

Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer

Stärkung durch verschiedene Regelungsmechanismen

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines

Doktors der Wirtschaftswissenschaften (Dr. rer. pol.)

von der Carl von Ossietzky Universität Oldenburg

Fakultät II Informatik, Wirtschafts- und

Rechtswissenschaften

vorgelegt von

Britta L. Winkler

geb. am: 11.02.1978 in Salzgitter-Lebenstedt

Referent: Herr Prof. Dr. Reinhard Pfriem

Korreferent: Herr Prof. Dr. Wienand Schruff

Die Annahme, dass es dem Prüfer regelmäßig gelingen könnte, Glaubwürdigkeitslücken überzeugend zu schließen, scheint nicht recht plausibel. Da die Glaubwürdigkeit subjektiv gelebt wird, würde dies voraussetzen, dass dem Prüfer die Bedenken im einzelnen bekannt werden, er mit den Parteien Kommunikationsbeziehungen unterhält und er die Bedenken adäquat zerstreuen kann. Dies kann jedoch bei komplexen Sachverhalten und einer Vielzahl von Parteien, die auch eine nicht fixierbare Öffentlichkeit einschließt, nicht erwartet werden.

Gerd Wüstemann (1975), Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, Ffm, Zürich, 1975, S. 14.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	III
Abkürzungsverzeichnis	VIII
Abbildungsverzeichnis	XIV
I. Gang der Untersuchung.....	1
II. Ausmaß des Problems	3
III. Glaubwürdigkeit als existentielle Voraussetzung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer.....	6
1. Definition der Glaubwürdigkeit	6
2. Glaubwürdigkeit als Handlungsvoraussetzung	7
3. Verantwortliches Handeln.....	8
4. Glaubwürdigkeit als Leitmotiv.....	10
5. Glaubwürdigkeit als Voraussetzung für Vertrauen	11
a) Vertrauen	11
b) Vertrauenswürdigkeit	14
c) Vertrauen und Recht.....	15
d) Vertrauenserwartung und Vertrauenshandlung.....	16
6. Die vertrauensvolle Beziehung als Prinzipal-Agenten-Beziehung	18
a) Das Prinzipal-Agenten Problem.....	18
b) Die Vertrauensbeziehung als Prinzipal-Agenten-Beziehung	19
7. Vertrauen als Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes	19
a) Wirtschaftsprüfung und Prinzipal-Agenten-Theorie.....	20
b) Informationen als Hauptbestandteil des funktionsfähigen Kapitalmarktes...	22
c) Entstehung des Bestätigungsvermerks von Wirtschaftsprüfern durch Informationen eines Unternehmens.....	23
aa) Entstehung von Informationen von Wirtschaftsprüfern.....	23
bb) Aufdeckung wesentlicher Mängel.....	28
aaa) Nationale Ebene	28
bbb) Internationale Ebene.....	31
8. Vertrauen in Wirtschaftsprüfer.....	34

a)	Vertrauenssubjekte	35
b)	Vertrauenswürdigkeit von Wirtschaftsprüfern	35
9.	Glaubwürdigkeit in der Wirtschaftsprüfung	37
b)	Der Anspruch auf Glaubwürdigkeit des Prüfers	45
10.	Maßnahmen zur Sicherung der Glaubwürdigkeit	48
a)	Maßnahmen des Unternehmens	48
aa)	Strukturelle Maßnahmen	48
bb)	Personelle Maßnahmen	49
cc)	Unternehmenskultur	50
dd)	Ethikkodex / Code of Conduct	54
b)	Rechtliche Maßnahmen	58
11.	Glaubwürdigkeit und Corporate Governance	60
a)	Corporate Governance	60
b)	Der Abschlussprüfer als Teil der Corporate Governance	61
c)	Ausgewählte Regelungen	63
aa)	OECD Principles of Corporate Governance	63
bb)	Deutscher Corporate Governance Kodex	69
d)	DCGK und Abschlussprüfung	71
IV.	Ethische Aspekte der Wirtschaftsprüfung	72
1.	Grundlagen	72
2.	Die gesetzliche Institution der Wirtschaftsprüfer	74
3.	Ethische Postulate der Wirtschaftsprüfer	76
4.	Verantwortung gegenüber dem geprüften Unternehmen	81
5.	Gemeinwohlverantwortung	83
6.	(Berufs-) Ethische Regelungen	84
a)	Code of Ethics for Professional Accountants	84
b)	International Standard on Quality Control 1	86
c)	Abschlussprüferrichtlinie	87
d)	Auditing Standard No. 2 des PCAOB	87
V.	Verfahren der externen Qualitätskontrolle	91
1.	Grundlagen	91
a)	Qualität	91
b)	Qualitätsanspruch bei der Abschlussprüfung	92

aa)	Die Abschlussprüfung	92
bb)	Historische Entwicklung	94
cc)	Ablauf der Abschlussprüfung.....	95
dd)	Qualitätsbegriff in der Abschlussprüfung	96
ee)	Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung.....	98
2.	Berufsständische Verfahren der externen Qualitätskontrolle.....	102
a)	Überblick.....	102
b)	Der Peer Review in den Vereinigten Staaten von Amerika	103
aa)	Peer Review.....	103
bb)	Entwicklung des Peer Review	104
cc)	Umfang und Ziel des Peer Review.....	107
dd)	Qualifikation.....	109
ee)	Sanktionen.....	109
ff)	Aktuelle Verfahren.....	112
aaa)	AICPA Peer Review Program.....	112
bbb)	CPCAF Peer Review Program	114
gg)	Common Deficiencies	115
c)	Das Monitoring der britischen Institute der Chartered Accountants.....	117
aa)	Das Verfahren	117
bb)	Aufgaben	117
cc)	Geschichtliche Entwicklung.....	119
dd)	Prüfungsumfang	123
ee)	Durchführung	124
ff)	Sanktionen.....	126
d)	Die externe Qualitätskontrolle in Deutschland	127
aa)	Überblick.....	127
bb)	Entwicklung	128
cc)	Umsetzung.....	136
dd)	Common Deficiencies	141
ee)	Sanktionen.....	141
ff)	Ergebnisse durchgeführter Qualitätskontrollen.....	142
3.	Außerberufliche Verfahren der externen Qualitätskontrolle.....	143
a)	Überblick.....	143

b)	Externe Qualitätskontrolle durch die SEC bzw. das PCAOB	144
aa)	Vor dem Sarbanes-Oxley Act	144
aaa)	Historischer Hintergrund.....	144
bbb)	Aufgaben und Einbindung	145
ccc)	Die SEC im Rahmen des Enforcement	147
ddd)	Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung	150
eee)	Sanktionsmöglichkeiten	152
bb)	Nach dem Sarbanes-Oxley Act	154
aaa)	Der Sarbanes-Oxley Act.....	154
bbb)	Folgen für die Wirtschaftsprüfer	155
ccc)	Die Registrierung	157
ddd)	US-Standards.....	158
eee)	Externe Qualitätskontrolle.....	160
fff)	Sonderuntersuchungen	160
ggg)	Der Sarbanes-Oxley Act und Corporate Governance	162
c)	Durchsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer	164
aa)	Grundlagen	164
bb)	Maßnahmen der Berufsaufsicht	166
cc)	Angaben zur Durchsicht.....	171
dd)	Common Deficiencies	172
d)	Kontrolle durch die Abschlussprüferaufsichtskommission.....	174
aa)	Fachbezogene, öffentliche Aufsicht.....	174
bb)	Berufsaufsichtsreformgesetz (7. WPO-Novelle).....	175
e)	Das Verfahren der Qualitätskontrolle durch das britische Financial Reporting Review Panel (FRRP)	181
aa)	Historischer Hintergrund.....	181
bb)	Aufgaben und Einbindung	183
cc)	Feststellung von Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung	187
dd)	Sanktionsmöglichkeiten	188
ee)	Common Deficiencies	190
f)	Kontrolle durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung	191
aa)	Grundlagen	191
bb)	Enforcement-Verfahren.....	192

cc) Prüfstelle.....	195
dd) Prüfungsdurchführung.....	195
VI. Ökonomische Analyse der verschiedenen Regelungsansätze bezüglich der Stärkung von deren Glaubwürdigkeit.....	199
1. Ökonomische Analyse.....	199
2. Ethische Aspekte	200
3. Geeignetheit	202
4. Angemessenheit	203
5. Kosten/Effizienz.....	203
a) Kosten der Ausbildung der Kontrolleure	204
aa) Kosten für die Ausbildung bei berufsständischen Verfahren.....	205
bb) Kosten für die Ausbildung bei außerberufsständischen Verfahren....	206
b) Anzahl der Mitarbeiter	207
aa) Anzahl der Mitarbeiter bei berufsständischen Verfahren	208
bb) Anzahl der Mitarbeiter bei außerberufsständischen Verfahren.....	209
c) Prüfungshäufigkeit	210
aa) Prüfungshäufigkeit bei berufsständischen Verfahren	211
bb) Prüfungshäufigkeit bei außerberufsständischen Verfahren.....	212
d) Prüfungsumfang	213
aa) Berufsständische Regelungen	214
bb) Außerberufsständische Regelungen	215
e) Gesamtkosten/Effizienz.....	216
aa) Berufsständische Regelungen	218
bb) Außerberufsständische Regelungen	219
VII. Perspektiven der Weiterentwicklung/Schlussbetrachtungen	221
Anhang	1
Literaturverzeichnis.....	14

Abkürzungsverzeichnis

A

AAER	Accounting and Auditing Enforcement Release
AAPA	American Association of Public Accountants
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
AG	Aktiengesellschaft
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIU	Audit Inspection Unit
AKEIÜ	Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung
AKEU	Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APB	Accounting Principles Board
ARC	Audit Registration Committee
Art.	Artikel
ASB	Accounting Standards Board
ASC	Accounting Standards Committee
ASCPA	American Society of Certified Public Accountants
Aufl.	Auflage

B

BaFin	Bundesamt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAKred	Bundesaufsichtsamt für das Kreditwesen
BAV	Bundesaufsichtsamt für das Versicherungswesen
BAWe	Bundesaufsichtsamt für den Wertpapierhandel
BB	Betriebs-Berater
bes.	besonders
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BestV	Bestätigungsvermerk
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BL	Bylaws des AICPA
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz

BS	Berufssatzung
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
C	
ca.	circa
CA	Companies Act
CCAB	Consultative Committee of Accountancy Bodies
CEO	Chief Executive Officer
CESR	The Committee of European Securities Regulators
CFO	Chief Financial Officer
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
CIPFA	Chartered Institute of Chartered Finance and Accountancy
CPA	Certified Public Accountant
CPCAF	Center for Public Company Audit Firms
D	
D	Deutschland
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
DBW	Die Betriebswirtschaft
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
DIN	Deutsches Institut für Normung e.V.
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung
D&T	Deloitte & Touche
DTI	Department of Trade and Industry
E	
EG	Europäische Gemeinschaft
e.g.	exempli gratia
engl.	englisch
EPS	Entwurf Prüfungsstandard
Et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F	
f.	folgende
FAS	Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FB	Finanzbetrieb
ff.	fortfolgende
FG	Fachgutachten
Fn.	Fußnote

FRC	Financial Reporting Council
FRRP	Financial Reporting Review Panel
FRS	Financial Reporting Standards
FS	Festschrift
FTD	Financial Times Deutschland
G	
GB	Großbritannien
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
HV	Hauptversammlung
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung
I	
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ICAEW	Institute of Chartered Accountants of England and Wales
ICAI	Institute of Chartered Accountants of Ireland
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.e.	id est
i.e.S.	im engeren Sinne
IFAC	International Federation of Accountants
i.H.v.	in Höhe von
IMU	Irish Monitoring Unit
Inc.	Incorporated
insbes.	insbesondere
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IR	Inhärentes Risiko
ISO	International Organisation for Standardization
ISQC	International Standard on Quality Control
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
J	
JAC	Joint Audit Committee

JDS	Joint Disciplinary Scheme
Jh.	Jahrhundert
JMU	Joint Monitoring Unit
K	
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
Kap.	Kapitel
KapAEG	Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz)
KapCoRiLiG	Gesetz zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union zur Änderung der Bilanz- und Konzernbilanzrichtlinie hinsichtlich ihres Anwendungsbereiches (90/605/EWG), zur Verbesserung und Offenlegung von Jahresabschlüssen und zur Änderung anderer handelsrechtlicher Bestimmungen (Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz)
KfQK	Kommission für Qualitätskontrolle
KG	Kapitalgesellschaft
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KR	Kontrollrisiko
L	
LG	Landgericht
LR	Litigation Release
lt.	laut
LSE	London Stock Exchange
M	
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million (en)
Mrd.	Milliarde (n)
N	
NASDAQ	The Nasdaq Stock Exchange Market
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NYSE	New York Stock Exchange
O	
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
ÖAR	Ökonomische Analyse des Rechts
OLG	Oberlandesgericht
o.V.	ohne Verfasser

P

PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PCPS	Private Companies Practice Section
PfQK	Prüfer für Qualitätskontrolle
PLC	Public Limited Companies
POB	Public Oversight Board
POBA	Public Oversight Board For Accountancy
PR	Prüfungsrisiko
PRC	Peer Review Committee
PS	Prüfungsstandard
PublG	Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)

Q

QAD	Quality Assurance Directorate
QCIC	Quality Control Inquiry Committee

R

RaP	Risiko analytischer Prüfungshandlungen
RdP	Risiko detaillierter Prüfungshandlungen
Rn.	Randnummer
RQB	Recognized Qualifying Bodies
RSB	Recognized Supervisory Bodies

S

S.	Seite
SA	Securities Act (1933)
SAS	Statements on Auditing Standards
SEA	Securities Exchange Act (1934)
SEC	Securities Exchange Commission
SECPS	SEC Practice Section
Sec.	Section
s.o.	siehe oben
SOA	Sarbanes-Oxley Act
sog.	sogenannte (r, s)
SOP	Statement of Principles
Sp.	Spalte (n)
SPE	Special Purpose Entity
SRO	Self Regulatory Organisation
SSAE	Statements on Standards for Attestation Engagements
SSARS	Statements on Standards for Accounting and Review Services
StGB	Strafgesetzbuch

T

Tz.	Textziffer
-----	------------

U

u.	und
----	-----

u.a.	unter anderem
u.a.m.	und andere (s) mehr
UITF	Urgent Issues Task Force
UK	United Kingdom
UmwG	Umwandlungsgesetz
US	United States
USA	United States of America
US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
US-GAAS	United States-Generally Accepted Accounting Standards
u.U.	unter Umständen

V

v.	von, vom
v.a.	vor allem
vBP	vereidigter Buchprüfer
vBPG	vereidigte Buchprüfungsgesellschaft
vgl.	vergleiche
VO	Gemeinsame Stellungnahme der Vorstände des Institutes der Wirtschaftsprüfer und der Wirtschaftsprüferkammer
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz

