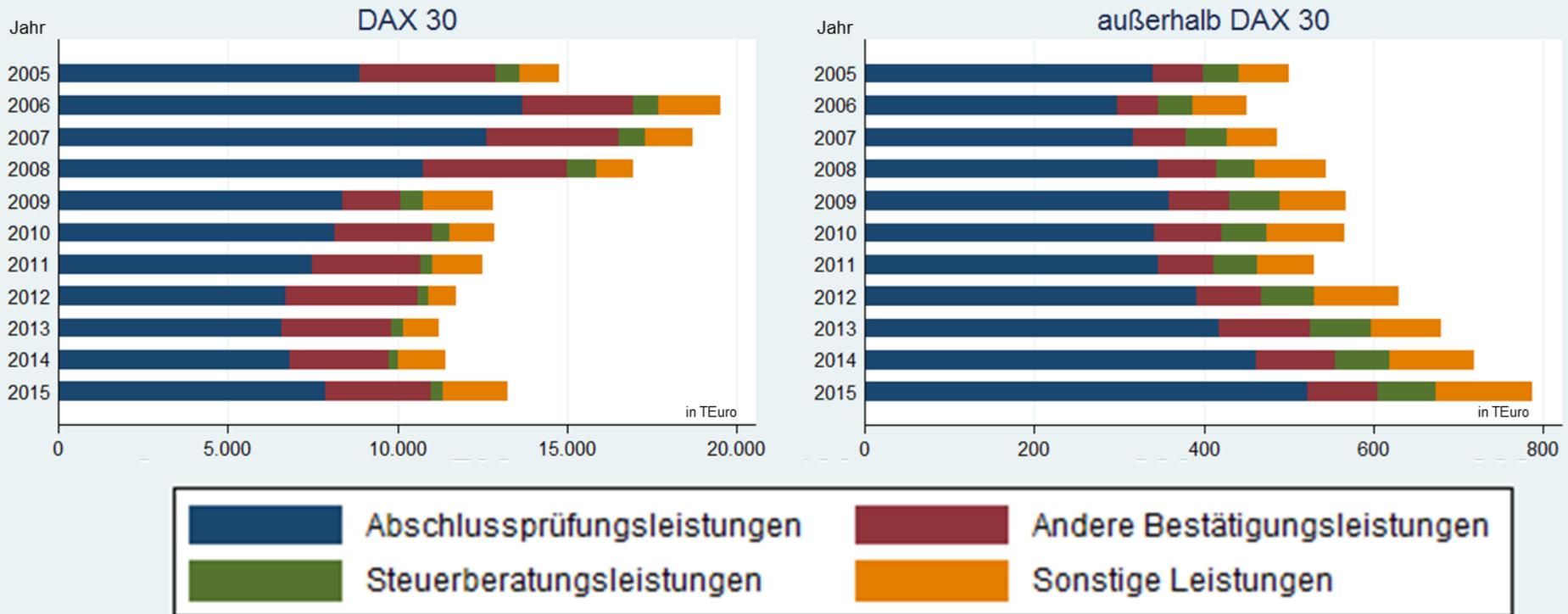
Veränderung Prüfungshonorare in % zum Vorjahr



- Deutlicher Rückgang der durchschnittlichen jährlichen Veränderungsrate im Zeitraum der Finanz- und Wirtschaftskrise.
- Insgesamt überwiegend positive durchschnittliche jährliche Veränderungsrate im Betrachtungszeitraum.

3.1. Veränderung und Entwicklung der Honorare im Zeitablauf (2)

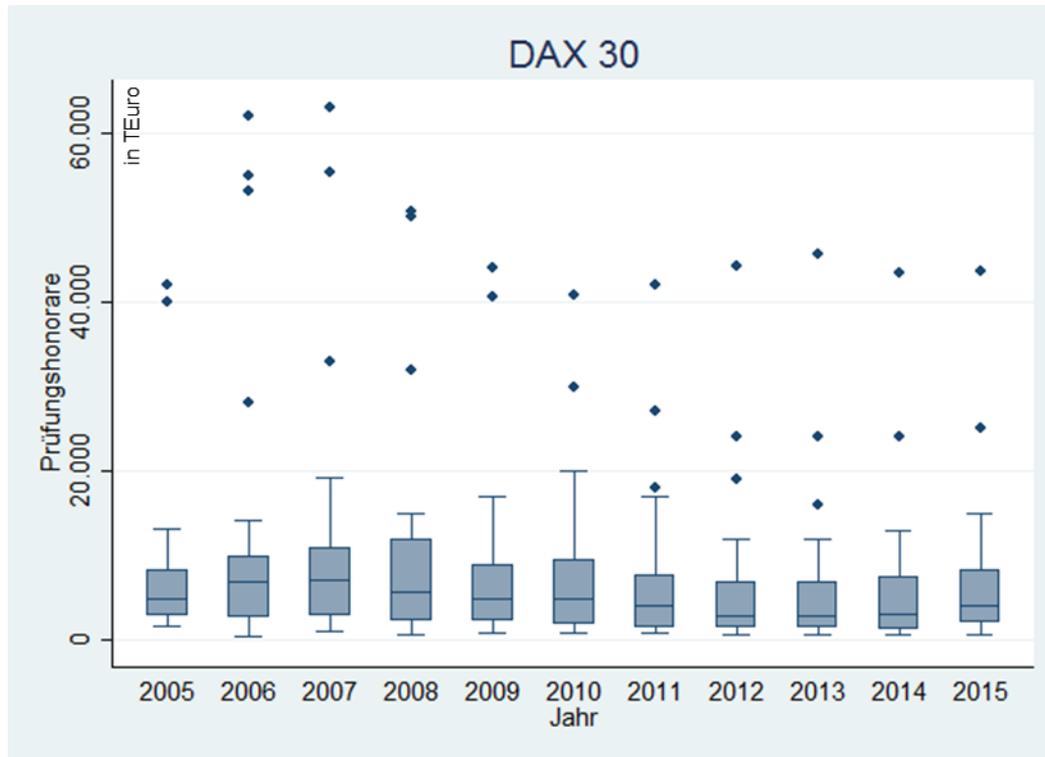
Entwicklung durchschnittliche Honorare im Zeitablauf



- Im DAX 30 sinkt das durchschnittliche Prüfungshonorar von 2006 bis einschließlich 2013 stetig.
 - Außerhalb des DAX 30 steigt das durchschnittliche Prüfungshonorar überwiegend an.
- => Unternehmen mit hohen (niedrigen) Prüfungshonoraren haben eher negative (positive) Wachstumsraten.