W

WP	Wirtschaftsprüfer
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitt.	Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WPOÄG	Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz

Z

z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
z.T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Risikoorientierte Prüfungsmethoden.....	24
Abb. 2: Bestandteile des Prüfungsrisikos.....	26
Abb. 3: Prüfungsrisikomodell	27
Abb. 4: Determinanten der Glaubwürdigkeit im Bereich der Wirtschaftsprüfung	39
Abb. 5: Maßnahmen zur Sicherung von Glaubwürdigkeit durch die Prüfungsgesellschaft	48
Abb. 6: Corporate Governance.....	61
Abb. 7: Quellen ethischer Verhaltensnormen für Wirtschaftsprüfer I/II	77
Abb. 8: Quellen ethischer Verhaltensnormen für Wirtschaftsprüfer II/II.....	78
Abb. 9: Maßnahmen der internen Qualitätssicherung.....	100
Abb. 10: Verfahren der externen Qualitätskontrolle	102
Abb. 11: Externe Qualitätskontrolle innerhalb des Berufsstandes	103
Abb. 12: Peer Review in den USA nach Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Acts.....	112
Abb. 13: AICPA Peer Review Program.....	113
Abb. 14: Common Deficiencies	116
Abb. 15: Die Britischen Institute der Chartered Accountants.....	118
Abb. 16: Regelungen der externen Qualitätskontrolle	133
Abb. 17: Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle	134
Abb. 18: Staatsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft.....	137
Abb. 19: Externe Qualitätskontrolle außerhalb des Berufsstandes	143
Abb. 20: Berufsaufsicht durch das PCAOB.....	156
Abb. 21: Verfahrensarten	167
Abb. 22 Common Deficiencies bei der Durchsicht durch die WPK.....	173
Abb. 23 Sonderuntersuchungen gem. 7. WPO-Novelle.....	180
Abb. 24: Struktur des FRC	183
Abb. 25 Common Deficiencies des FRRP	190
Abb. 26: Übersicht über das Enforcement-Verfahren in Deutschland.....	193
Abb. 27: Kostenträchtige Elemente	204
Abb. 28: Kosten für die Ausbildung bei berufsständischen Verfahren.....	205
Abb. 29: Kosten für die Ausbildung bei außerberufsständischen Verfahren.....	206
Abb. 30: Anzahl der Mitarbeiter bei berufsständischen Verfahren	208

Abb. 31: Anzahl der Mitarbeiter bei außerberufsständischen Verfahren.....	209
Abb. 32: Prüfungshäufigkeit bei berufsständischen Verfahren	211
Abb. 33: Prüfungshäufigkeit bei außerberufsständischen Verfahren.....	212
Abb. 34: Prüfungsumfang bei berufsständischen Verfahren	214
Abb. 35: Prüfungsumfang bei außerberufsständischen Verfahren.....	215
Abb. 36: Kosten berufsständischer Verfahren	218
Abb. 37: Kosten außerberufsständischer Verfahren	219

I. Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit ist interdisziplinär angelegt. Die ihr zugrunde liegende Fragestellung beschränkt sich nicht allein auf einen Wissenschaftsbereich. Vielmehr erörtert sie die Themenstellung aus der Sichtweise unterschiedlicher, aber innerlich verbundener Disziplinen. Den Schwerpunkt dieser Arbeit bilden die ökonomischen Zusammenhänge von juristischen und ethischen Regelungskomplexen bezogen auf die Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung und die Glaubwürdigkeit der Tätigkeit von Abschlussprüfern bzw. der entsprechenden Kontrollsysteme.

Eines der Hauptanliegen dieser Arbeit ist es, rechtstatsächliche Angaben über die verschiedenen bestehenden Kontrollsysteme in ausgewählten Ländern darzustellen und zu bewerten. Dies konnte jedoch nur im Rahmen der von den zuständigen Institutionen zur Verfügung gestellten Informationen, soweit diese nicht öffentlich zugänglich waren, geschehen.

Auch auf Grund der Aktualität des Themas, nicht zuletzt wegen der verschiedenen spektakulären Bilanzskandale der vergangenen Jahre, der damit einhergehenden Glaubwürdigkeitsdiskussion von Abschlussprüfern und der daraufhin eingeleiteten grundlegenden Neuorientierung, konnte notwendigerweise kaum auf einschlägige Vorarbeiten in der Literatur zurückgegriffen werden. Auch insoweit wird daher mit dieser Arbeit zum Teil Neuland betreten. Über Internetrecherchen, verbunden mit zahlreichen E-Mail-Anfragen wurde, soweit möglich, einschlägiges Datenmaterial ermittelt und verarbeitet.

Da es, soweit ersichtlich, bisher an einer zureichenden Grundlegung für die zu erörternde Fragestellung fehlt, hat die Verfasserin diese aus den verschiedenen Wissenschaftsdisziplinen in einen geordneten Zusammenhang und auch theoretisch auf tragfähige Fundamente zu stellen versucht. Besonderes Augenmerk wird neben der präzisen Untersuchung der berufsständischen und außerberufsständischen Systeme der externen Qualitätskontrolle auf die ökonomische Analyse des Rechts und auf dessen ethische Bezüge gerichtet.

Ausgangspunkt der Arbeit ist die im Folgenden zu verifizierende Hypothese, dass die Glaubwürdigkeit eine existentielle Voraussetzung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist. Es ist möglicherweise die positive Seite der Bilanzskandale, dass sie die bisher als selbstverständlich vorausgesetzte Glaubwürdigkeit im Bereich der Wirtschaftsprüfung in ihrer Gefähr-

dung sichtbar gemacht und damit den erforderlichen Korrekturen im Denken, der Organisation der Kontrolle und dem rechtlichen Rahmen dafür den Weg bereitet hat. Insbesondere Fragen der Corporate Governance, die als theoretische Grundlage wesentlich diese Arbeit bestimmen, werden auf den Problembereich der Wirtschaftsprüfung bezogen und näher analysiert. Hierfür werden zunächst grundlegende Begriffe wie Glaubwürdigkeit, Vertrauen, Qualität, Qualität der Abschlussprüfung etc. definiert.

Herausgearbeitet werden zudem in dieser Arbeit die ethischen Aspekte im Bereich der Wirtschaftsprüfung, die zum Teil verborgen den berufsständischen Regelungskomplexen zugrunde liegen. In diesem Zusammenhang wird auch der derzeitige Trend zur Schaffung und Implementierung eines *Code of Conduct* durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften untersucht.

Eine fachlich hochwertige Prüfungsqualität stellt, neben den grundlegenden ethischen Werten, eine Determinante von Glaubwürdigkeit und Vertrauen in die Abschlussprüfung dar. Zur Gewährleistung einer einheitlich hochwertigen Prüfungsqualität müssen durch die entsprechenden Gesetzgeber und *regulators* Mindeststandards festgesetzt und deren Einhaltung kontrolliert werden.

Der Vergleich und die Analyse der verschiedenen nationalen (Neu-)Regelungen der externen Qualitätskontrolle, sei es berufsständisch oder außerberufsständisch, erfordern eine juristische (rechtsvergleichende) Herangehensweise zu erfassen.

Aus ökonomischer Sicht stellen sich die Fragen nach der Effektivität und der Effizienz der (Neu-) Regelungen. Diesen Fragen wird mit einer ökonomischen Analyse der rechtlichen Regelungen nachgegangen.

II. Ausmaß des Problems

Durch die die weltweiten Kapitalmärkte erschütternden Bilanzskandale der jüngeren Vergangenheit ist die Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, dessen sich namenhafte Unternehmen wie z.B. Enron und WorldCom bedient hatten, nachhaltig beeinträchtigt worden. Nicht zuletzt deshalb ist eines der ehemaligen „big five“ Prüfungsunternehmen (Arthur Andersen) vom Markt verschwunden. Eine Phase der grundlegenden Neuorientierung der Kontrolle der Prüfungstätigkeit hält nicht nur in den USA, sondern auch in Europa und dabei insbesondere in Deutschland Einzug. Dies stellt einen fundamentalen Umbruch im Bereich des Rechts der Wirtschaftsprüfung dar, der in Teilbereichen Gegenstand der vorliegenden Arbeit ist.

Die weltweit bekannt gewordenen Bilanzfälschungen bzw. unrichtigen Darstellungen der wirtschaftlichen Lage von Unternehmen lassen die Frage nach der Seriosität und der Wirksamkeit der Wirtschaftsprüfung als zwingend und nahezu unvermeidlich erscheinen. In einigen Fällen wurde den Wirtschaftsprüfern kriminelles Mitverschulden bzw. Kollusion vorgeworfen, auch wenn dies nicht zu einer strafgerichtlichen Verurteilung führte. Obwohl der Vorwurf krimineller Handlungen eher die Ausnahme ist, hat das Vertrauen in die Institution der Abschlussprüfung gleichwohl erheblich gelitten. Dies kann jedoch unter anderem auch daran liegen, dass sowohl die Kapitalmärkte als auch die Öffentlichkeit zu große Erwartungen in den Umfang und die Qualität der Tätigkeit von Abschlussprüfern haben (expectation gap).

Skandale um Unternehmen wie Balsam, FlowTex, Enron und WorldCom haben in der Vergangenheit – unabhängig von den jeweiligen konkreten Tatbeständen – zu einem massiven Glaubwürdigkeitsverlust des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, den USA und zahlreichen europäischen Ländern geführt. Eine exemplarische Darstellung dieser Fälle erfolgt als Anhang zu dieser Arbeit.

Nachteilig ist u.a. der Druck, der durch die Aktionäre, Großaktionäre und Analysten etc. nicht selten auf das Management ausgeübt wird und dieses unter Umständen zu einem „Corriger la fortune“¹ verführen kann.

¹ Vgl. Dörner, Dietrich (2003), Quo vadis Wirtschaftsprüfung, in: Forum Wirtschaftsethik 1/2003, S. 4 ff.

In Deutschland sind die wesentlichen Rechnungslegungsvorschriften im HGB geregelt. Sie basieren auf der Normierung von Grundsätzen. Einzelfälle werden unter diese Grundsätze subsumiert. Es gelten das Anschaffungs- und das Vorsichtsprinzip.

Demgegenüber werden in internationalen Regelungen, insbesondere den US-GAAP nicht zu zählende Einzelsachverhalte detailliert geregelt.

Korrektheit bei der Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze ist dabei unverzichtbar; sie muss in jedem einzelnen Fall von den verschiedenen Anspruchsgruppen gefordert und zugrunde gelegt werden können.

In jedem Berufsstand gibt es schwarze Schafe. Dieser Tatbestand führt nicht notwendigerweise zum Vertrauensverlust in den gesamten Berufsstand, kann diesen aber gefährden und in einem schlechten Licht erscheinen lassen. Von daher ist es nicht nur ein Gebot der Selbstachtung des Berufsstandes, sondern existentielle Voraussetzung für seine Tätigkeit, dass es ihm gelingt, seine Glaubwürdigkeit durch geeignete Maßnahmen weitestmöglich zu sichern bzw. wiederherzustellen.

Im Zusammenhang mit den nationalen und internationalen Unternehmenskrisen wurden gravierende Mängel in der Corporate Governance festgestellt, die die Überwachung der Aktivitäten im Unternehmen verstärkt in die öffentliche Diskussion brachten und ihnen damit zu erheblicher Bedeutung verhelfen. Dies zeigt sich nicht zuletzt auf nationaler Ebene durch den Erlass und die weitere Bearbeitung des rechtlich bisher nicht verbindlichen Deutschen Corporate Governance Kodex, in dem zum Teil auf die Freiwilligkeit der Unternehmen gesetzt wird. Die genannten Skandale sind Indikatoren dafür, dass „die Reputation von Unternehmen in all ihren gesellschaftlichen Umwelten auf dem Spiele steht bzw. ins Wanken geraten ist.“² „Auffällig am Versagen der Governance-Strukturen im Falle Enrons scheint zunächst zu sein, dass alle mit der Aufsicht über das Unternehmen betrauten Organe – von den staatlichen Behörden über Banken und Rechnungsprüfer bis hin zur gar nicht so kritischen Öffentlichkeit – von den Geschäftspraktiken Enrons profitierten.“³ Enron ist es gelungen, die Instanzen, die

² Pfriem, Reinhard (2004a), Ein pluralistisches Feld von Governancekulturen, in: Pfriem, Reinhard (2004) Unternehmen, Nachhaltigkeit, Kultur - Von einem, der nicht auszog, um Betriebswirt zu werden, Marburg, 2004, S. 333-363 (339).

³ Abländer, Michael S. (2005), Why the Watchdogs didn't bark – Gründe für das Moralversagen im Falle Enron, in: Forum Wirtschaftsethik, 2/2005, S. 19-25(21).

eigentlich der Kontrolle des Unternehmens dienen sollten, „in den Dienst der eigenen Sache zu stellen.“⁴

Zwangsläufig beschränkt sich die Thematik der Corporate Governance nicht nur auf die Unternehmensleitung und die Fremdkapitalgeber, vielmehr umfasst sie im weitesten Sinne die Beziehungen zwischen Unternehmen und Gesellschaft⁵ und bindet somit auch den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ein, übernimmt dieser doch im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben für die Abschlussprüfungen die Aufgabe, Aussagen über die Richtigkeit und Ordnungsgemäßheit der Unternehmensinformationen zu treffen. Denn wahrheitsgemäße und glaubwürdige Unternehmensinformationen, abgesichert durch entsprechende Abschlussprüfungen, sind für den Kapitalmarkt unabdingbar. Auch für die Tätigkeit des Aufsichtsrates sind Wirtschaftsprüfer von besonderer Bedeutung.

Ziel dieser Arbeit ist es, die Grundlagen für die Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer herauszuarbeiten, in ihrer Systematik darzustellen und bestehende rechtliche und berufsständische Regelungen im Hinblick auf ihre Eignung zu untersuchen und zu beurteilen, welches unter den geeigneten Systemen unter ökonomischen Gesichtspunkten das günstigste ist.

Bei der Untersuchung der Eignung wird darauf abzustellen sein, welche Anreize zur Einhaltung der Qualitätsanforderungen (einschließlich die des Code of Ethics) bestehen bzw. gesetzt werden.

All diese Regelungs- und Kontrollmechanismen müssen allerdings auch im Lichte von Kosten-Nutzen-Aspekten betrachtet und abgewogen werden (Effizienz). Dies geschieht im Rahmen einer ökonomischen Analyse des Rechts der Wirtschaftsprüfung. Der Gesetzgeber selbst ist gehalten, aufgrund des verfassungsrechtlichen Ranges der Verhältnismäßigkeit nur geeignete (damit effektive), erforderliche und angemessene Regelungen hinsichtlich der Wirtschaftsprüfung zu treffen. Hierbei steht ihm aber ein breiter Beurteilungsspielraum zu.

Die Effektivität und die Effizienz von einschlägigen Regelungsmechanismen sind eine wichtige Voraussetzung für die mit den (Neu-)Regelungen angestrebte Stärkung bzw. Sicherung der Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer.

⁴ Abländer, Michael S. (2005), a.a.O., S. 21.

⁵ Vgl. hierzu und zur Abgrenzung von Corporate Citizenship und Corporate Social Responsibility Pfriem, Reinhard (2004a), a.a.O., S. 339 f.

III. Glaubwürdigkeit als existentielle Voraussetzung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer

1. Definition der Glaubwürdigkeit

Die Glaubwürdigkeit von Personen und Informationen spielt sowohl im gesellschaftlichen als auch im persönlichen Zusammenleben eine wesentliche Rolle. Tatsächlich sind die Menschen jederzeit auf unverfälschte, zuverlässige Informationen angewiesen.

Durch die Medien werden zunehmend mehr Nachrichten produziert, die als Waren verkauft werden müssen und in der Wettbewerbsgesellschaft unter dem Auflagedruck und der Einschaltquote eine merkwürdige Eigendynamik entfalten; ihre Glaubwürdigkeit ist nicht immer gegeben, jedoch ist diese insbesondere wegen der Zentralisierung von Entscheidungsprozessen von außerordentlicher Bedeutung. Diese Entscheidungen sind für Aussenstehende nicht mehr einseh- und durchschaubar, so dass sie sich auf die Informationen verlassen, auf Grund derer sie ihre Entscheidungen treffen müssen. Der erheblichen Bedeutung des Begriffes der Glaubwürdigkeit steht ein eklatantes Defizit an Begriffserklärung und Forschung gegenüber. So ist der Begriff in Wörterbüchern grundsätzlich noch nicht einmal genannt, geschweige denn erläutert.⁶ Das Wörterbuch der Psychologie⁷ definiert Glaubwürdigkeit als „allgemeine Kennzeichnung von Aussagen, bei denen der berichtete Sachverhalt durch die personalen Verarbeitungsprozesse, die vor der Aussage liegen oder die im Prozess des Zustandekommens der Aussage auftreten, nicht verzerrt wurden. Bei Glaubwürdigkeit stimmen die Aussagen mit den wesentlichen Einzelheiten erlebter Tathergänge überein, auf die sie sich gründen, im anderen Fall handelt es sich um Falschaussagen.“⁸ Alle Abweichungen zwischen der Aussage und den ihr zugrunde liegenden Tatsachen berühren hier ursachenunabhängig die Glaubwürdigkeit. Demnach wären auch solche Aussagen unglaubwürdig, die auf einem Irrtum beruhen. Diese Definition stimmt mit dem umgangssprachlich verwendeten Glaubwürdigkeitsbegriff weitestgehend überein, wird hier doch die Übereinstimmung der Informationen mit den tatsächlichen Sachverhalten bewertet.

Eine einzige, klare und allgemein akzeptierte Definition der Glaubwürdigkeit existiert offensichtlich nicht. So stellt Köhnken (1990) in seiner Arbeit „Glaubwürdigkeit – Untersuchungen zu einem psychologischen Konstrukt“ fest, dass eine eindeutige, wissenschaftliche Definition

⁶ Ausnahmen bilden hier die psychologischen Wörterbücher, die sich jedoch nur teilweise und unzureichend mit dem Begriff befassen.

⁷ Clauß, Günter (1981), Wörterbuch der Psychologie, Leipzig, 1981.

⁸ Clauß (1981), a.a.O., S. 239.

des Begriffes der Glaubwürdigkeit, aber auch der Lüge und der Täuschung nicht vorliegt. Als Definition schlägt er folgendes vor:

„Glaubwürdigkeit liegt vor, wenn ein Kommunikator an einen Rezipienten eine Information vermittelt, von der er glaubt, dass sie zutreffend ist, wenn also ein Kommunikator keine Täuschungsabsicht hat. Entscheidendes Bestimmungsstück ist hierbei die Intentionalität. Dies impliziert, dass der Kommunikator *irrtümlich*, d.h. ohne Vorsatz, falsche Informationen vermitteln kann, ohne unglaubwürdig zu sein (subjektive Richtigkeit). Ebenso kann er irrtümlich eine richtige Information vermitteln und dennoch unglaubwürdig sein, nämlich dann, wenn er die richtige Information für falsch hält.“⁹

Nach Heringer ist Glaubwürdigkeit „sozusagen die Basis, auf der Kommunikation funktioniert; sie ist das kommunikative Urvertrauen, ohne das nichts geht.“¹⁰

Für viele Menschen stellt Glaubwürdigkeit einen hohen subjektiven Wert dar. „Je enger der Kreis um den sozialen Nahraum der befragten Personen gezogen wird, desto wichtiger wird im Umgang miteinander die Ehrlichkeit und Aufrichtigkeit.“¹¹

2. Glaubwürdigkeit als Handlungsvoraussetzung

„Immer dann, wenn Informationen entscheidungs- oder handlungsrelevant werden, die uns nicht aus eigener Wahrnehmung bekannt sind, stellt sich prinzipiell die Frage nach deren Glaubwürdigkeit.“¹²

Der Begriff der Glaubwürdigkeit fällt zumeist im Zusammenhang mit der Frage, ob angebotene Informationen zuverlässig sind bzw. mit den objektiven Gegebenheiten übereinstimmen. Da die Sachverhalte, mit denen sich die Gesellschaft auseinanderzusetzen hat, zunehmend komplexer werden, ist sie auf glaubwürdige Informationen von Experten angewiesen. Dass ihr eine herausragende Bedeutung zukommt, welche genauer untersucht werden muss, wird hierbei besonders deutlich.

⁹ Köhnken, Günter (1990), *Glaubwürdigkeit – Untersuchungen zu einem psychologischen Konstrukt*, München, 1990, S. 4.

¹⁰ Zitiert nach Köhnken (1990), a.a.O., S. 1.

¹¹ Köhnken (1990), a.a.O., S. 1.

¹² Köhnken (1990), a.a.O., S. 1.

3. Verantwortliches Handeln

Verantwortung tragen, sich für etwas verantworten, bedeutet, Rede und Antwort zu stehen und die Konsequenzen für seine Handlungen zu tragen. Nach Höffe (1986) bezeichnet Verantwortung eine dreistellige Beziehung, nämlich „die Zuständigkeit von Personen für übernommene Aufgaben bzw. für das eigene Tun und Lassen, auch für Charaktereigenschaften vor einer Instanz, die Rechenschaft fordert: z.B. vor einem Gericht, vor den Mitmenschen, auch vor dem Gewissen oder vor Gott.“¹³

Die drei konstitutiven Elemente der Verantwortung sind somit

- der Inhalt der Verantwortung
- der Träger der Verantwortung sowie
- die Beurteilungs- und Kontrollinstanz über die Wahrnehmung der Verantwortung.¹⁴

Um Verantwortung wahrnehmen zu können, ist die Existenz eines Handlungsspielraumes und damit die Freiheit zur Wahrung einer Handlungsalternative zwingend erforderlich. Der Mensch wird aufgrund seiner Fähigkeit zur Verantwortung zum einen zu einem Rechtssubjekt, zum anderen aber auch zu einem ethischen Subjekt, welches die Konsequenzen für seine Handlungen sowie deren Folgen tragen muss und dabei mit Bestrafung und Belohnung bzw. Achtung und Verachtung bedacht wird.¹⁵ Für ein Unternehmen können ausgehend von der allgemeinen Beschreibung drei Aspekte der Verantwortung unterschieden werden.¹⁶

a) Kausale Verantwortung:

Für die Probleme, die ein Unternehmen selbst verursacht, ist es selbst verantwortlich. Hierbei handelt es sich um eine ex-post-Betrachtung. In der Regel lässt sich diese Form der Verantwortung leicht feststellen; zu Auseinandersetzungen hingegen führt oftmals die Frage, ob Selbstverschulden vorliegt. Diese Frage kann nur unter Beachtung der Fähigkeitsverantwortung beantwortet werden.

b) Fähigkeitsverantwortung:

¹³ Höffe, O (1986), Lexikon der Ethik, 3., neubearb. Aufl., München, 1986, S. 263 f.

¹⁴ Vgl. Hunzinger, R. (1980), Die soziale Verantwortung der Unternehmung. Auseinandersetzung mit einem Schlagwort, Bern, Stuttgart, 1980, S. 16 ff.

¹⁵ Vgl. Höffe (1986), a.a.O., S. 264.

¹⁶ Vgl. Thommen, Jean-Paul (1996), Glaubwürdigkeit – Die Grundlage unternehmerischen Denkens und Handelns, Zürich, 1996, S. 61 mwN.

Verantwortlich ist ein Unternehmen für Situationen, für die es fähig ist, eine Problemlösung anzubieten. Im Gegensatz zur kausalen Verantwortung handelt es sich hier nicht um eine ex-post, sondern um eine ex-ante-Betrachtung; Anstatt sich für sein Verhalten und dessen Folgen verantwortlich zu fühlen, ist man für die Sache verantwortlich, für etwas, was zwar außerhalb liegt, jedoch im Wirkungskreis der Macht, welche so zu einem entscheidenden Faktor wird.¹⁷

„Die Sache wird meine, weil die Macht meine ist und einen ursächlichen Bezug zu eben dieser Sache hat.“¹⁸ Da diese Macht in den letzten Jahrzehnten explosionsartig zugenommen hat, ist der Mensch in die Lage versetzt worden, sich selbst und seine Umwelt über Generationen hinweg bis hin zur Selbstzerstörung zu gefährden.¹⁹ Damit ist gleichzeitig seine Verantwortung sprunghaft angewachsen. Neben die Nächstenliebe tritt das Postulat der Fernstenliebe, also die Einbeziehung der Ungeborenen in unser Denken und Fühlen. Diese Verantwortung inhaltlich zu umschreiben ist allerdings nicht zu erfüllen. Ob und wann ein Unternehmen dazu in der Lage ist, Probleme zu vermeinden bzw. lösen, ist davon abhängig, welche Ressourcen zur Verfügung stehen, wie weit sein Verantwortungsspektrum gezogen und wie innovationsfähig es ist.²⁰

c) Rollenverantwortung

Aus organisatorischer Sicht kann Verantwortung als eine Pflicht des Auftragnehmers angesehen werden. Für die ordnungsgemäße Erfüllung einer ihm zugewiesenen Aufgabe oder Rolle muss er Rechenschaft ablegen. In unserer Gesellschaft hat das Unternehmen als Institution bestimmte Rechte und Pflichten. Gegenüber den verschiedenen Anspruchsgruppen muss es sich rechtfertigen. Neben den Ansprüchen, die über den Markt geregelt werden, existieren weitere, welche sich zum einen aus den Wertvorstellungen der Öffentlichkeit und zum anderen aus der Verpflichtung zur Einhaltung rechtlicher Regelungen ableiten lassen.²¹

Aufgrund obiger Unterscheidung, kann verantwortliches Handeln eines Unternehmens folgendermaßen interpretiert werden: Als Teil der Gesellschaft ist das Unternehmen für seine Handlungen und deren Auswirkungen auf die Betroffenen unter der Berücksichtigung des Verursacherprinzips, der allgemeinen Rollenerwartungen und der eigenen Fähigkeiten verantwortlich. Das Unternehmen muss seine Position in der Gesellschaft und den Umfang der

¹⁷ Vgl. Jonas, H. (1984), Das Prinzip Verantwortung. Versuch einer Ethik für die technologische Zivilisation, Frankfurt am Main, 1984, S. 174 f.

¹⁸ Jonas (1984), a.a.O., S. 175.

¹⁹ Vgl. Jonas (1984), a.a.O., S. 247.

²⁰ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 63.

²¹ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 62.

Verantwortung, den es bereit ist zu tragen, selbst bestimmen. Es handelt sich hierbei um eine originäre unternehmerische Aufgabe, welche nicht delegiert werden kann. Berücksichtigt werden müssen hier die ökonomischen Sachzwänge, die sich teilweise widersprechenden Ansprüche von Interessengruppen und die ethischen Vorstellungen und Ziele des Unternehmens. Diese in Einklang zu bringen, stellt eines der gegenwärtigen Hauptprobleme dar.²²

4. Glaubwürdigkeit als Leitmotiv

Einem Unternehmen zeigt der Grad seiner eigenen Glaubwürdigkeit, inwieweit es von der Gesellschaft akzeptiert wird und inwieweit es den (ethischen) Ansprüchen seiner Anspruchsgruppen gerecht wird. Zum einen wird deutlich, ob die Erwartungen der verschiedenen Anspruchsgruppen hinreichend wahrgenommen worden sind, zum anderen, ob diese Wahrnehmungen auch durch entsprechende unternehmerische Handlungen umgesetzt worden sind. Damit stellt die Glaubwürdigkeit das oberste Leitmotiv bzw. Beurteilungskriterium unternehmerischen Handelns dar.²³ Als Anspruchsgruppen kommen unter anderem nachfolgende Gruppen in Frage:

- Geschäftspartner
- Betroffene gesellschaftliche Gruppen
- Umwelt in den verschiedensten Erscheinungsformen
- Zukünftige Generationen

Zum obersten Leitmotiv kann die Glaubwürdigkeit in einem Unternehmen nur werden, wenn

- das Unternehmen einsieht, dass seine Handlungen nicht Selbstzweck sein können und dürfen. Außerdem muss es sich der Verantwortung für die Konsequenzen bewusst sein, welche sich aus seinen Handlungen ergeben.
- das Unternehmen dazu bereit ist, auftretende Probleme, welche gelöst werden müssen, gemeinsam zu erkennen. Dies hat zur Folge, dass das Unternehmen gegenüber der Umwelt offen und ehrlich sein muss, damit es von seinen Anspruchsgruppen akzeptiert werden kann.
- das Unternehmen die Fähigkeit besitzt bzw. entwickeln kann, relevante Probleme zu lösen und die artikulierten Bedürfnisse zu befriedigen.

Im Rahmen der Unternehmenspolitik scheint eine Glaubwürdigkeitsstrategie geradezu zwingend, kann doch Glaubwürdigkeit nur in einem fortwährenden Prozess erlangt und nicht

²² Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 63.