3.1. Veränderung und Entwicklung der Honorare im Zeitablauf (3)

Box Plot der Prüfungshonorare – DAX 30



Legende

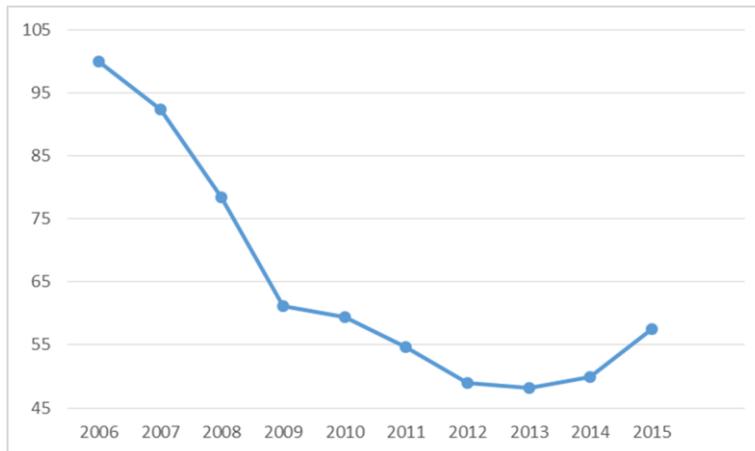
- Ausreißer (> 1,5 x oberes Quartil)
- Maximum (ohne Ausreißer)
- Oberes Quartil
- Median
- Unteres Quartil
- Minimum (ohne Ausreißer)
- Ausreißer (< 1,5 x unteres Quartil)

- Tendenziell verringern sich Anzahl und Werte für obere Ausreißer, oberes Quartil sowie das Maximum.
- Die Pflicht zur Offenlegung von Abschlussprüferhonoraren scheint zu einer gewissen Angleichung der Prüfungshonorare im DAX 30 geführt zu haben. Besonders Unternehmen, die vormals sehr hohe Prüfungshonorare gezahlt haben, weisen Rückgang der Prüfungshonorare auf.

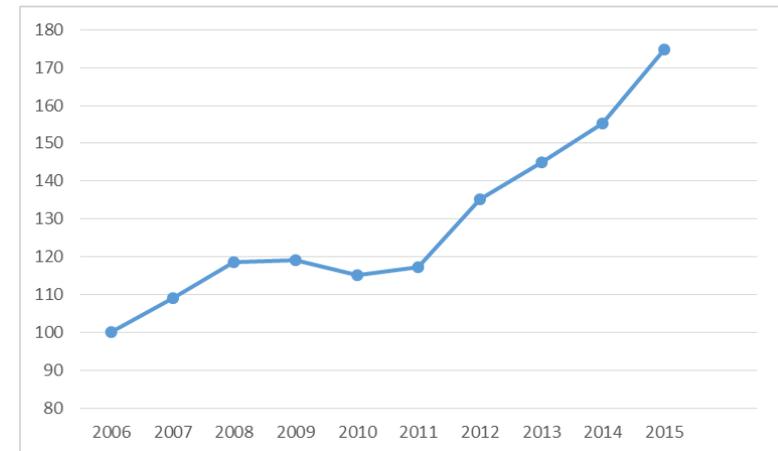
3.1. Veränderung und Entwicklung der Honorare im Zeitablauf (4)

Entwicklung durchschnittliches Prüfungshonorar (2006 = 100) vs Bruttoinlandsprodukt (2010 = 100)

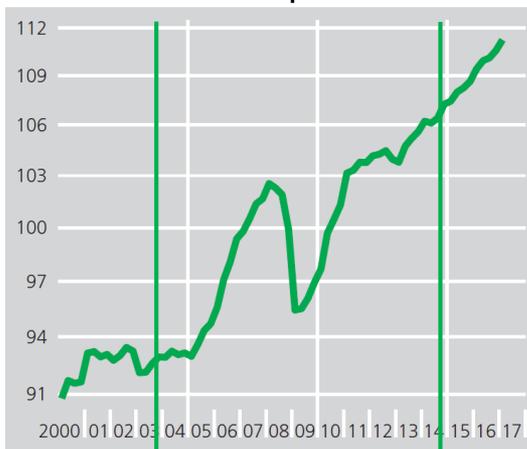
DAX 30



außerhalb DAX 30



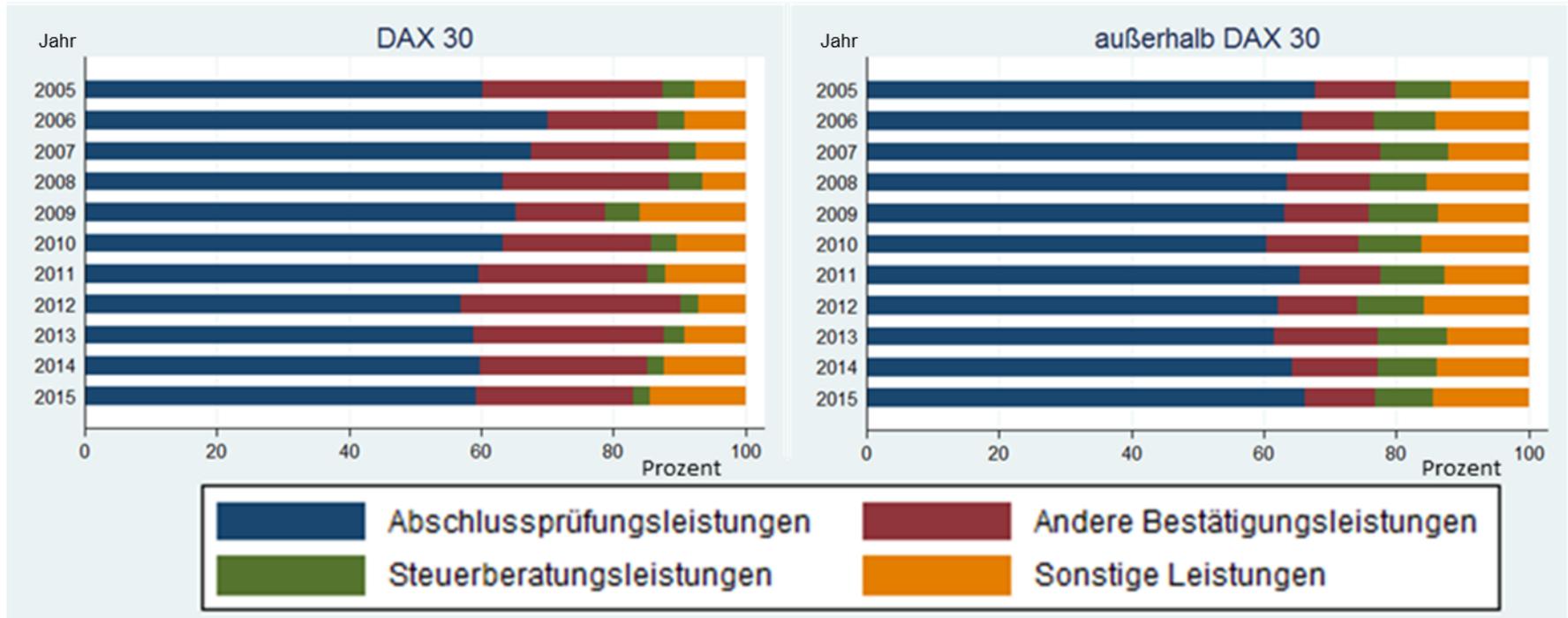
Bruttoinlandsprodukt



- Entwicklung des durchschnittlichen Prüfungshonorars bei Unternehmen außerhalb des DAX 30 folgt – anders als bei Unternehmen des DAX 30 – tendenziell der Entwicklung des Bruttoinlandsprodukts.
- Insbesondere bei den Unternehmen außerhalb des DAX 30 ist die Finanz- und Wirtschaftskrise als deutliche Unterbrechung im Entwicklungstrend des Index erkennbar.

3.1. Veränderung und Entwicklung der Honorare im Zeitablauf (5)

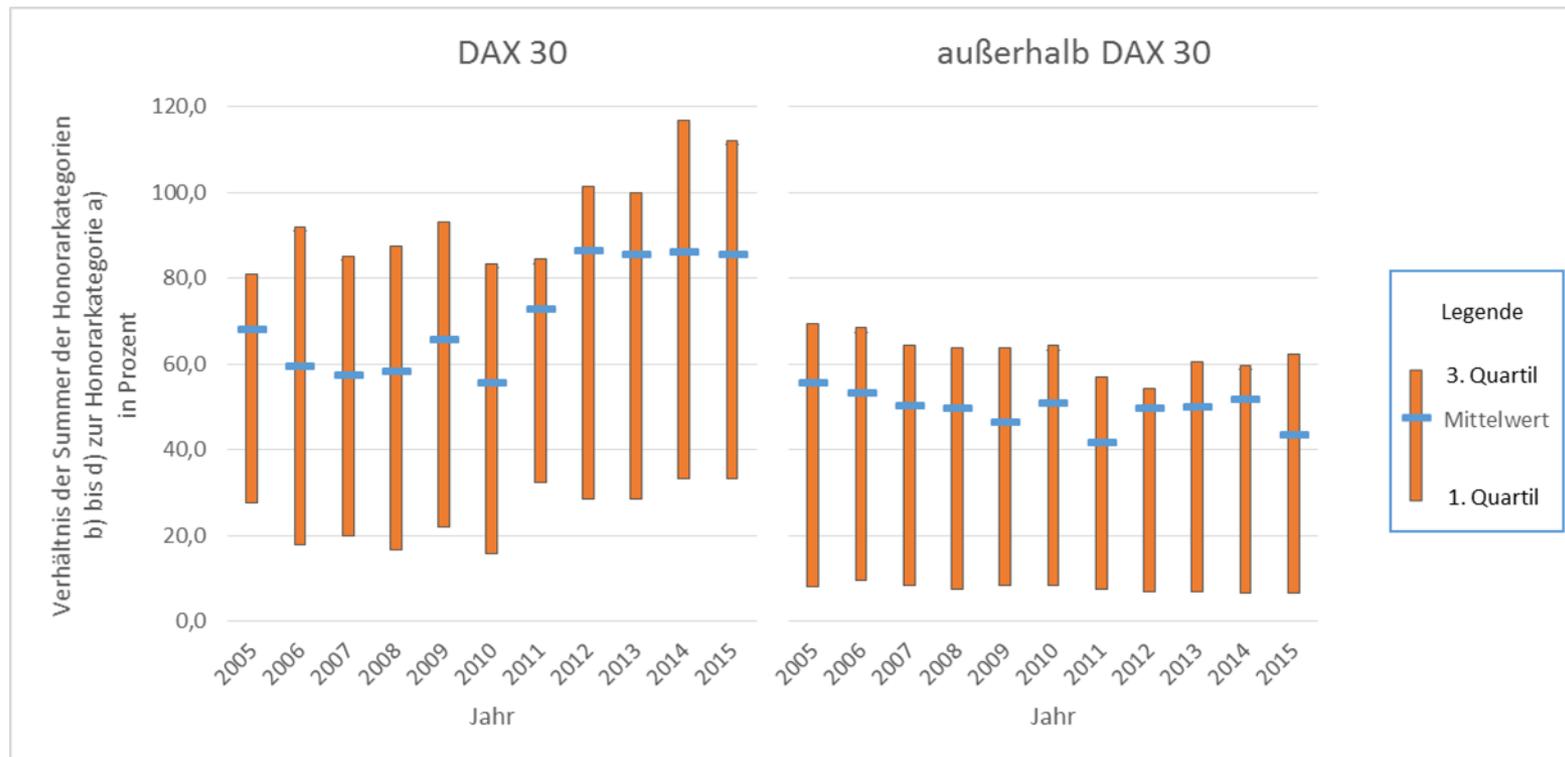
Entwicklung der Honorarzusammensetzung im Zeitablauf



- Die Relevanz von Nichtprüfungsleistungen ist innerhalb des DAX 30 größer als außerhalb des DAX 30.
- Insbesondere beauftragen DAX 30 Unternehmen im Vergleich zu Unternehmen außerhalb des DAX 30 ihren Abschlussprüfer mit mehr „Andere Bestätigungsleistungen“.
- Umgekehrt fragen Unternehmen außerhalb des DAX 30 mehr Steuerberatungsleistungen nach.

3.2. Entwicklung der Relationen von NAF zu AF im Zeitablauf

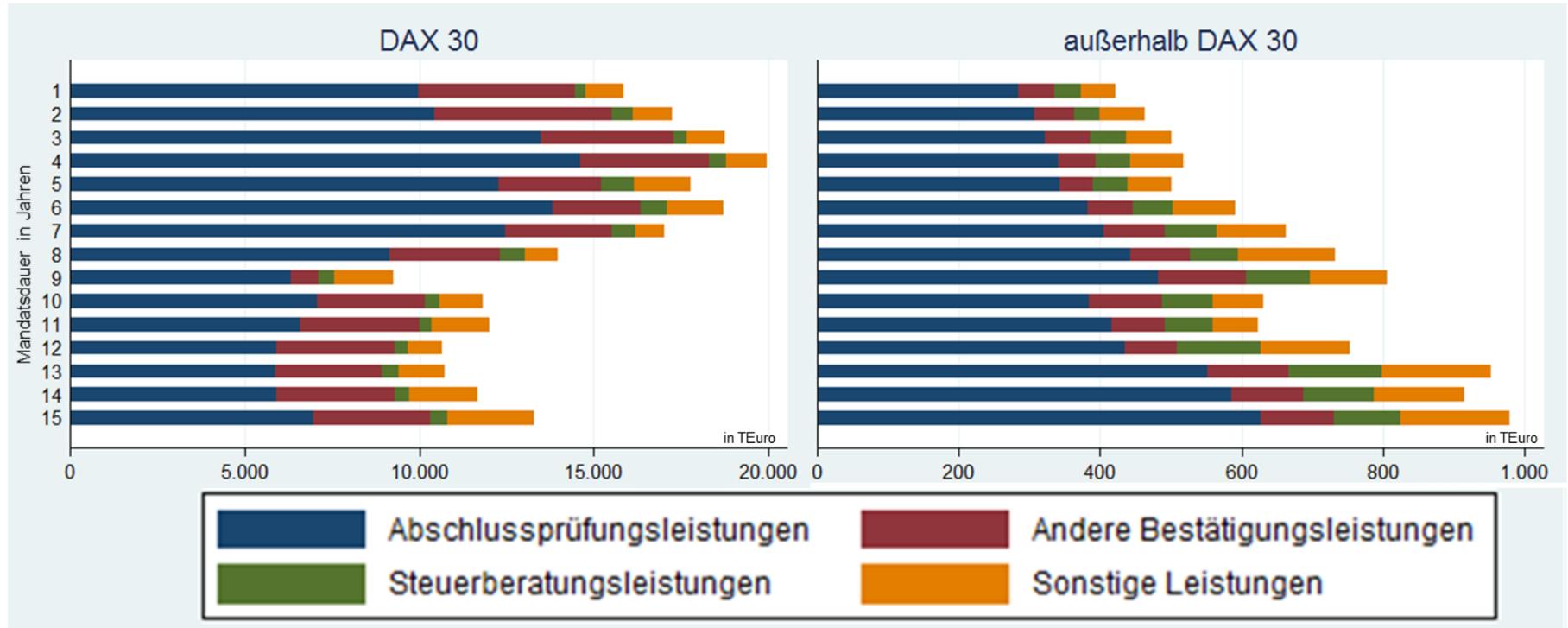
Relationen von Honoraren für Nichtprüfungsleistungen (NAF) zu Prüfungshonoraren (AF) im Zeitablauf



- Es kann angenommen werden, dass für (zumindest einige) DAX 30 Unternehmen und ihre Abschlussprüfer Handlungsbedarf bestehen dürfte, um die ab dem Geschäftsjahr 2020 anzuwendende durchschnittliche 70-Prozent-Honorargrenze für Nichtprüfungsleistungen nicht zu überschreiten.