²³ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 43.

durch einen einzigen Akt erkaufte werden.²⁴ Eine Glaubwürdigkeitsstrategie ist kein Instrument, das ein Unternehmen dann einsetzen kann, wenn es aufgrund von Anschuldigungen Druck ausgesetzt ist. Vielmehr muss es hier darum gehen, Möglichkeiten im Vorfeld aufzuzeigen, dass es zu solchen Situationen nicht erst kommt.²⁵

5. Glaubwürdigkeit als Voraussetzung für Vertrauen

a) Vertrauen

Von Vertrauen wird zumeist aus soziologischer, psychologischer, sozialpsychologischer aber auch zunehmend aus ökonomischer Sicht gesprochen.²⁶ Nach Ripperger (1998) ist Vertrauen „die freiwillige Erbringung einer riskanten Vorleistung unter Verzicht auf explizite vertragliche Sicherungs- und Kontrollmaßnahmen gegen opportunistisches Verhalten (Vertrauenshandlung) in der Erwartung, dass der Vertrauensnehmer motiviert ist, freiwillig auf opportunistisches Verhalten zu verzichten (Vertrauenserwartung).“²⁷ Dieser recht konkreten Definition steht die Aussage verschiedener Autoren gegenüber, die den Vertrauensbegriff grundsätzlich nicht als so einfach fassbar beschreiben. So beispielsweise Wiegand (1994), der anmerkt, dass der Begriff des Vertrauens „keine klaren Konturen auf(weist); er wird deshalb ganz unterschiedlich verwendet und verstanden.“²⁸ Dies ist abhängig vom Facettenreichtum des Vertrauensphänomens, welcher verschiedene Disziplinen wie Psychologie, Soziologie, Ökonomie, Politologie, Rechtswissenschaft, Philosophie, Anthropologie, Ethik und das Management

²⁴ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 44.

²⁵ Diese Auffassung vertreten u.a. auch Achleitner, P. M. (1985), *Sozio-politische Strategien multinationaler Unternehmungen. Ein Ansatz gezielter Umweltmanagements*, Bern/Stuttgart, 1985; Dyllick, Thomas (1989), *Management der Umweltbeziehungen. Öffentliche Auseinandersetzungen als Herausforderung*, Wiesbaden, 1989; Kilpatrick, J. A. (1985), *Corporate Response to Social Pressures: A Typology*, in: *Journal of Business Ethics*, 6/1985, S. 493 ff.; Mitroff, I. I. (1988), *Crisis Management: Cutting through the Confusion*, in: *Sloan Management Review*, Winter, 1988, S. 15 ff.; Mitroff, I. I./Lilman, R.H. (1984); *Corporate Tragedies*, New York, 1984.

²⁶ Vgl. Nowicka, Iwona (2003), *Entstehung von Vertrauen am Beispiel des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in Polen*, Frankfurt am Main, 2003, S. 9. Zum Vertrauen, insbes. zum Vertrauensmanagement vgl. Grüninger, Stephan (2001), *Vertrauensmanagement – Kooperation, Moral und Governance*, Marburg, 2001.

²⁷ Ripperger, Tanja (1999), *Vertrauen im institutionellen Rahmen*, in: Korff, Wilhelm et.al., *Handbuch der Wirtschaftsethik*, Gütersloh, 1999, Band 3 *Ethik wirtschaftlichen Handelns*, S. 76.

²⁸ Wiegand, W. (1994), *Rechtsschein und Vertrauen* in: Hof, H et al. (Hrsg.), *Recht und Verhalten- Verhaltensgrundlagen des Rechts – zum Beispiel Vertrauen*, Baden-Baden, S. 183-198 (183). Shapiro, Susan P. (1987) *The social control of impersonal trust*, in *American Journal of Sociology* 93, S. 623-658 (623) spricht von "confusing potpourri of definitions applied to a host of units and levels of analysis." Husted, Bryan W. (1990), *Trust in business relations: Directions for empirical research*, in: *Business and Professional Ethics Journal* 8, S. 23-40 (24) meint, daß "the definition of trust is problematic because there are such a wide variety of approaches to the concept." (Einen Überblick über die Vielfalt teils widersprüchlicher Verwendungen des Vertrauensbegriffs liefert Hosmer, Larue T. (1995), *Trust: the connecting link between organizational theory and philosophical ethics*, in: *Academy of Management Review* 20, 379-40.)

beschäftigt.²⁹ Umgangssprachlich wird unter Vertrauen zunächst eine Annahme über die Verlässlichkeit bestimmter Eigenschaften oder Personen verstanden.³⁰ Beziehen kann sich Vertrauen entweder auf eine bereits bestehende Situation oder aber auf deren künftiges Eintreten. „Wichtig für das Vorliegen eines Vertrauenstatbestandes ist, dass sich Vertrauen in einer Vertrauensinvestition – der riskanten Vorleistung – objektiviert hat. Misstrauen hingegen basiert auf der Erwartung opportunistischen Verhaltens und manifestiert sich in der Allokation von Ressourcen in explizite Sicherungs- und Kontrollmechanismen.“³¹

Insgesamt herrscht in der Literatur jedoch eine Vielfalt von teilweise widersprüchlichen Bedeutungen und Verwendungen des Begriffes Vertrauen.³² Man kann auf das Wetter vertrauen oder aber auf Freunde, auf deren Hilfsbereitschaft, auf die Geldwertstabilität, auf einen Sieg im Wettkampf, auf Gott. Dieses Vertrauen wird häufig ohne Differenzierungen gleichgesetzt. Demgegenüber wird der Begriff in der Praxis als eine Art „black box“ verwendet; ihr Inhalt ist zwar diffus, wird jedoch als bekannt vorausgesetzt.³³

Vertrauen stellt ein überall gegenwärtiges Phänomen sozialer Interaktion dar, das insbesondere ethische und ökonomische Dimensionen des menschlichen Handelns und Entscheidens verbindet und ein Mechanismus zur Stabilisierung unsicherer Erwartungen ist.³⁴ Vorausgesetzt werden hier mindestens zwei Parteien; zunächst der Vertrauensgeber, der das Vertrauen platziert, dann der Vertrauensnehmer, der es entgegennimmt. In sozialen Systemen kann die Genese von Vertrauen durch die Gestaltung des institutionellen Rahmens gefördert werden. Zentral für die Vertrauensproblematik ist der ökonomische Ansatz. Statt ausschließlich auf Handlungsmotive abzustellen, werden durch die Ökonomik auch Handlungsfolgen betrachtet. Durch entsprechende Anreize und Sanktionen wird auch und insbesondere ein Opportunist langfristig bestrebt sein, sich nach der sozial gewünschten Weise zu verhalten. Der ökonomische Ansatz verlangt wenig vom Menschen; er geht von einem moralisch nicht perfekten Menschenbild aus. Erst durch diese moralischen Unzulänglichkeiten wird Vertrauen zu einem problematischen Thema. Ein institutioneller Rahmen ist für die Entwicklung von Vertrauen

²⁹ Vgl. Nooderhaven, N. G. (1996), *Opportunism and Trust in Transaction Cost Economics*, in: Groenewagen, J. (Hrsg.), *Transaction Cost Economics and Beyond*, Boston, 1996, S. 107-128 (109).

³⁰ So wird Vertrauen im Oxford English Dictionary als „confidence in or reliance on some quality or attribute of a person or a thing“ definiert.

³¹ Ripperger (1999), a.a.O., S. 76.

³² Vgl. dazu u.a. Zucker, Lynne G. (1986), *The production of trust: Institutional sources of economic structure, 1840-1920*, in: *Research in organizational behavior : an annual series of analytical essays and critical reviews.* - Greenwich, Conn. [u.a.], S. 53-111; Shapiro, (1987), a.a.O.; Husted (1990), a.a.O.; Hosmer (1995), a.a.O., S. 379-403.

³³ Vgl. Ripperger (1999), a.a.O, S. 72 f.

³⁴ Vgl. Ripperger, (1999), S. 67, 72.

erstrebenswert, da auf diese Weise Erwartungen stabilisiert und Folgen bestimmter Verhaltensweisen bzw. des Vertrauensbruches transparenter werden. Zwar können hier Handlungsmotive nicht geändert, wohl aber Handlungsfolgen herbeigeführt werden. „In einer Kultur, in der vertrauenswürdige Verhalten aufgrund entsprechender institutioneller Bedingungen eine effiziente Strategie ist, ist es auch für einen Opportunisten ratsam, Vertrauen zu honorieren.“³⁵ Da Handlungsabsichten regelmäßig länger Bestand haben, wenn sie durch Handlungsfolgen bestätigt werden, ist es sinnvoll, nicht ausschließlich auf die Individualmoral zu setzen, sondern diese durch entsprechende Institutionen und Anreize zu verstärken.

In Form eines elementaren Organisationsprinzips zwischenmenschlicher Austauschbeziehungen erhält Vertrauen aus ökonomischer Sicht nicht nur erhebliche theoretische, sondern auch praktische Bedeutung. So spielt es bei wirtschaftlichen Entscheidungen, insbesondere bei ungleicher Informationsverteilung oder dem Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung eine entscheidende praktische Rolle. Obwohl hier Risiken beispielsweise durch die Gesetzgebung minimiert werden können, bleibt Vertrauen ein wichtiger Mechanismus bei der Organisation wirtschaftlicher Handlungen.³⁶ Dies umso mehr, da moderne Organisations- und Arbeitsformen wie Outsourcing, Franchising, Telearbeit, virtuelle Unternehmen und Netzwerkooperationen immer mehr an Bedeutung gewinnen. Durch die verstärkte Dezentralisierung, den Hierarchieabbau und die Verringerung von Kontroll- und Überwachungssystemen (lean production, lean management) wird die Verantwortung zunehmend an die Mitarbeiter delegiert; deren Handlungsspielräume werden erheblich ausgeweitet. So kommt dem Vertrauen im Arbeitsleben eine besonders wichtige Rolle zu, da neue Formen der Kontrolle zum einen kaum effizient und zum anderen nur schwer durchführbar sind. Wird den Mitarbeitern Vertrauen entgegengebracht, wirkt sich dies auch auf die intrinsische Motivation aus, wohingegen vermehrte Kontrollmaßnahmen eine Misstrauensspirale in Gang setzen können.³⁷

Vertrauen ist außerhalb zwischenmenschlicher Beziehungen nicht möglich, die ökonomische Dimension des Vertrauens entsteht wie auch die ethische im Kontakt sozialer Interaktion. Die ethische Vertrauensproblematik ist das Ergebnis der allgegenwärtigen Enttäuschung des Vertrauens. Vorausgesetzt wird das Risiko, dass das Vertrauen gebrochen wird und daraus ein Schaden resultieren kann. Dieses Risiko besteht, da nicht alle Menschen gleich vertrauenswürdig sind und oft bewusst Täuschungen über die moralischen Qualitäten herbeigeführt

³⁵ Ripperger (1999), a.a.O., S. 68.

³⁶ Vgl. Ripperger (1999), a.a.O., S. 69 ff.

³⁷ Vgl. Ripperger, (1999), a.a.O., S. 70.

werden. Vertrauensmissbrauch wird von Betroffenen zumeist als unfair und unehrlich bzw. als Verrat empfunden.

Zwar ist das Bestehen von Vertrauen grundsätzlich wünschenswert, jedoch gibt es auch Zusammenhänge, in denen dies sowohl ethisch als auch ökonomisch nicht der Fall ist; so beispielsweise im Zusammenhang mit kriminellen Vereinigungen, Korruption oder aber terroristischen Organisationen. Gesellschaftlich ist das Vertrauen hier nicht schützenswert und wird zu zerstören versucht. Zu beurteilen, ob und inwiefern Vertrauensbeziehungen moralischen Kriterien standhalten, ist Aufgabe der Ethik. Die Ökonomik hat die Funktionsweise der vertrauensbildenden Institutionen zu erklären und stellt so die Voraussetzungen für eine bewusste Gestaltung zur Verfügung.³⁸

b) Vertrauenswürdigkeit

Ein vertrauenswürdiges Verhalten kann sowohl intrinsisch (durch vertrauenswürdige Disposition) als auch extrinsisch (durch institutionell vermittelte Handlungsanreize) ausgelöst werden. Grundsätzlich vertrauenswürdig wäre der Vertrauensnehmer im ersten Fall; im zweiten Fall kann er unter bestimmten institutionellen Bedingungen für vertrauenswürdig gehalten werden. Die Basis der ersten Variante ist offensichtlich erheblich stabiler. Der Vertrauensgeber kann sich hierbei auf Erfahrungen aus der Vergangenheit stützen.

Die Frage nach der Vertrauenswürdigkeit kann nicht getrennt von der nach moralischen Qualitäten gestellt werden. So ist der Opportunist, obwohl er Vertrauenswürdigkeit vorgibt, nicht vertrauenswürdig, wohingegen derjenige vertrauenswürdig ist, der eine signalisierte Absicht durch konkludentes Handeln bestätigt. Herausragende Bedeutung und Voraussetzung bezogen auf die Vertrauenswürdigkeit kommt der Ehrlichkeit zu, welche die Verbindung zu einer intendierten Wahrhaftigkeit bzw. Täuschung darstellt. „Aus ethischer Sicht sind es nicht Wahrheit und Unwahrheit, die ehrliches Kommunikationsverhalten von unehrlichem trennen, sondern die mit der übermittelten Botschaft verbundene Täuschungsabsicht.“³⁹ Ein Mensch, der versucht, andere zu täuschen, kann nicht gleichzeitig vertrauenswürdig sein.

Damit die Vertrauenserwartung des Vertrauensnehmers erfüllt werden kann, muss der Vertrauensgeber neben einem Vorteilsverzicht ggf. auch persönliche „Opfer“ bringen, damit er das in ihn gesetzte Vertrauen verdienen kann. Er verzichtet somit freiwillig auf den Konsum von gewissen Ressourcen und verwendet diese zur Vertrauenserfüllung.

³⁸ Vgl. Ripperger, (1999), a.a.O., S. 71 f.

³⁹ Ripperger (1999), a.a.O., S. 83.

c) Vertrauen und Recht

Die Beziehung, die zwischen Vertrauen und Recht besteht, wird in der Literatur unterschiedlich bewertet. Beispielsweise wird festgestellt, dass

- Recht Vertrauen ersetzt. „Das von der Rechtsordnung zur Verfügung gestellte Instrument des expliziten Vertrags ersetzt Vertrauen durch Zuversicht in das Funktionieren des Rechtssystems (Systemvertrauen) und verlagert Vertrauen damit gewissermaßen von der persönlichen Ebene auf die konstitutionelle Ebene der Rechtsordnung.“⁴⁰
- Vertrauen Recht ersetzt. „Vertrauen ist die freiwillige Erbringung einer riskanten Vorleistung unter Verzicht auf explizite vertragliche Sicherungs- und Kontrollmaßnahmen gegen opportunistisches Verhalten (Vertrauenshandlung) in der Erwartung, dass der Vertrauensnehmer motiviert ist, freiwillig auf opportunistisches Verhalten zu verzichten (Vertrauenserwartung).“⁴¹
- Vertrauen durch Recht geschützt wird. Hier ist insbesondere die Vertrauenshaftung im Zusammenhang mit dem Rechtsschein zu nennen.⁴²
- Recht das Vertrauen in die Rechtsordnung und damit sich selbst schützt.⁴³
- Vertrauen durch Recht begründet wird. Laut Finkentscher (1994)⁴⁴ handelt es sich bei einem Vertrag um eine „vertrauensbildende Maßnahme“, wohingegen Sako (1998)⁴⁵ der Meinung ist, „law in itself does not create trust.“
- Vertrauen nach Luhmann (1973)⁴⁶ „aller Rechtsbildung, zum Beispiel der Entstehung der Rechtsform des Vertrages zugrunde“ liegt.
- Vertrauen und rechtlich durchsetzbare Verträge komplementäre Mechanismen der Verringerung von Verhaltensrisiken sind. „ Explizite Verträge und Vertrauen sind funktional äquivalente Mechanismen zur Verringerung von Hand-

⁴⁰ Ripperger, Tanja (1998), *Ökonomik des Vertrauens*, Tübingen, 1998, S. 61.