3.3. Entwicklung der Honorare in Abhängigkeit der Mandatsdauer

Entwicklung durchschnittliche Honorare in Abhängigkeit der Mandatsdauer



- Tendenziell steigt das durchschnittliche Prüfungshonorar zumindest in den ersten Jahren nach Erlangung eines Prüfungsmandats kontinuierlich an.
- Insbesondere für Unternehmen des DAX 30 sinkt das durchschnittliche Prüfungshonorar dann im weiteren Verlauf jedoch wieder deutlich.

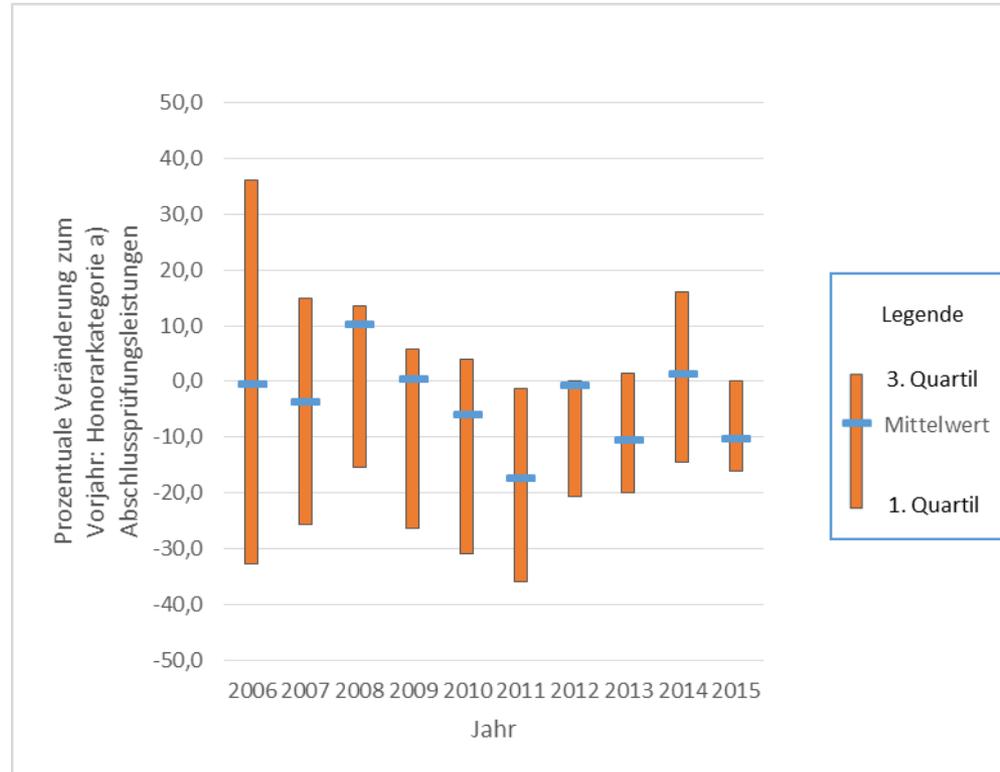
3.4. Veränderung der Prüfungshonorare bei Prüferwechsel (1)

Prüferwechsel: Anzahl und Wechselrichtung für den Betrachtungszeitraum 2005-2015

Wechselrichtung		Nach		
		Big4	NonBig4	Summe
Von	Big4	135	80	215
	<i>DAX30</i>	5	0	5
	<i>Anderer</i>	130	80	210
	NonBig4	98	121	219
	<i>DAX30</i>	3	0	3
	<i>Anderer</i>	95	121	216
	Summe	233	201	434
	<i>DAX30</i>	8	0	8
	<i>Anderer</i>	225	201	426

3.4. Veränderung der Prüfungshonorare bei Prüferwechsel (2)

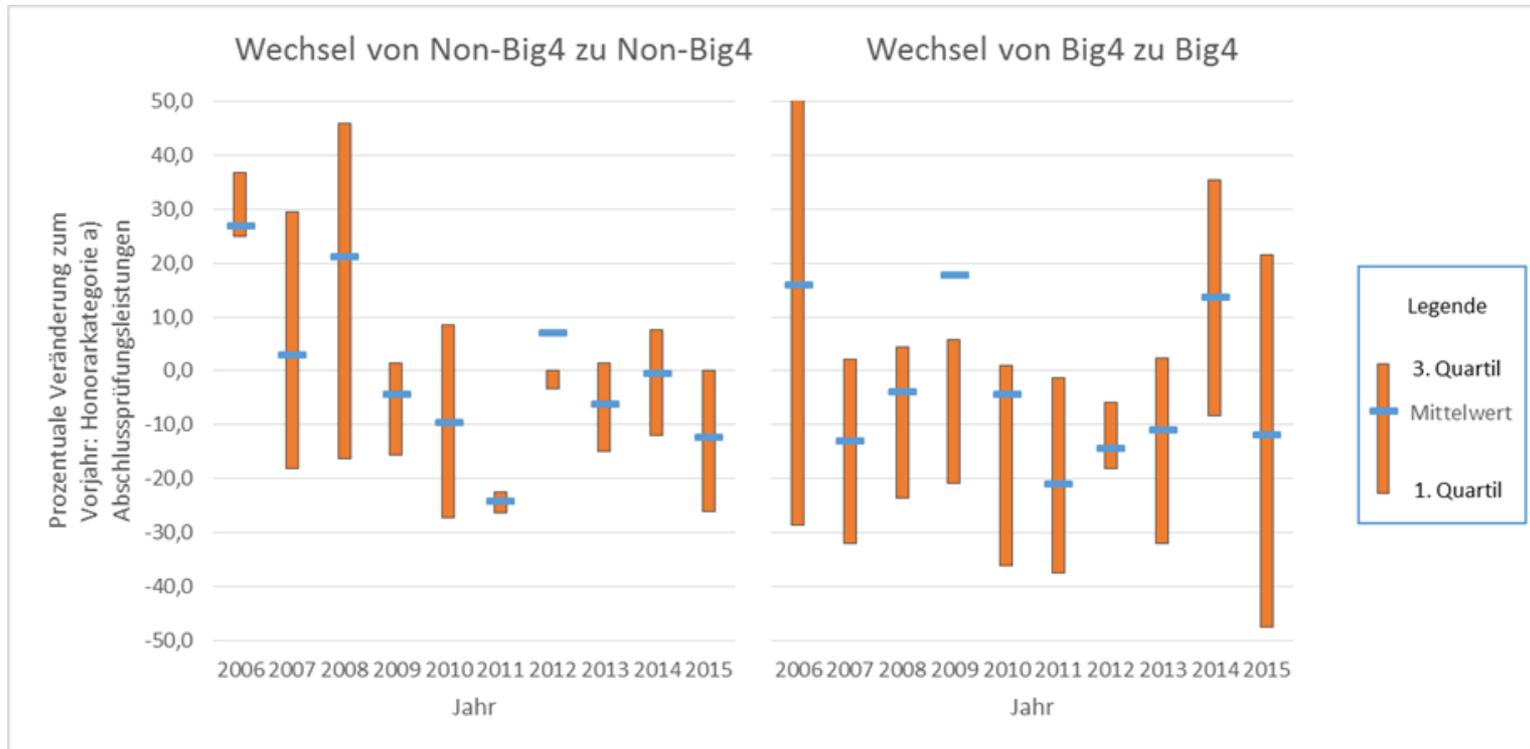
Prüferwechsel: Veränderung Prüfungshonorare in % zum Vorjahr



- Bei Betrachtung aller Prüferwechsel bewegen sich die jährlichen Mittelwerte uneinheitlich eher unter Null.
- Kein klarer Trend erkennbar.

3.4. Veränderung der Prüfungshonorare bei Prüferwechsel (3)

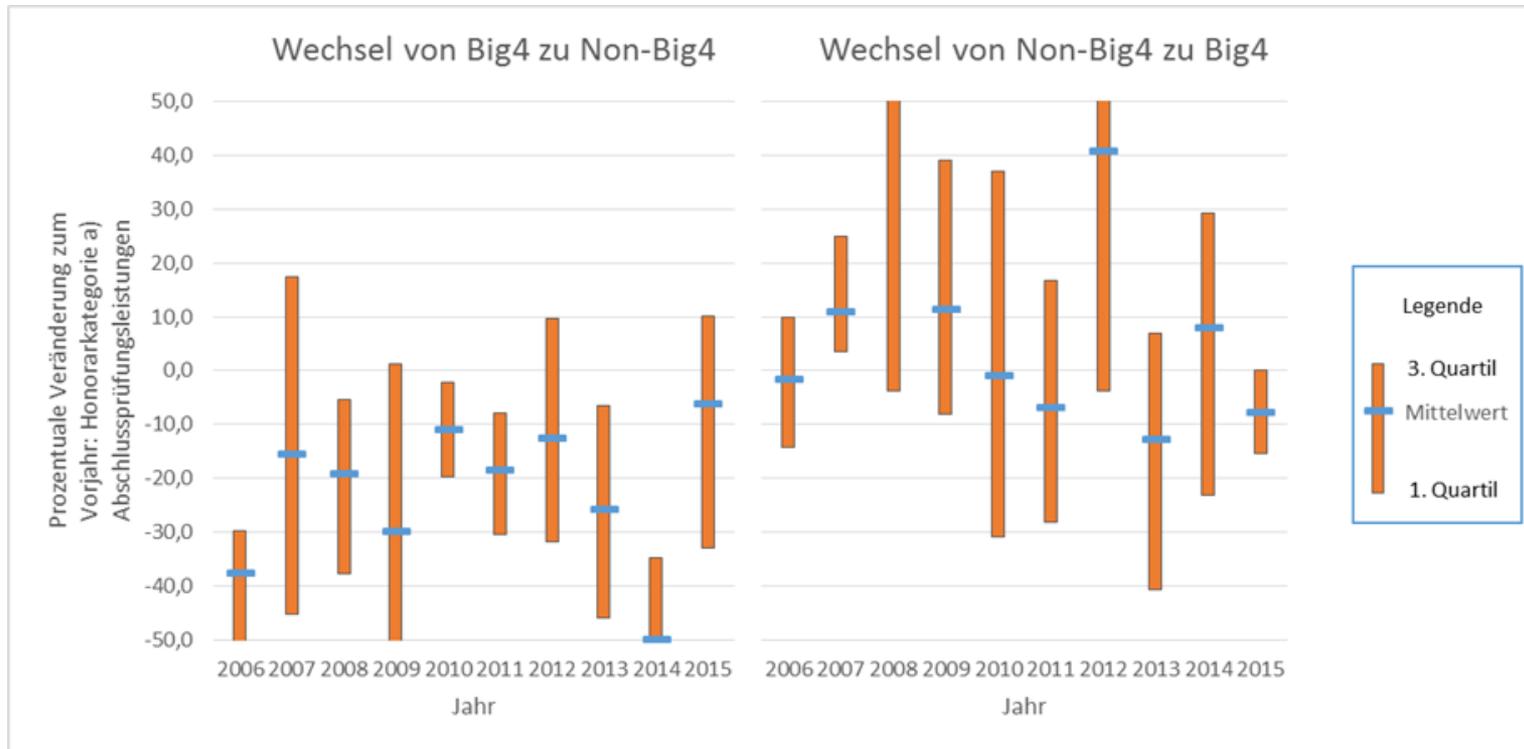
Prüferwechsel: Veränderung Prüfungshonorare in % zum Vorjahr



- Für die beiden Wechselrichtungen „von Non-Big4 zu Non-Big4“ sowie „von Big4 zu Big4“ bewegen sich die jährlichen Mittelwerte uneinheitlich eher unter Null.
- Kein klarer Trend erkennbar.

3.4. Veränderung der Prüfungshonorare bei Prüferwechsel (4)

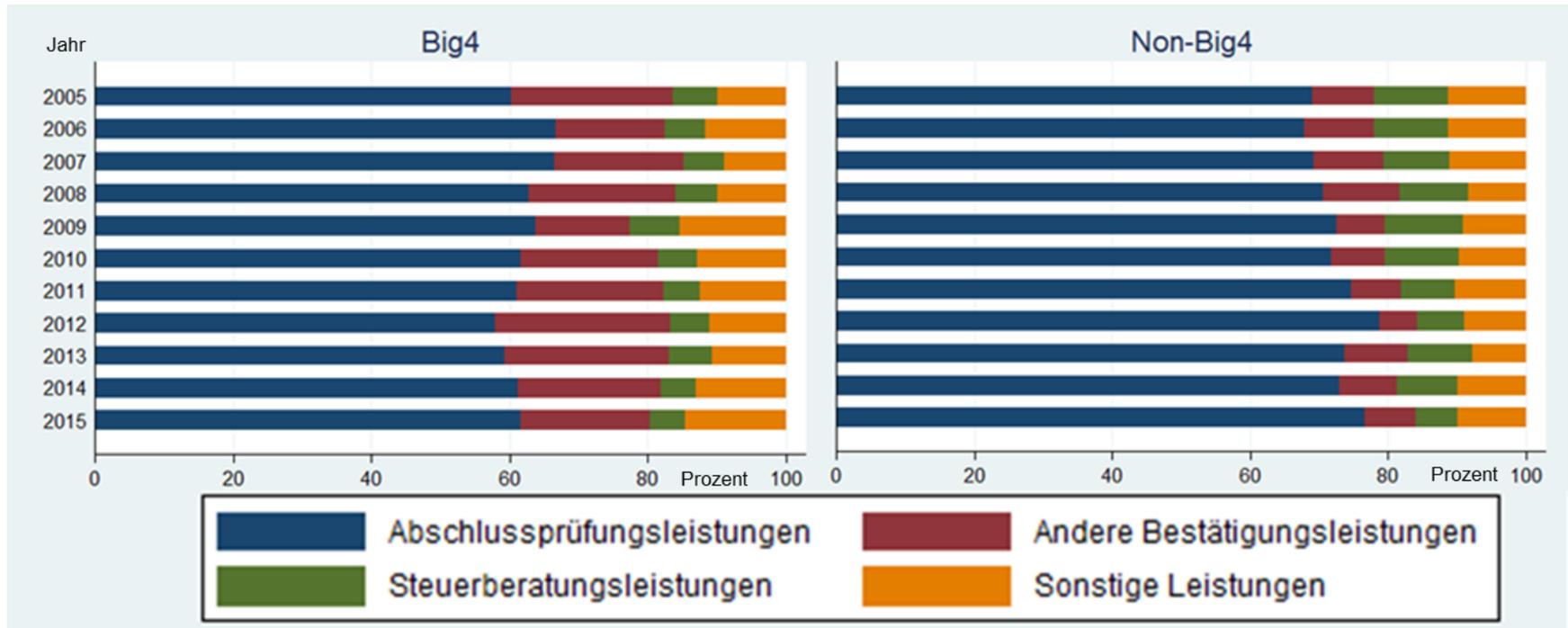
Prüferwechsel: Veränderung Prüfungshonorare in % zum Vorjahr