⁴¹ Ripperger (1998), a.a.O., S. 60.

⁴² Vgl. dazu z.B. Wiegand, W. (1994), *Rechtsschein und Vertrauen*, in: Hof, H et al. (Hrsg.): *Recht und Verhalten. Verhaltensgrundlagen des Rechts – zum Beispiel Vertrauen*, Baden-Baden, 1994, S. 183-198 (183 ff.).

⁴³ Vgl. Ripperger (1998), a.a.O., S. 54, 61.

⁴⁴ Fikentscher, W. (1994), *Zur Generalklausel des § 242 BGB als Schlüssel des Zivilrechtlichen Vertrauensschutzes: 'Sondereinbarung' oder 'neue Sachnormen'?* – Ein Beitrag zur Rechtsverhaltensforschung, in: Hof, H. et al. (Hrsg.): *Recht und Verhalten. Verhaltensgrundlagen des Rechts – zum Beispiel Vertrauen*, Baden-Baden S. 165 – 181 (169).

⁴⁵ Sako, M. (1998), *The Information Requirements of Trust in Supplier Relations: Evidence from Japan, Europe and the United States*, in: N. Lazaric, E. Lorenz (Hrsg.): *Trust and Economic Learning*, Cheltenham: Edward Elgar, S. 23 – 63 (29).

⁴⁶ Luhmann, N. (1973): *Vertrauen. Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität*, Stuttgart, 1973, S. 35.

lungskomplexität und können innerhalb einer Transaktionsbeziehung komplementär eingesetzt werden. Sie unterscheiden sich jedoch in ihrem Funktionsprinzip. Vertrauen verringert Komplexität nach dem Prinzip der ‚Risikoabsorption‘, explizite Verträge nach dem Prinzip der Risikobegrenzung.⁴⁷

Bei diesen widersprüchlichen Ansichten kann man vermuten, dass jede dieser Aussagen auf einem anderen Vertrauensbegriff basiert. Im Rahmen dieser Arbeit wird jedoch in Anlehnung an die Auffassung des zuletzt genannten Punktes zugrunde gelegt, dass Vertrauen für das Funktionieren von Kapitalmärkten von erheblicher Bedeutung ist, da hierdurch Risiken im Verhalten der Marktteilnehmer minimiert werden können.

d) Vertrauenserwartung und Vertrauenshandlung

Es ist anzunehmen, dass Ursache des Vertrauens Erwartungen sind, die jemand bezüglich des Verhaltens einer anderen Person hegt. Diese Erwartungen ergeben sich u.a. durch die Auswertung von nachfolgenden Indizien:

- Aussehen
- Körperhaltung, -sprache
- Herkunft
- (Aus-) Bildung
- Zugehörigkeit zu bestimmten Organisationen u.a.
- Besitz
- Bereitschaft zum Eingehen von rechtlichen Verpflichtungen
- Vorhergehende Erfahrungen mit dem Vertrauensnehmer etc.

Messen lassen sich die Erwartungen an der Wahrscheinlichkeit, die der Vertrauensgeber einem Vertrauensbruch beimisst. Sie kann von null bis eins reichen und ist ein Gradbegriff. Sofern der Vertrauensgeber den Vertrauensnehmer mit einer Wahrscheinlichkeit von kleiner als eins für vertrauenswürdig hält, stellt das Vertrauen ein Wagnis dar. Beträgt diese Wahrscheinlichkeit hingegen eins, d.h. der Vertrauensnehmer wird sicher für vertrauenswürdig gehalten, stellt Vertrauen subjektiv kein Wagnis dar.⁴⁸

⁴⁷ Vgl. Ripperger (1998), a.a.O., S. 60.

⁴⁸ Vgl. Schmidtchen, Dieter (2000), Vertrauen und Recht, Economic Series No. 0004, Februar 2000, S. 3.

Vertrauen manifestiert sich als sogenannte innere Tatsache in bestimmten Verhaltensweisen, aus denen man auf das Vorliegen von Vertrauen schließen kann.⁴⁹ Diese Verhaltensweisen werden Vertrauenshandlungen genannt und folgendermaßen definiert: „Trusting behaviour, ... is defined as consisting of actions that (a) increase one's vulnerability, (b) to another whose behaviour is not under one's control, (c) in a situation the penalty (disutility) one suffers if the other abuses that vulnerability is greater than the benefit (utility) one gains if the other does not abuse that vulnerability".⁵⁰ Der Vertrauensgeber handelt nicht gezwungen, sondern freiwillig. Typischerweise bestehen Vertrauenshandlungen aus Vorleistungen. Dies kann z.B. die Übertragung der Kontrolle über Ereignisse oder Ressourcen sein. Der Vertrauensgeber geht hier die Gefahr der Verwundbarkeit ein, da der Vertrauensnehmer die Kontrolle zu seinem Schaden gebrauchen könnte.⁵¹

Werden die Vorleistungen als Vertrauensinvestitionen angesehen, sind diese irreversibel; sie können nicht rückgängig gemacht werden und stellen damit spezifische Ressourcen dar. Dabei handelt es sich um eine Ressource, die auf die Bedürfnisse einer bestimmten sozialen oder geschäftlichen Beziehung zugeschnitten ist (z.B. eine Fabrik, die (Vorleistungen) für nur einen Abnehmer produziert). Wird diese spezielle Ressource außerhalb ihrer bestimmten Beziehung eingesetzt, verliert sie an Wert, daher gerät der Vertrauensgeber in eine einseitige Abhängigkeit vom Vertrauensnehmer, welche dieser ausnutzen und dem ersten damit Schaden zufügen kann.⁵² Wird die Abhängigkeit zum Schaden des Vertrauensgebers ausgenutzt, so handelt es sich um einen Unterfall des Verhaltenstypus, der von der neuen Institutionenökonomik Opportunismus genannt wird. Er meint die Verfolgung von Eigeninteressen auch mit List und Tücke.⁵³

⁴⁹ Vgl. Wiegand (1994), a.a.O., S. 183.

⁵⁰ Zand, E. (1972), Trust and Managerial Problem Solving, in: Administrative Science Quarterly, 17, S. 229-239 (230).

⁵¹ Vgl. Schmidtchen (2000), a.a.O., S. 4.

⁵² Vgl. Ripperger (1998), a.a.O., S. 85. „Immer wird etwas Wertvolles hingegeben, dessen Verlust die Folge des Vertrauensbruches sein könnte. Das Anvertraute kann geradezu ein materielles Gut sein (ein ‚creditum‘); es kann auch ein Geheimnis sein, von dessen Wahrung materielle Güter mittelbar abhängen; es kann schließlich jedes vertrauliche Gemeinsame sein: die Mitteilung an den Arzt oder Anwalt, deren Preisgabe Unehre brächte; ja, etwas so Zartes, möglicherweise Immaterielles wie die köstliche Erinnerung der Liebenden oder Freunde, die den kleinsten Kreis nicht verlassen darf, wenn sie ihre Kraft und Reinheit behalten soll.“ (Schottländer, R. (1957), Theorie des Vertrauens, Berlin, 1957, S. 31.)

⁵³ "By contrast with simple self-interest seeking, according to which economic agents will continuously consult their own preferences but will candidly disclose all pertinent information on inquiry and will reliably discharge covenants, opportunistic agents are given to self-interest seeking with guile. Whether economic agents will tell the truth, the whole truth, and nothing but the truth and will reliably self-enforce covenants to behave 'responsibly' is therefore problematic. Accordingly, 'contract as promise' is fraught with hazards." (Williamson, O. (1993), Calculativeness, trust, and economic organisation, in: Journal of Law and Economics, 36, S. 453-486 (458)).

6. Die vertrauensvolle Beziehung als Prinzipal-Agenten-Beziehung

a) Das Prinzipal-Agenten Problem

Wirtschaftssubjekte handeln abhängig voneinander; damit sie ihre Ziele erreichen können, müssen sie mit anderen Wirtschaftssubjekten Leistungsbeziehungen aufbauen und diese zu ihrem eigenen Vorteil modifizieren. Ist ein Akteur von der Handlung eines anderen abhängig, entsteht grundsätzlich eine Agency-Beziehung. Dabei kann es sich um implizite oder explizite Vertragsbeziehungen handeln. Problematisch ist es, einen Akteur (Agenten) dazu zu motivieren, im Interesse eines anderen zu handeln. Diese Situation wird als Prinzipal-Agenten-Problem bezeichnet, dessen konstitutive Elemente externe Effekte und Informationsasymmetrien sind.⁵⁴ Der Agent ist besser informiert und kann zwischen verschiedenen Handlungen wählen, welche sowohl seinen eigenen Nutzen als auch den des Prinzipals beeinflussen können. So kann er mehr oder weniger im Interesse des Prinzipals handeln.⁵⁵ Diesen Handlungsspielraum bieten die drei Ausprägungen der Informationsasymmetrie zwischen Prinzipal und Agent: hidden characteristics, hidden action, hidden intention. Hierbei ist der Agent in der Lage, seinen eigenen Nutzen zu maximieren, ohne gleichzeitig zum Wohl des Prinzipals zu handeln.

In erster Linie ist das Prinzipal-Agenten-Problem ein Motivationsproblem; es stellt die zentrale Problematik ökonomischer Anreize dar.

⁵⁴ Zur Prinzipal-Agent-Theorie Vgl. u.a. Arrow, K. J. (1985), The economics of agency, in: Pratt, J./Zeckhauser, R. (Hrsg.) Principals and agents: the structure of business, Boston, 1985, S. 37-51; Akerloff, G. (1970), The market for 'lemons': Qualitative uncertainty and the market mechanisms, in: Quarterly Journal of Economics 84 (1970), S. 488-500; Milgrom, P./Roberts, J. (1992), Economics, organization and management, Englewood Cliffs (NJ), 1992, S. 214 ff.; Picot, A. (1991), Ökonomische Theorien der Organisation: Ein Überblick über neuere Ansätze und deren betriebswirtschaftliches Anwendungspotential, in: Ordelheide, D. et al. (Hrsg.), Ökonomische Theorie und Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart, 1991, S. 143-170; Picot, A./Neuburger, R. (1995), Agency Theorie und Führung, in: Kieser, A. et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Führung, 2. neu gestaltete und ergänzte Aufl., Stuttgart, 1995, S. 14-21.; Pratt, J. W./Zeckhauser, R. J. (1985), Principals and agents: the structure of business, Boston, 1985, S. 1-36; Rasmusen, E. (1989), Games and information: an introduction to Game Theory, Oxford, 1989, S. 133 ff.; Spremann, K. (1989), Agency theory and risk sharing in: Bamberg, G. Spremann, K. (Hrsg.), Agency theory, information and incentives, Heidelberg, 1989, S. 3-35; White, H. C. (1985), Agency as control, in Pratt, J. W./Zeckhauser, R.J. (Hrsg.), Principals and agents: the structure of business, Boston, 1985, S. 187-212; Wolff, B. (1995), Organisation durch Verträge, Wiesbaden, 1995, S. 48 ff.

⁵⁵ Der Prinzipal delegiert Entscheidungsbefugnisse an den Agenten, kann jedoch dessen Leistung nicht in Gänze beobachten, weswegen er auf Informationen des Agenten oder Dritter angewiesen ist. Dabei kann der Agent sowohl Eigenschaften (hidden characteristics) als auch Handlungsalternativen (hidden action) und eigene Absichten (hidden intention) gegenüber dem Prinzipal verbergen. (Vgl. Marten et. al. (2003), a.a.O., S. 28.

b) Die Vertrauensbeziehung als Prinzipal-Agenten-Beziehung

Der Vertrauensmechanismus setzt bestimmte Anreizwirkungen voraus. Eine Risikoabsorbition durch ihn kann erst ermöglicht werden, wenn für die expliziten Steuerungsinstrumente (meist monetär) durch andere Instrumentarien ersetzt werden. Dies können vorzugsweise psychologische und soziale Anreizmechanismen sein. Damit der Vertrauensmechanismus sowie die ihm zugrunde liegenden Anreizpotentiale erfasst und erklärt werden können, muss die Vertrauensbeziehung auf eine Metaebene analysiert werden.⁵⁶ Dabei wird Vertrauen nicht mehr nur als Mechanismus innerhalb der Prinzipal-Agenten-Beziehung betrachtet; es wird selbst Gegenstand dieser Problematik.⁵⁷

Die Annahme einer riskanten Vorleistung begründet den impliziten Vertrag und damit die Vertrauensbeziehung zwischen Vertrauensgeber und Vertrauensnehmer. Die Beziehung ist durch Informationsasymmetrien und externe Effekte gekennzeichnet; der Vertrauensnehmer verfügt über Informationen über seine Präferenzen und Handlungsabsichten; er kann dem Vertrauensnehmer schaden oder nutzen. Im Zentrum dieser Problematik steht somit das Prinzipal-Agent-Problem bzw. das Motivationsproblem. Durch sein Vertrauen erwartet der Vertrauensgeber, dass der Vertrauensnehmer dazu motiviert ist, ihm gegenüber vertrauenswürdig zu handeln. Legt man eine Prinzipal-Agenten-Beziehung zugrunde, so wird der Vertrauensgeber als Prinzipal und der Vertrauensnehmer als Agent bezeichnet.

7. Vertrauen als Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes

Im Bereich der Unternehmensführung spielen Informationen, denen man Vertrauen schenken muss, eine herausragende Rolle. Sofern unvollständige Informationen für alle Institutionen vorliegen, wird das „gesellschaftliche Wohlfahrtsmaximum“⁵⁸ nicht erreicht. Gleiches kann auch dann geschehen, wenn nur einzelnen Wirtschaftssubjekten Informationen vorenthalten werden. Der Beziehung der verschiedenen Wirtschaftssubjekte untereinander sowie deren Ausgestaltung kommt hier eine erhebliche Rolle zu, da durch einen unterschiedlichen Informationsstand Handlungsanreize für den Informationsträger geschaffen werden können, die

⁵⁶ Vgl. Ripperger (1998), a.a.O., S. 72 ff.

⁵⁷ „Die Vertrauensbeziehung selbst wird als eine Principal-Agent-Beziehung in Form einer impliziten Vertragsbeziehung zwischen Prinzipal und Agent modelliert.“ (Ripperger (1998), S. 72).

⁵⁸ Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhne, Klaus (2003), Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 2. Aufl., Stuttgart, 2003, S. 27.

sich zu Ungunsten desjenigen auswirken können, der über weniger Informationen verfügt. Wird ein Unternehmen nicht von seinen Eigentümern, sondern durch Dritte geführt, so besteht die Gefahr, dass die angestellten Manager zunächst ihren eigenen Nutzen maximieren, bevor sie an das Wohl des Unternehmens oder aber der Eigentümer denken.

a) Wirtschaftsprüfung und Prinzipal-Agenten-Theorie

Im Agency-theoretischen Zusammenhang wird auch die Rolle des Wirtschaftsprüfers begründet.

Die Bedeutung von Rechnungslegung und deren Glaubwürdigkeitserhöhung durch die Abschlussprüfung sind aus dem Blickwinkel der Prinzipal-Agenten-Beziehung darzustellen.⁵⁹

„Das Ergebnis der Wirtschaftsprüfungsleistung stellt von einem unabhängigen Dritten bereitgestellte Informationen über einen Prüfungsgegenstand dar, die das Informationsgefälle zwischen Prinzipal und Agent verringern.“⁶⁰

Bei einer solchen Betrachtung wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem Prinzipal um die jeweiligen Eigen- und Fremdkapitalgeber handelt und das Unternehmensmanagement als Agent auftritt.⁶¹

Durch die geltenden Rechnungslegungsnormen wird der Informationsfluss zwischen Prinzipal und Agent normiert, der Spielraum der Berichterstattung eingeschränkt und die Wahrscheinlichkeit der realitätsnahen Leistung bzw. Ergebnisdarstellung des Agenten erhöht. Trotzdem werden durch verschiedene Wahlrechte und Ermessens- bzw. Beurteilungsspielräume in den Rechnungslegungsnormen Möglichkeiten für „abschlusspolitische Maßnahmen bei der Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“⁶² zugelassen.

Selbst wenn international unterschiedliche Rechnungslegungsstandards angelegt werden, so sind unter den bestehenden Systemen gleichermaßen Glaubwürdigkeitsprobleme bezogen auf den Abschlussprüfer und die Rechnungslegung entstanden.

Die Vorzüge bzw. Nachteile unterschiedlicher Rechnungslegungssysteme werden im Kontext des Principles-based Approach und des Rules based Approach diskutiert.⁶³

⁵⁹ Elschen, R. (1998), Prinzipal Agent, in: Busse von Colbe, W/Pellens, B. (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesens, 4. Auflage, 1998, S. 557-560 (557 ff.).

⁶⁰ Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 27.

⁶¹ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 30. Elschen, R (1998), a.a.O., S. 557.

⁶² Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 31.

⁶³ Vgl. u.a. Williams, Paul F (2003), Commentary on „principles versus Rules-based Accounting standards and the Concept of Substance over Form“, online im Internet:

[http://www.uc3m.es/uc3m/dpto/EMP/noved/williams%20on%20baker\(2\).pdf](http://www.uc3m.es/uc3m/dpto/EMP/noved/williams%20on%20baker(2).pdf), Abruf: 31.07.2006.

Für die weitere Untersuchung sind die Differenzen der Rechnungslegungssysteme jedoch nicht relevant.

Innerhalb von Prinzipal-Agenten-Beziehungen werden, abhängig vom zeitlichen Bezug der Informationsasymmetrien bei Vertragsschluss von Prinzipal und Agent, drei Problemarten unterschieden, welche eine Motivation zur Prüfung der Rechnungslegungsinformationen durch einen Wirtschaftsprüfer anregen: adverse selection, moral hazard und signaling.⁶⁴

- Adverse selection: Diese Problematik tritt auf, wenn ein Agent vor dem Vertragsschluss gegenüber dem Prinzipal einen Informationsvorsprung bezüglich seiner persönlichen Eignung und Qualifikation aufweist. Über qualifizierende Voraussetzungen, aber auch über den tatsächlichen Arbeitseinsatz des Agenten kann der Prinzipal durch die Prüfungsergebnisse nachträglich indirekt Aufschlüsse erhalten.
- Moral Hazard: Diese Situation entsteht, wenn Prinzipal und Agent vor dem Vertragsschluss auf dem gleichen Informationsstand sind, das Verhalten des Agenten nach dem Vertragsschluss durch den Prinzipal allerdings nicht mehr beobachtet werden kann. In diesem Moment kann der Agent zu seinem eigenen Nutzen und zum Schaden des Prinzipals agieren. Seine Leistung – also sein Tun bzw. Unterlassen – wird für den Prinzipal in den Informationen der Rechnungslegung ersichtlich. Mit Ausnahme eines Restrisikos kann er auf diese Weise sein Informationsdefizit mindern.
- Signaling: Dieser Effekt bietet auch für den Agenten Nutzenpotential. Sofern der Agent Eigenschaften und Qualitäten besitzt, die unbeobachtbar sind, ist es für ihn von Vorteil, wenn er diese dem Prinzipal vor Abschluss des Vertrages glaubhaft machen und damit die Vertragsausgestaltung für sich günstig beeinflussen kann.

Besonders deutlich wird das Ausmaß der Bedeutung der genannten Effekte bei Aktiengesellschaften bzw. Gesellschaften mit ähnlicher Struktur. „Die Informationsasymmetrie zwischen den Anteilseignern einer Aktiengesellschaft und dem Vorstand ist u.a. aufgrund der großen Anzahl von Aktionären, deren räumlicher Distanz zueinander und zum Unternehmen sowie nicht zuletzt durch den hohen Komplexitätsgrad der Information besonders hoch. Das Testat des Wirtschaftsprüfers als Bestätigung der Normenkonformität der Rechnungslegung und

⁶⁴ Vgl. Ewert, Ralf (1993), Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung, rationale Akteure und Märkte, in Zfbf 9/1993, S. 715-747; Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 32.

damit letztlich als Glaubwürdigkeitssignal für die Leistung des Vorstandes im Sinne der Anteilseigner ist für den Abbau dieser Asymmetrie deshalb von zentraler Bedeutung.⁶⁵

b) Informationen als Hauptbestandteil des funktionsfähigen Kapitalmarktes

Eine zentrale Voraussetzung für die Allokation von Ressourcen stellen Informationen über Entwicklungen und Zustände dar. Entscheidungen können nur dann effektiv getroffen werden, wenn Informationen über die entsprechenden Bedürfnisse und Zusammenhänge vorliegen. Für zahlreiche Gruppen innerhalb und außerhalb von Unternehmen stellen Informationen über die wirtschaftliche Lage von Unternehmen eine unverzichtbare Entscheidungsgrundlage dar.⁶⁶ Zu diesen Gruppen gehören u.a.: Arbeitnehmer, Aufsichtsräte, Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber, Aufsichts- und Finanzbehörden, Lieferanten und Kunden, welche als stakeholder bezeichnet werden.

Die Bedeutung aktueller, glaubwürdiger Unternehmensinformationen, mit denen insbesondere Führungskräfte kontrolliert und überwacht werden können, nimmt insbesondere in Zeiten von Unternehmenskrisen zu.

Vereinfacht lassen sich die Funktionsbereiche eines Unternehmens in drei Bereiche einteilen:⁶⁷

- Planung: Festlegung aller Zielgrößen hinsichtlich der Erstellung von Gütern und Dienstleistungen sowie Bestimmung der Unternehmensabläufe und Strukturen.
- Realisation: Umsetzung der Planvorgaben.
- Unternehmenssteuerung: Minimierung von Abweichungen von geplanten und tatsächlich erzielten Ergebnissen.

Um die Abweichungen zu identifizieren, zu quantifizieren und zu bewerten, erfordert es zeitnahe und verlässliche Informationen. Der entsprechende Soll-Ist-Abgleich stellt die Prüfung dar, die zu Entscheidungen über mögliche Korrekturen von Steuerungsgrößen in der Planung und der Realisation führt. „Informationen bilden damit die Grundlage zur Verringerung von Soll-Ist-Abweichungen und stellen die Voraussetzung für eine effektive Unternehmenssteuerung und damit die effiziente Allokation der Ressourcen dar.“⁶⁸

⁶⁵ Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 32.

⁶⁶ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 1.

⁶⁷ Vgl. Leffson (1988), a.a.O., S. 9 ff.

⁶⁸ Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 3.

Im Rahmen der Rechnungslegung werden ausschließlich Informationen zur Vergangenheit geliefert. Diese Absicherung der Daten der Vergangenheit ermöglicht eine bessere Einschätzung der Verlässlichkeit der Planzahlen.

Hohe Komplexität der Beziehungen zwischen Marktteilnehmern und deren Agieren auf mehreren Märkten gleichzeitig bedingen einerseits einen ständig steigenden Informationsbedarf, während andererseits die Markttransparenz zunimmt. Gleichzeitig bringen Informationen nicht immer einen Nutzen, der dem Aufwand (Kosten, Zeit) entspricht, sie zu erlangen. Das Prüfungswesen eines Unternehmens ist sowohl in ein internes als auch in ein externes Prüfungswesen unterteilt. Während das externe Prüfungswesen Wirtschaftsprüfer, die steuerliche Außenprüfung und Rechnungshöfe umfasst, besteht das interne Prüfungswesen aus Aufsichtsrat, Audit Committees und der internen Revision.⁶⁹ Im Zusammenhang der vorliegenden Arbeit soll ausschließlich auf die Rolle der Wirtschaftsprüfung als externe Prüfungsinstitution eingegangen werden, die die zentrale Institution des externen Prüfungswesens für Unternehmen darstellt. Die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfung im Rahmen der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung bzw. der Erteilung oder Versagung des entsprechenden Bestätigungsvermerkes ist in diesem Zusammenhang von zentraler Bedeutung.

c) Entstehung des Bestätigungsvermerks von Wirtschaftsprüfern durch Informationen eines Unternehmens

aa) Entstehung von Informationen von Wirtschaftsprüfern

Der Abschlussprüfer⁷⁰ untersucht im Rahmen seines Prüfungsauftrages die ihm seitens des Unternehmens zur Verfügung gestellten Informationen.

Ziel der Abschlussprüfung ist es, ein glaubwürdiges Urteil zur Rechnungslegung des Unternehmens abzugeben.

Die Prüfungsansätze der großen Prüfungsgesellschaften gehen davon aus, dass der Jahresabschluss ein Ergebnis der Geschäftstätigkeit des Mandanten ist und strategische sowie operative Entscheidungen widerspiegelt. Daraus folgt, dass diese Ansätze auf Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit und das Umfeld des Mandanten beruhen. Diese Kenntnisse werden u.a. bei

⁶⁹ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 4.

⁷⁰ Da die gesetzliche Abschlussprüfung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer eine herausragende Bedeutung hat, wirkt sich jede Beeinträchtigung der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern zwangsläufig auf andere Tätigkeitsgebiete von Wirtschaftsprüfern aus, weswegen diese Untersuchung den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer insgesamt zum Gegenstand hat.

der Einschätzung des Fehlerrisikos und bei der Festlegung der Prüfungshandlungen verwendet.⁷¹

Einen Überblick über risikoorientierte Prüfungsmethoden bietet nachfolgende Darstellung⁷²:

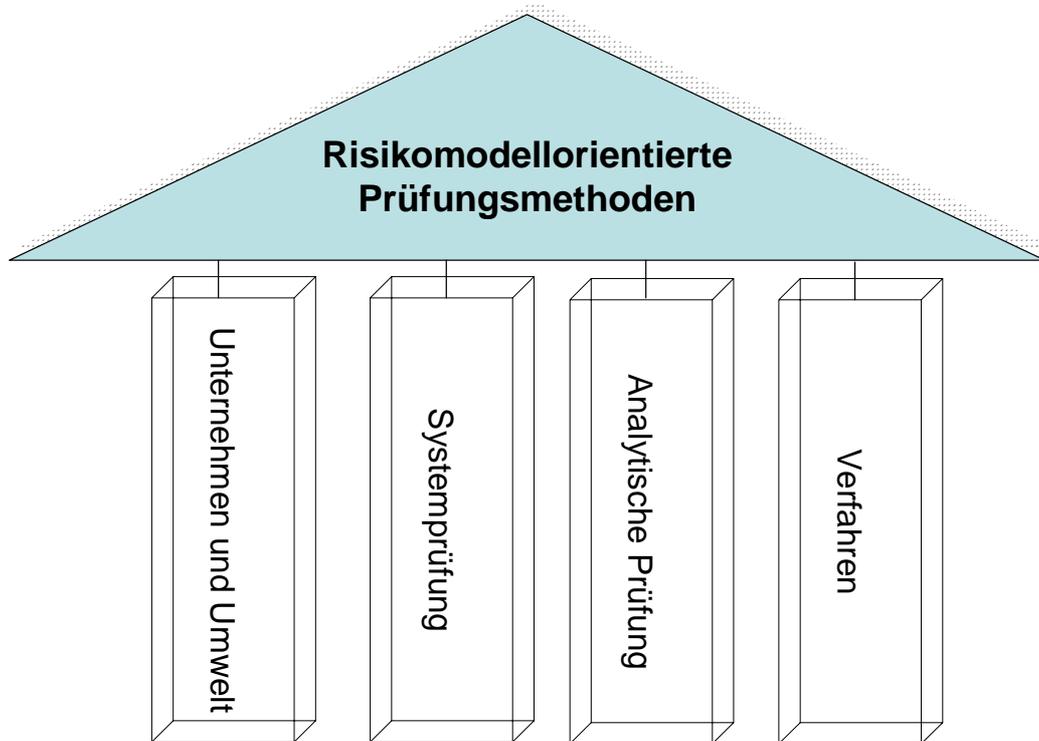


Abb. 1: Risikoorientierte Prüfungsmethoden

Die Untersuchung der Geschäftstätigkeit, der Marktbedingungen und des Umfeldes ist in diesem Zusammenhang notwendig, um das inhärente Risiko einschätzen zu können.⁷³ Hier sind zunächst makroökonomische Faktoren (wie z.B. die konjunkturelle Lage), branchenspezifische Faktoren (wie z.B. die Intensität des Wettbewerbs) und unternehmensspezifische Faktoren (wie z.B. wirtschaftliche Lage, Art und Größe des Unternehmens) zu untersuchen.

⁷¹ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 242 ff.

⁷² Vgl. hierzu im Einzelnen Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. S 238 ff.; Ruhnke, Klaus (2002), Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung – Revolution im Prüfungswesen oder Weiterentwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, in: DB vom 01.03.2002, S. 437-443; Wiedmann, Harald (1993), Der risikoorientierte Prüfungsansatz, in: WPg 1-2/1993, S. 13-25.

⁷³ Vgl. hierzu und im Folgenden IDW (PS 260), Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 260), Stand: 02.07.2001.