- Wechselrichtung „von Big4 zu Non-Big4: durchschnittliche prozentuale Veränderung durchweg (zum Teil deutlich) im negativen Bereich.
- Wechselrichtung „von Non-Big4 zu Big4“: durchschnittliche prozentuale Veränderung teils deutlich im positiven Bereich.

3.5. Entwicklung der Honorare bei Big4 im Vergleich zu Non-Big4 (1)

Entwicklung der Honorarzusammensetzung im Zeitablauf



- Die Relevanz von Nichtprüfungsleistungen ist bei Unternehmen, die von Big4-Prüfungsgesellschaften geprüft werden, höher als bei Unternehmen, die von Non-Big4-Prüfungsgesellschaften geprüft werden.

3.5. Entwicklung der Honorare bei Big4 im Vergleich zu Non-Big4 (2)

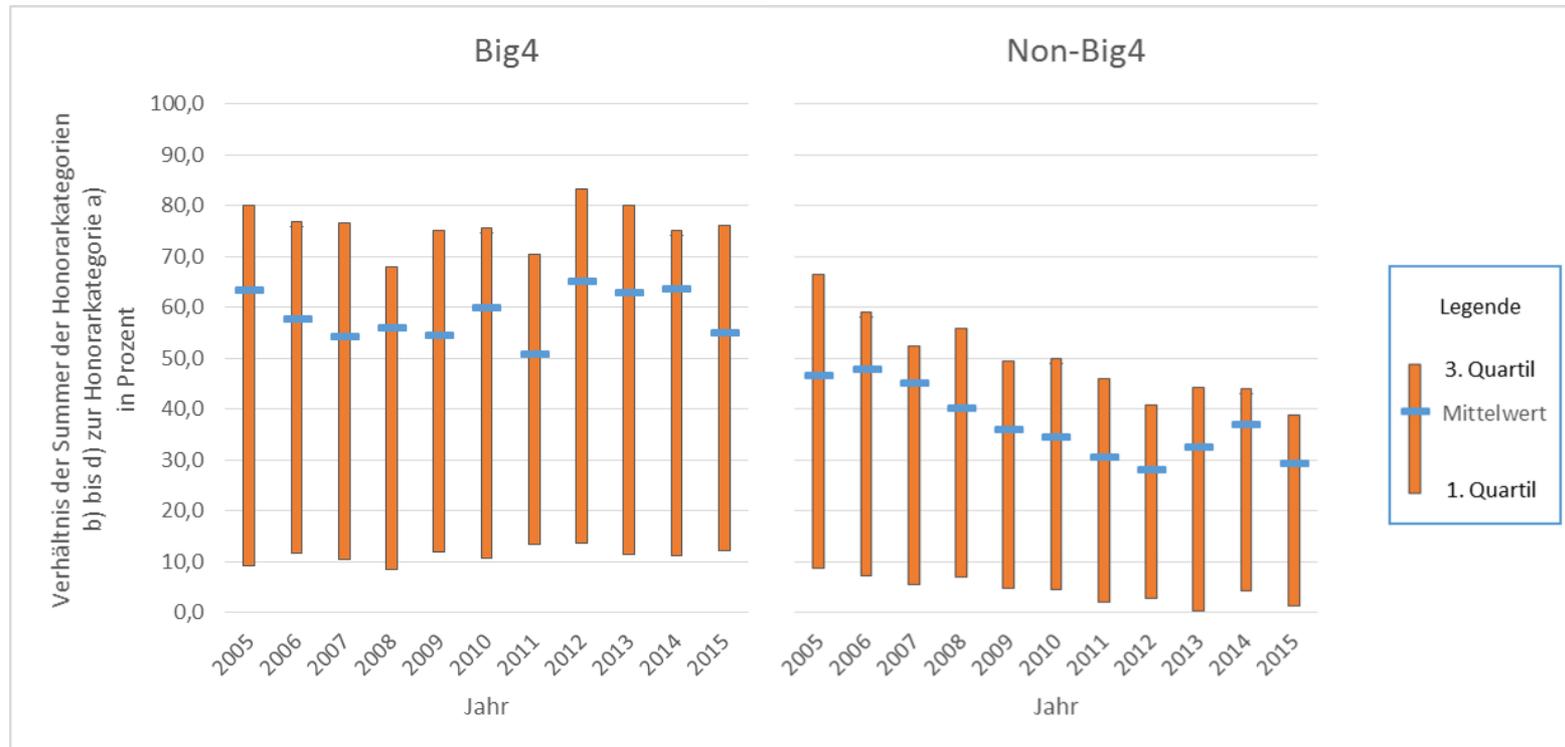
Entwicklung der Honorarzusammensetzung im Zeitablauf – Aggregierte Darstellung



- Summiert man die beiden Honorarkategorien „Abschlussprüfungsleistungen“ und „Andere Bestätigungsleistungen“ auf (grauer Balken), ergeben sich für beide Gruppen von Prüfungsgesellschaften vergleichbare Anteile, die bei etwa 80 % liegen.
- Dies könnte für einen gewissen Spielraum bei der Klassifizierung einer Leistung zum Zeitpunkt der Beauftragung und folglich bei der Zuordnung zu einer der beiden Honorarkategorien sprechen.

3.5. Entwicklung der Honorare bei Big4 im Vergleich zu Non-Big4 (3)

Relationen von NAF zu AF beim Mandanten im Zeitablauf



- Die Relevanz von Nichtprüfungsleistungen ist bei Unternehmen, die von Big4-Prüfungsgesellschaften geprüft werden, höher als bei Unternehmen, die von Non-Big4-Prüfungsgesellschaften geprüft werden.

Wesentliche Erkenntnisse

- Ein Einfluss der Finanz- und Wirtschaftskrise in den Jahren 2009-2011 ist bei der Entwicklung des Prüfungshonorars klar erkennbar: Bei Unternehmen außerhalb des DAX 30 stagniert das durchschnittliche Prüfungshonorar im Wesentlichen, während es im Bereich der DAX 30 Unternehmen stetig sinkt.
- Die Pflicht zur Offenlegung von Abschlussprüferhonoraren hat offenbar zu einer gewissen Angleichung der Prüfungshonorare im DAX 30 geführt und besonders Unternehmen, die vormals sehr hohe Prüfungshonorare gezahlt haben, scheinen infolge der höheren Honorartransparenz hierzu immer weniger bereit.
- Honoraränderungen nach Prüferwechseln korrespondieren erheblich mit der Wechselrichtung zwischen Big4 und Non-Big4-Gesellschaften. Während bei Prüferwechseln von „Big4 zu Non-Big4“ im Durchschnitt eine Reduktion des Prüfungshonorars zu verzeichnen ist, zeigt sich bei Prüferwechseln „von Non-Big4 zu Big4“ hingegen tendenziell ein Anstieg des Prüfungshonorars.
- Zumindest für einige DAX 30 Unternehmen und ihre Abschlussprüfer dürfte Handlungsbedarf bestehen, um die ab dem Geschäftsjahr 2020 anzuwendende durchschnittliche 70-Prozent-Honorargrenze für Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers nicht zu überschreiten.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Backup

Berechnungsbeispiel für die unterschiedlichen Darstellungsformen

Interpretation der Ergebnisse:

Unternehmen	Jahr	Honorare Kategorie a)	Veränderung in %	Honorare Kategorie b)-d)	Verhältnis Honorare Kategorie b)-d) zu a)
Firma A	2005	1.000.000	-	500.000	50%
Firma A	2006	900.000	-10,00%	450.000	50%
Unternehmen B	2005	100.000	-	80.000	80%
Unternehmen B	2006	110.000	10,00%	88.000	80%
Gesellschaft C	2005	100.000	-	80.000	80%
Gesellschaft C	2006	110.000	10,00%	88.000	80%

Durchschnittliche Veränderung Prüfungshonorare in % zum Vorjahr:

$$2006: (-10,00\%+10,00\%+10,00\%)/3 = 3,33\%$$

Entwicklung durchschnittliche Prüfungshonorare im Zeitablauf:

$$2005: (1.000.000+100.000+100.000)/3 = 400.000$$

$$2006: (900.000+110.000+110.000)/3 = 373.333$$

Durchschnittliche Relationen Honorarkategorien am Beispiel von a):

$$2005: (1.000.000+100.000+100.000)/(1.000.000+100.000+100.000+500.000+80.000+80.000) = 64,52\%$$

$$2006: (900.000+110.000+110.000)/(900.000+110.000+110.000+450.000+88.000+88.000) = 64,15\%$$

Durchschnittliches Verhältnis Honorare Kategorie b)-d) zu a):

$$2005: (50\%+80\%+80\%)/3 = 70\%$$

$$2006: (50\%+80\%+80\%)/3 = 70\%$$

Problem: Ausreißer

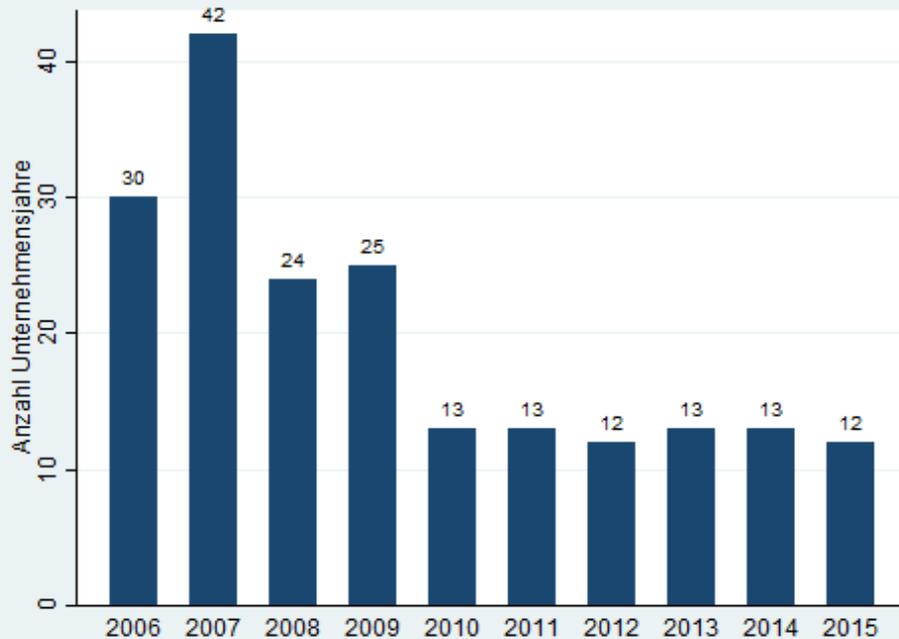
- Arten von Ausreißern und Ursachen:
 - 1) Ausreißer bei absoluter Betrachtung (absolute Höhe der Honorare):
 - Unternehmensgröße treibt Absolutbeträge in allen Honorarkategorien signifikant.
 - 2) Ausreißer bei relativer Betrachtung (prozentuale Veränderungen des Honorars zum Vorjahr):
 - Wesentliche prozentuale Veränderungen der Beträge in den Honorarkategorien im Vergleich zum Vorjahr können unter anderem entstehen durch:
 - Besondere Gegebenheiten im Unternehmen.
 - Prüferwechsel.
 - M&A-Transaktionen.
 - Veränderungen in der Ausweissystematik seitens des Unternehmens (insbesondere deutsche Wirtschaftsprüferpraxis vs gesamter internationaler Verbund) und andere Unschärfen bei der Zuordnung der Leistungen.
 - Fehler bei der Erhebung (z. B. Tippfehler)

Umgang mit dem Ausreißer-Problem

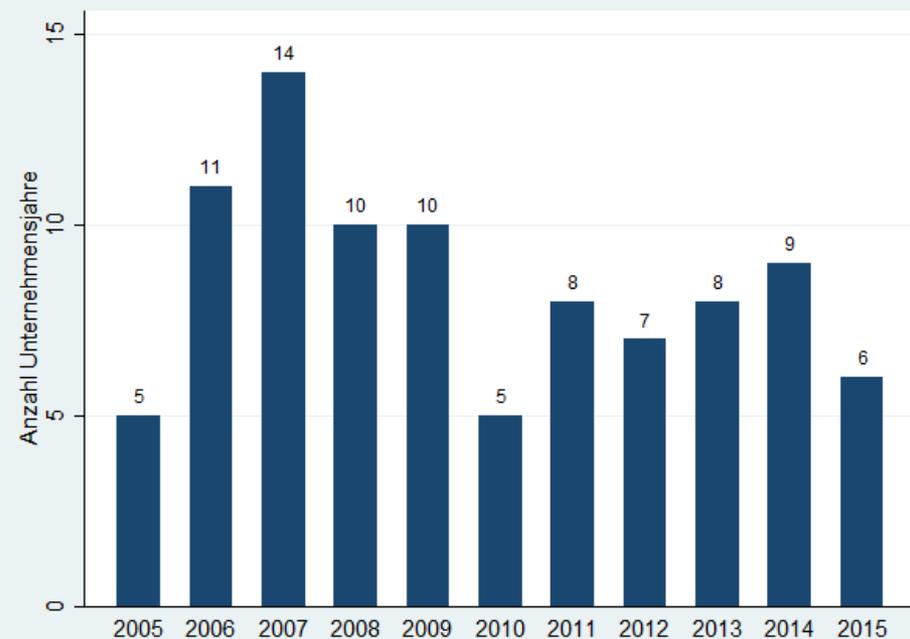
- Ausreißer bei absoluter Betrachtung:
 - Separate Analyse von DAX30- im Vergleich zu allen anderen Unternehmen und Gegenüberstellung der Erkenntnisse.
- Ausreißer bei relativer Betrachtung (hier: Fokus auf Honorarkategorie a)):
 - Überprüfung von 224 Unternehmensjahren (ca. 5 % des Gesamtsamples):
 - Identifikation aller Unternehmensjahre, bei denen die Beträge in der Honorarkategorie a) “Abschlussprüferleistung” im Vergleich zum Vorjahr um mehr als 70 % angestiegen bzw. mehr als 50 % gesunken sind.
 - Einordnung der Ursache für das Vorliegen eines Ausreißers in dargelegte Kategorien.
- Vorgehen in Abhängigkeit der Ursache:
 - Fehler bei der Erhebung (z. B. Tippfehler): *Korrektur.*
 - Besondere Gegebenheiten, Prüferwechsel, M&A-Transaktionen: *betreffende Unternehmensjahre werden in die Analyse einbezogen.*
 - Veränderungen in der Ausweissystematik und andere Unschärfen bei der Zuordnung der Leistungen: *betreffende Unternehmensjahre werden von der Analyse ausgenommen (insgesamt 93 Unternehmensjahre; davon 10 Unternehmensjahre im DAX 30).*