Des Weiteren sind prüffeldspezifische Faktoren von besonderer Bedeutung, da die Diebstahls- und Unterschlagungsgefahr je nach Anfälligkeit der Vermögenswerte unterschiedlich ist.

Im Rahmen der Systemprüfung hat sich der Abschlussprüfer mit den Grundsätzen und Verfahren des Rechnungslegungs- und internen Kontrollsystems (IKS) zu befassen, die rechnungslegungsrelevant sind.⁷⁴

Damit durch Jahresabschlussprüfungen ein hinreichend sicheres Urteil über die Normenkonformität des Abschlusses zu möglichst minimalen Kosten gewonnen werden kann, müssen wirtschaftliche Prüfungsmethoden angewandt werden. Hierzu zählen auch analytische Prüfungshandlungen, die die Effektivität und die Effizienz von Jahresabschlussprüfungen steigern.⁷⁵

Es lassen sich zwei Verfahrensarten analytischer Prüfungshandlungen unterscheiden:

Einerseits kann man den Erwartungswert der Jahresabschlüsse der Vorjahre entwickeln, andererseits können andere Daten, wie z.B. Planzahlen und Branchenwerte herangezogen werden.⁷⁶

Anspruch des risikoorientierten Ansatzes ist es, dass der Abschlussprüfer⁷⁷

- die Risiken eines Prüfungsauftrages und seiner Komponenten erkennt,
- die Prüfungsrisiken durch die Auswahl entsprechender Prüfungshandlungen einschränkt und
- die gewünschte Risikohöhe nicht überschreitet.

Einen Überblick über die Bestandteile des Prüfungsrisikos bietet nachfolgende Darstellung⁷⁸:

⁷⁴ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 256 ff.

⁷⁵ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 273.

⁷⁶ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 278.

⁷⁷ Ballwieser, Wolfgang (1998), Was leistet der risikoorientierte Prüfungsansatz?, in: Sieben, Günter (1998), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Prof. Dr. Günter Sieben, S. 359-374 (361).

⁷⁸ Vgl. hierzu und im Folgenden Ballwieser (1998), a.a.O., S. 361 ff.

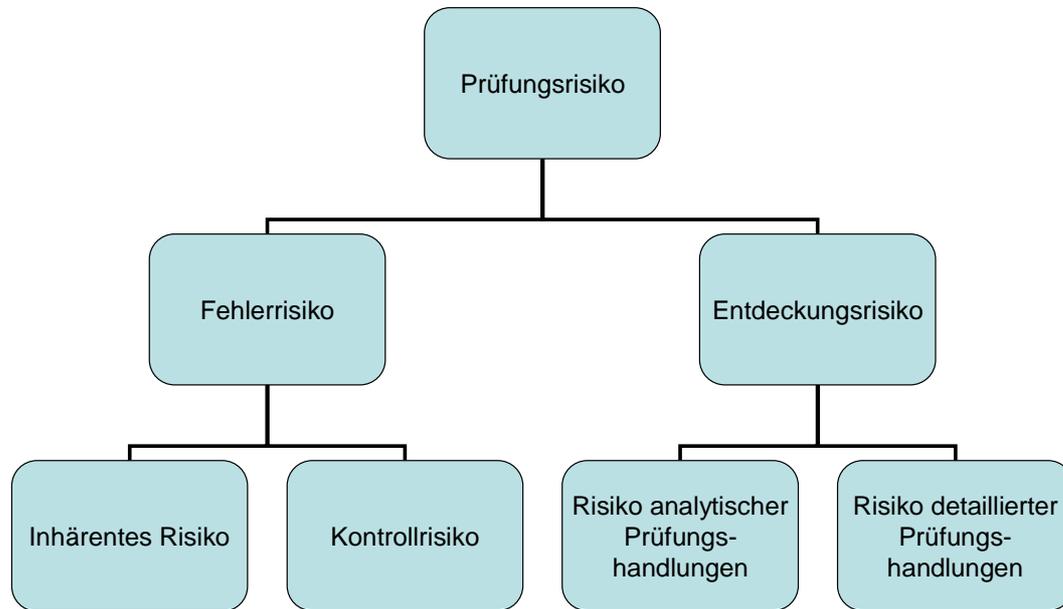


Abb. 2: Bestandteile des Prüfungsrisikos

Möglicherweise kann ein Prüffehler bestehen, wenn der Jahresabschluss wesentliche Mängel aufweist (Fehlerrisiko) und im Zusammenhang der Abschlussprüfung diese Mängel nicht erkannt werden (Entdeckungsrisiko).

Durch das Fehlerrisiko wird die Wahrscheinlichkeit angegeben, dass in dem geprüften Abschluss wesentliche Mängel enthalten sind. Es besteht zum einen aus dem inhärenten Risiko, welches dem Prüffeld innewohnt, und zum anderen dem Kontrollrisiko, der Fähigkeit, inhärenten Risiken durch ein wirksames IKS entgegenzuwirken.

Durch das Entdeckungsrisiko wird die Wahrscheinlichkeit angegeben, dass wesentliche Mängel trotz der durchgeführten Prüfung nicht entdeckt werden.

Das Prüfungsrisikomodell, das nachfolgende Darstellung zeigt, stellt eine Möglichkeit dar, Risiken des Abschlussprüfers aufzuzeigen.⁷⁹

⁷⁹ Keine Berücksichtigung im Rahmen dieses Modells findet das Risiko künftiger Entwicklungen, welches hauptsächlich durch künftige Transaktionen des Unternehmens beeinflusst wird.

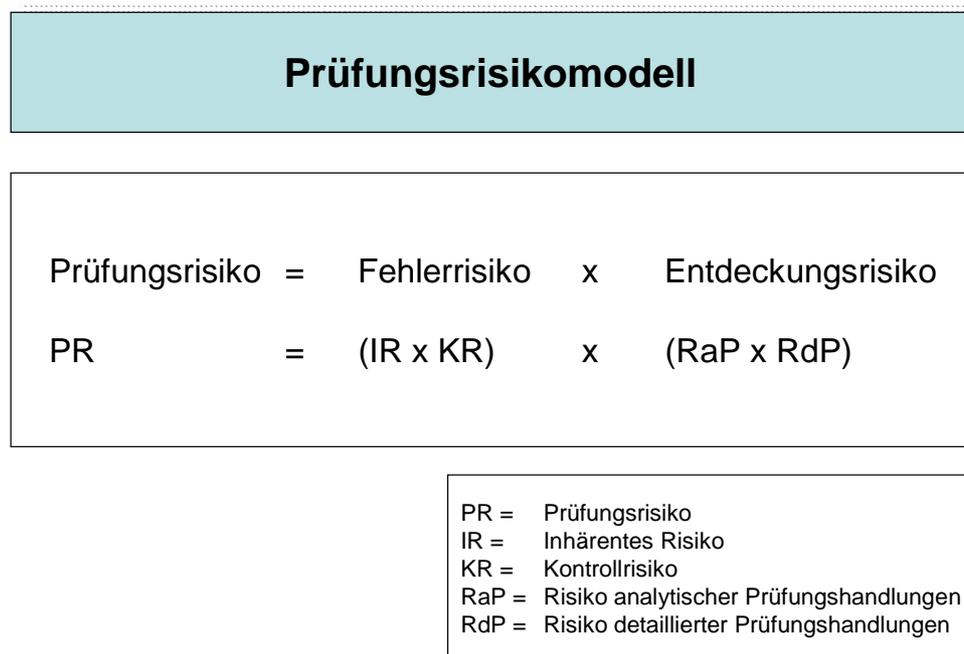


Abb. 3: Prüfungsrisikomodell

Die Frage ist, wie der Abschlussprüfer mit diesem latenten Risiko umzugehen hat und wer für die (Nicht-)Aufdeckung von Mängeln verantwortlich ist.

Mit den internationalen Prüfungsstandards ISA 315⁸⁰ und ISA 330⁸¹ wurde das Prüfungsrisikomodell durch das Assurance and Auditing Standards Board der IFAC weitergehend in den Abschlussprüfungsprozess integriert.⁸² Diese ISA sind für Abschlussprüfungen anzuwenden, die nach dem 14.12.2004 beginnende Geschäftsjahre betreffen, sofern mit dem Auftraggeber vereinbart wurde, dass die Prüfung insgesamt oder ergänzend nach den ISA durchgeführt wird.

⁸⁰ ISA 315: Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004).

⁸¹ ISA 330: The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004).

⁸² Vgl. Schmit, Stefan (2005), Geschäftsverständnis, Risikobeurteilungen und Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers als Reaktion auf beurteilte Risiken, in: WPg 16/2005, S. 873-887 (873).

bb) Aufdeckung wesentlicher Mängel

aaa) Nationale Ebene

Die Voraussetzungen dafür, dass der Abschlussprüfer ein für die Öffentlichkeit vertrauenswürdiges Urteil über den Abschluss abgeben kann, sind seine

- Urteilsfähigkeit,
- Urteilsfreiheit und seine
- sachgerechte Urteilsbildung.⁸³

Problematisch sind in diesem Zusammenhang die Erwartungen der Öffentlichkeit an die Abschlussprüfung, die in vielen Fällen nicht mit dem gesetzlichen Auftrag des Wirtschaftsprüfers übereinstimmen (sog. Erwartungslücke bzw. *expectation gap*).⁸⁴ Mit der Erteilung eines (uneingeschränkten) Bestätigungsvermerkes erklärt der Abschlussprüfer formelhaft, dass die Buchführung und Rechnungslegung sowohl den Gesetzen als auch der Satzung und dem Gesellschaftsvertrag entsprechen.⁸⁵ In der Öffentlichkeit wird durch den Wortlaut der Generalklausel des Bestätigungsvermerkes die Erwartung geweckt, dass neben der Prüfung von Gesetz, Satzung und Ordnungsmäßigkeit auch eine Geschäftsführungs- und Unterschlagungsprüfung und die Prüfung der zukünftigen wirtschaftlichen Lage in die Aussage des Bestätigungsvermerkes, dass „alles in Ordnung“ sei, mit einbezogen werden.⁸⁶

Es stellt sich die Frage, welches genau die Aufgaben und Pflichten der Prüfer des Abschlusses sind bzw. wie weit diese gehen.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit hat der Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung mit dem Ziel durchzuführen, dass die Aussagen über das Prüfungsergebnis mit hinreichender Sicherheit getroffen werden.⁸⁷ Werden bei der Prüfung Unrichtigkeiten⁸⁸

⁸³ Vgl. Leffson (1988), a.a.O., S. 66 ff., 86 ff.

⁸⁴ „Die Erwartungslücken ergeben sich hierbei insbesondere aus der Vorstellung, dass (1) der gesetzliche Pflichtprüfer bei einer ordnungsgemäßen Prüfung zwingend doloses Handeln aufzudecken habe, dass (2) bilanzielle Wertansätze hinreichend zuverlässige Größen bilden, die über die Vermögenslage des Unternehmens berichten und schließlich (3) die Prüfung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Unternehmens und die Unterrichtung hiervon in Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk eine Selbstverständlichkeit der Pflichtprüfung sei.“ (Wüstemann, Jens (2001), Mängel in der Abschlussprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, hrsg. v. Marcus Lutter, Düsseldorf, 2001, S. 19-43 (20).

⁸⁵ Vgl. Dörner, Dietrich/Oser, Peter (1995), „Erfüllen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer ihre Aufgaben?“ In: DB vom 02.06.1995, S. 1085-1093.

⁸⁶ Vgl. Dörner/Oser (1995), a.a.O., S. 9.

⁸⁷ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 9.

⁸⁸ Unter Unrichtigkeiten werden unbeabsichtigt falsche Angaben im Abschluss oder im Lagebericht verstanden. Hierzu gehören u.a. Schreib- und Rechenfehler in der Buchführung oder deren zugrunde liegenden Unterlagen, die unbewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen oder die unzutreffende Einschätzung von Sachverhalten bzw. deren Übersehen. (Vgl. IDW (PS 210), IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, Stand 08.05.2003, Tz. 7; IDW (E-IPS 240), Entwurf IDW

oder Verstöße⁸⁹ gegen gesetzliche Vorschriften festgestellt⁹⁰ oder aber Tatsachen, die den Bestand und die Entwicklung des geprüften Unternehmens gefährden können, sind diese im Prüfungsbericht zu nennen.⁹¹ Art und Umfang der Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu bestimmen, welches durch gesetzliche Regelungen und Verordnungen, IDW Prüfungsstandards und u.U. durch erweiternde Bedingungen für den Auftrag begrenzt wird.⁹²

Eine lückenlose Prüfung ist nicht Ziel der Abschlussprüfung, die in Form von Stichproben durchzuführen ist.⁹³ Das Konzept der hinreichenden Sicherheit (s.o.) bezieht sich auf die zur Beurteilung der Abschlussprüfung notwendige Gewinnung von Prüfungsnachweisen, damit auf die Prüfung insgesamt.⁹⁴

„Hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit, die bei der Abschlussprüfung nicht zu erreichen ist. Aufgrund der jeder Abschlussprüfung innewohnenden begrenzten Erkenntnis- und Feststellungsmöglichkeiten besteht auch bei ordnungsgemäßer Planung und

Prüfungsstandard zur ISA-Ergänzung: Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (Fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW (E-IPS 240)), Tz. 5.

⁸⁹ Beruhen die falschen Angaben im Abschluss oder im Lagebericht auf beabsichtigten Missachtungen von gesetzlichen Vorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätzen werden sie als Verstöße bezeichnet. Sie können sich in den folgenden Fällen ergeben:

- ‚Täuschungen‘ sind bewusst falsche Angaben im Abschluss und ggf. Lagebericht sowie Fälschungen in der Buchführung oder deren Grundlagen, Manipulationen (Buchung ohne tatsächliches Vorliegen von Geschäftsvorfällen, Unterdrückung von Buchungsbelegen, unterlassene Buchungen u.ä.), unerlaubte Änderungen der Buchführung und deren Grundlagen sowie die bewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen. Täuschungen können durch die gesetzlichen Vertreter oder Mitarbeiter ggf. unter Mitwirkung von Dritten begangen werden

- ‚Vermögensschädigungen‘ sind alle auf widerrechtliche Aneignung oder Verminderung von Gesellschaftsvermögen sowie auf Erhöhung von Verpflichtungen für das Gesellschaftsvermögen gerichtete Straftaten von gesetzlichen Vertretern, Mitarbeitern oder Dritten. Hierzu zählen insbesondere Unterschlagungen oder Diebstahl. Vermögensschädigungen stellen Verstöße i.S.d. IDW Prüfungsstandards dar, sofern sie nicht zutreffend in der Rechnungslegung abgebildet werden, andernfalls sind sie den sonstigen Gesetzesverstößen zuzuordnen.

- Verstöße liegen auch dann vor, wenn die Auswirkungen von Gesetzesverstößen (z.B. Geldstrafen oder Schadensersatzverpflichtungen), die keine Vermögensschädigungen darstellen, in der die Rechnungslegung bewusst nicht zutreffend berücksichtigt sind.“ (IDW (PS 210), a.a.O., Tz. 7).