Zeitliche Verteilung...

...aller identifizierten Ausreißer*



...der von der Analyse ausgenommenen Unternehmensjahre



*nach Korrektur der Erhebungsfehler

- Grund für hohe Anzahl von Ausreißern bis 2009 unklar: M&A-Welle vs Effekte aufgrund geringer Erfahrung mit Offenlegung der Honorare.
- Relativ gleichmäßige Verteilung der von der Analyse ausgenommenen Ausreißer über alle Jahre spricht für Validität des Vorgehens.

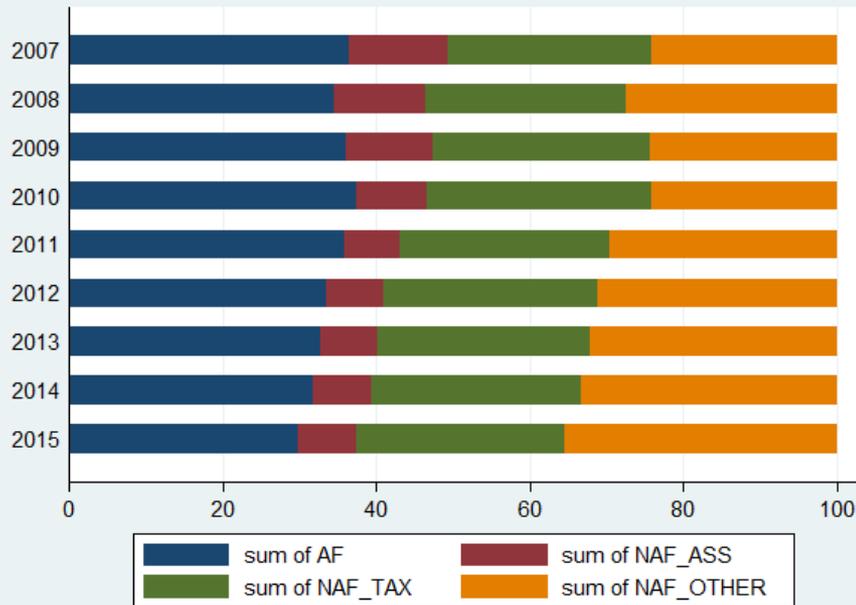
Prüferwechsel: Anzahl und Wechselrichtung nach Jahren

	2005-2015	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Prüferwechsel insgesamt	434	22	33	53	30	39	33	39	45	49	48	43
<i>DAX 30 Unternehmen</i>	8	0	0	1	0	1	1	1	0	0	2	2
<i>Andere</i>	426	22	33	52	30	38	32	38	45	49	46	41
Big4 nach Big4	135	6	8	10	12	16	14	14	18	14	11	12
<i>DAX 30 Unternehmen</i>	5	0	0	1	0	1	1	1	0	0	1	0
<i>Andere</i>	130	6	8	9	12	15	13	13	18	14	10	12
Big4 nach NonBig4	80	3	2	7	7	11	4	9	8	9	10	10
<i>DAX 30 Unternehmen</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<i>Andere</i>	80	3	2	7	7	11	4	9	8	9	10	10
NonBig4 nach Big4	98	5	6	7	6	8	7	7	11	9	18	14
<i>DAX 30 Unternehmen</i>	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2
<i>Andere</i>	95	5	6	7	6	8	7	7	11	9	17	12
NonBig4 nach NonBig4	121	8	17	29	5	4	8	9	8	17	9	7
<i>DAX 30 Unternehmen</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<i>Andere</i>	121	8	17	29	5	4	8	9	8	17	9	7

Gegenüberstellung von Daten von Mandanten- und WP-Gesellschafts-Ebene

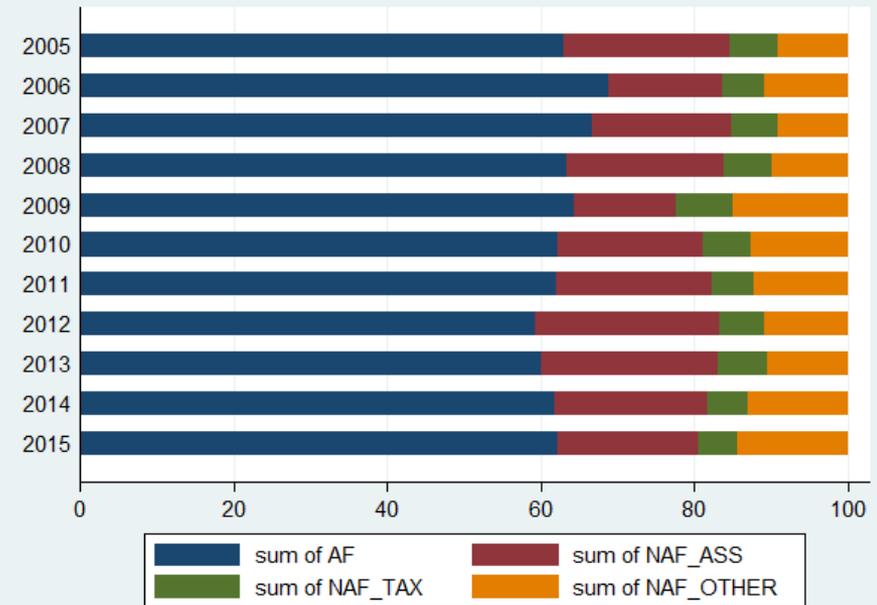
Entwicklung der Honorarzusammensetzung auf Basis aller verfügbaren Daten

Transparenzberichte (WP-Gesellschafts-Ebene)*



*Darstellung auf Basis der über sämtliche WP-Gesellschaften aufsummierten Honorare in den Kategorien

Mandanten-Ebene**



**Darstellung auf Basis der über sämtliche Unternehmen (Mandanten) aufsummierten Honorare in den Kategorien