Unregelmäßigkeiten sind auch alle „sonstige Gesetzesverstöße“. Dies sind beabsichtigte und unbeabsichtigte „Handlungen und Unterlassungen, die von den gesetzlichen Vertretern oder Mitarbeitern des geprüften Unternehmens begangen werden und in Widerspruch zu Gesetzen, Gesellschaftsvertrag oder Satzung stehen und nicht zu falschen Angaben in der Rechnungslegung führen.“ (Vgl. IDW (EPS 210), a.a.O., Tz. 6); Vgl. hierzu auch IDW (E-IPS 240), Tz. 6 ff.

⁹⁰ Vgl. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB.

⁹¹ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 10.

⁹² Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 18.

⁹³ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 19.

⁹⁴ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 24.

Durchführung ein unvermeidbares Risiko, dass der Abschlussprüfer wesentliche falsche Aussagen nicht entdeckt.“⁹⁵

Der Abschlussprüfer führt, um festzustellen, ob der Abschluss den Anforderungen entspricht, Systemprüfungen und aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen von Geschäftsfällen und Beständen) im Rahmen eines risikoorientierten Prüfungsansatzes durch, damit er überprüfen kann, ob der Abschluss frei von wesentlichen falschen Angaben ist.⁹⁶ Dies geschieht eigenverantwortlich und mit berufsbüblicher Sorgfalt.⁹⁷

Eine gezielte Aufdeckung von Vermögensschädigungen macht demgegenüber einen hiervon abweichenden Prüfungsansatz erforderlich, welcher von „einem über die kritische Grundhaltung hinausgehenden Misstrauen des Unterschlagungsprüfers“ ausgeht und häufig eine vollständige Prüfung der zu dem Prüfungsgebiet gehörenden Geschäftsvorfälle und Bestände notwendig macht. Neben dieser Prüfung wird auch eine detektivische Untersuchung der vorgelegten Unterlagen vorgenommen. Der Vorgehensweise einer pflichtgemäßen Abschlussprüfung entspricht dieser Prüfungsansatz nicht.⁹⁸

Beschränkt ist hier die Möglichkeit, Fehler oder Bilanzdelikte⁹⁹ im Rahmen der Abschlussprüfung aufzudecken dadurch, dass, sofern eine gezogene Stichprobe frei von Mängeln ist, dies keine abschließende und sichere Aussage über den gesamten Abschluss geben kann.¹⁰⁰

Eine Garantie für die Bestandsfestigkeit des geprüften Unternehmens ist der Bestätigungsvermerk nicht.¹⁰¹

⁹⁵ IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 24. Bestimmt werden die Grenzen der Erkenntnismöglichkeiten bei einer Abschlussprüfung u.a. durch die Prüfung der Stichproben, durch die Grenzen, die dem internen Kontrollsystem einschließlich der Rechnungslegung immanent sind, dadurch, dass u.U. Prüfungsnachweise nicht den Tatsachen entsprechen (z.B. bei Verschleierungen), sowie durch die Tatsache, dass die Prüfungen Schlussfolgerungen nahe legen, ohne endgültige Beweise zu liefern. (Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 26).

⁹⁶ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 17. Danach ist eine Abschlussprüfung mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen.

⁹⁷ Vgl. IDW (PS 210), a.a.O., Tz. 14.

⁹⁸ Vgl. IDW (PS 210), a.a.O., Tz. 14.

⁹⁹ Zur Beurteilung des Risikos von Verstößen vgl auch Schruff, Wienand et. al. (2004), Zur Beurteilung des Fraud Risikos im Rahmen der Abschlussprüfung, in: WPG 19/2004, S. 1057-1068; Schindler, Joachim/Gärtner, Michael (2004), Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung – Eine Einführung in ISA 240 rev., in: WPG 22/2004.

¹⁰⁰ „Der Abschlussprüfer kann beispielsweise eine wesentliche Unterschlagung selbst mit an Risikofaktoren für einen solchen Verstoß ausgerichteten Prüfungshandlungen nicht aufdecken, wenn die Unterschlagung nicht in der geprüften Stichprobe enthalten ist. Auch wenn der Verstoß in der geprüften Stichprobe enthalten ist, kann er i.d.R. mit bester Prüfungspraxis nicht aufgedeckt werden, wenn die Unterlagen z.B. perfekt gefälscht sind und/oder mehrere Mitarbeiter zusammenarbeiten und so interne Kontrollen umgehen.“ (Vgl. Sell, Kerstin (1999), Die Aufdeckung von Bilanzdelikten in der Abschlussprüfung, Düsseldorf, 1999, S.38.

Nach Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes sind auftretende Unternehmenskrisen demnach nicht zwingend einer fehlerhaften Durchführung der Abschlussprüfung bzw. deren mangelnder Qualität zuzuschreiben.

bbb) Internationale Ebene

Durch die *International Standards on Auditing (ISA)*¹⁰² werden die einzelnen Bereiche des Prüfungsprozesses geregelt; Gegenstand und Umfang der Prüfung werden hier jedoch nicht festgelegt. Ziel der Abschlussprüfung ist es auch hier, den Prüfer in die Lage zu versetzen, ein Urteil darüber abgeben zu können, ob der Abschluss mit dem Rechnungslegungskonzept in den wesentlichen Punkten übereinstimmt.¹⁰³ Daraus folgt, dass die Bestandteile des Abschlusses Gegenstand der Prüfung sind; die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist in den *ISA* jedoch nicht als eigener Prüfungsgegenstand enthalten.

Der Umfang der Prüfungshandlungen ist auch nach den *ISA* nicht genau geregelt. Der Abschlussprüfer hat festzustellen, ob der gesamte Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage wiedergibt.¹⁰⁴ Zu beachten ist, dass der zu prüfende Abschluss auch wesentliche Falschaussagen enthalten kann, die auf Feh-

¹⁰¹ Vgl. Dörner/Oser (1995), a.a.O., S. 9. Der Abschlussprüfer hat dem geprüften Unternehmen selbst dann ein uneingeschränktes Testat zu erteilen, wenn (drohende) Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung vorliegt, soweit die Wertansätze in Bilanz, Anhang und Lagebericht der Unternehmenslage entsprechen.

¹⁰² „International Standards on Auditing (ISAs) are to be applied in the audit of financial statements. ISAs are also applied, adapted as necessary, to the audit of other information and to related services. ISAs contain the basic principles and essential procedures (...) together with related guidance in the form of explanatory and other material. The basic principles and essential procedures are to be interpreted in the context of the explanatory and other material that provide guidance for their application. To understand and apply the basic principles and essential procedures together with the related guidance, it is necessary to consider the whole text of the ISA including explanatory and other material contained in the ISA not just that text which is black lettered. In exceptional circumstances, an auditor may judge it necessary to depart from an ISA in order to more effectively achieve the objective of an audit. When such a situation arises, the auditor should be prepared to justify the departure. ISA need only be applied to material matters.” (IDW (1998), Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing – Vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze, hrsg. v. IDW, Düsseldorf, 1998, vor den einzelnen Standards, z.B. Anhang 1, S. 24, 31).

¹⁰³ „The objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. The phrases used to express the auditor’s opinion are “give a true and fair view” and “present fairly, in all material respects”, which are equivalent terms.” (ISA 200.2).

¹⁰⁴ „The opinion paragraph of the auditor’s report should clearly indicate the financial reporting framework used to prepare the financial statements (including identifying the country of origin of the financial reporting framework when the framework used is not International Accounting Standards) and state the auditor’s opinion as to whether the financial statements give a true and fair view (or are presented fairly, in all material respects) in accordance with that financial reporting framework and, where appropriate, whether the financial statements comply with statutory requirements.” (ISA 700.17).

lern, Unregelmäßigkeiten bzw. sonstigen Gesetzesverstößen beruhen.¹⁰⁵ Der Prüfungsumfang hängt auch hier von verschiedenen Einflussgrößen, wie der Fehlerwahrscheinlichkeit, der Bedeutung des jeweiligen Prüfungsstandards und den Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens ab.¹⁰⁶ Detailregelungen für den Prüfungsprozess insgesamt sind jedoch in den ISA enthalten. Sie sollen die Abschlussprüfer dahingehend unterstützen, Art und Umfang der Prüfungshandlungen bestimmen zu können. Der Abschlussprüfer ist dazu verpflichtet, die durchzuführenden Prüfungshandlungen darauf auszurichten, potentielle Unregelmäßigkeiten und Gesetzesverstöße mit hinreichender Sicherheit aufzudecken.¹⁰⁷

Auch durch die ISA wird die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von Mängeln in der Abschlussprüfung jedoch relativiert. Seine Aufgabe ist es, ein „reasonable“, also ein angemessen sicheres und genaues, jedoch kein absolut sicheres Prüfungsurteil abzugeben.¹⁰⁸ Der Grundsatz der Wesentlichkeit in der Abschlussprüfung ist in den ISA allerdings geregelt.¹⁰⁹ Wesentlich sind hier für den Abschlussprüfer Falschaussagen, die er aufzudecken hat, wenn durch diese die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten des Abschlusses beeinträchtigt werden könnten. Da es keine festen Bezugsgrößen für die Wesentlichkeit gibt, liegt es hier im Ermessen des Abschlussprüfers, wann und ob Falschaussagen als wesentlich anzusehen sind.

¹⁰⁵ Dies sind die Regelungen der ISA 240 bzw. ISA 250. Vgl. hierzu auch Dietz, Mertin/Schmidt, Stefan (2001), Die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung nach den überarbeiteten ISA 240, in: WPg Heft 22/2001, S. 1202-1311); Schruoff, Wienand / Mika, Sebastian / Müller, Klaus-Robert / Rättsch, Gunner (2004), Zur Beurteilung des Fraud Risikos im Rahmen der Abschlussprüfung, in: WPg 19/2004, S. 1057-1068.

¹⁰⁶ Vgl. Sell (1999), a.a.O., S. 85.

¹⁰⁷ Vgl. ISA 240, ISA 250.

¹⁰⁸ „Reasonable assurance (in the context of quality control)—A high, but not absolute, level of assurance. Reasonable assurance (in the context of an audit engagement)—A high, but not absolute, level of assurance, expressed positively in the auditor’s report as reasonable assurance, that the information subject to audit is free of material misstatement.” (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2005 Edition, S. 142 f.)

¹⁰⁹ „Materiality’ is defined in the International Accounting Standards Committee’s ‘Framework of the Preparation and Presentation of Financial Statements’ in the following terms: ‘Information is material if its omission or misstatement could influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Materiality depends on the size of the item or error judged in the particular circumstances of its omission or misstatement. Thus, materiality provides a threshold or cut-off point rather than being a primary qualitative characteristic which information must have if it is to be useful.’ ”(ISA 320.3); “The objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. The assessment of what is material is a matter of professional judgement.” (ISA 320.4).

Die ISA trennen hier *fraud* und *error*¹¹⁰ von sonstigen Gesetzesverstößen.¹¹¹ Während Fehler grundsätzlich auf unbewusst falschen Angaben im Jahresabschluss beruhen, liegt *fraud* dann vor, wenn z.B. absichtlich Manipulationen, Fälschungen, Änderungen der Buchführung oder deren Grundlagen, Luftbuchungen oder Vermögensschädigungen vorgenommen oder aber Rechnungslegungsgrundsätze absichtlich falsch angewendet worden sind.

Ein sonstiger Gesetzesverstoß gemäß den ISA würde dann vorliegen, wenn „ein Handeln oder ein Unterlassen im Widerspruch zu Gesetzen oder Regulierungen steht, wobei es irrelevant ist, ob bewusst oder unbewusst gehandelt/ unterlassen worden ist.“¹¹²

Voneinander abgegrenzt werden in den ISA die Verantwortungsbereiche von Management und Abschlussprüfer bei der Aufdeckung von dolosen Handlungen bzw. Gesetzesverstößen. Das Management hat die Aufgabe, beide Arten von Unregelmäßigkeiten zu vermeiden und, sofern sie bestehen, aufzudecken.¹¹³ Der Abschlussprüfer hat diese Verantwortung demgegenüber nicht.¹¹⁴ Er ist dafür verantwortlich, Unregelmäßigkeiten im Abschluss mit hinreichender Prüfungssicherheit zu erkennen.¹¹⁵ Die Prüfung muss von ihm so geplant und durchgeführt werden, dass Anzeichen, die auf sonstige Gesetzesverstöße hinweisen, mit hinreichender Sicherheit aufgedeckt werden.¹¹⁶ Er ist verantwortlich dafür, ausreichende Prüfungs-

¹¹⁰ Vgl. ISA 240. “The term “fraud” refers to an intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage. Although fraud is a broad legal concept, for the purposes of this ISA, the auditor is concerned with fraud that causes a material misstatement in the financial statements. Auditors do not make legal determinations of whether fraud has actually occurred. Fraud involving one or more members of management or those charged with governance is referred to as “management fraud;” fraud involving only employees of the entity is referred to as “employee fraud.” In either case, there may be collusion within the entity or with third parties outside of the entity.” (ISA 240.6) „The term “error” refers to an unintentional misstatement in financial statements, including the omission of an amount or a disclosure, such as the following: (1) A mistake in gathering or processing data from which financial statements are prepared. (2) An incorrect accounting estimate arising from oversight or misinterpretation of facts. (3) A mistake in the application of accounting principles relating to measurement, recognition, classification, presentation or disclosure.” (ISA 240.5).

¹¹¹ Vgl. ISA 250. “The term ‘noncompliance’ as used in this ISA refers to acts of omission or commission by the entity being audited, either intentional or unintentional, which are contrary to the prevailing laws or regulations. Such acts, include transactions entered into by, or in the name of, the entity or on its behalf by its management or its employees. For the purpose of this ISA, noncompliance does not include personal misconduct (unrelated to the business activities of the entity) by the entity’s management or employees.” (ISA 250.3).

¹¹² Sell (1999), a.a.O., S. 87.

¹¹³ Vgl. Sell (1999), a.a.O., S. 89. “The primary responsibility for the prevention and detection of fraud rests with both those charged with governance of the entity and with management. The respective responsibilities of those charged with governance and of management may vary by entity and from country to country. In some entities, the governance structure may be more informal as those charged with governance may be the same individuals as management of the entity.” (ISA 240.13).

¹¹⁴ „The auditor is not, and can not be held responsible for preventing noncompliance. The fact that an annual audit is carried out may, however, act as a deterrent.” (ISA 250.11).

¹¹⁵ Zu den risk assessment procedures vgl. ISA 240.33 ff.

¹¹⁶ „In accordance with ISA 200 „Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements”, the auditor should plan and perform the audit with an attitude of professional scepticism recognizing that

nachweise zu erhalten, dass durch das Unternehmen sonstige Gesetze und Vorschriften insofern eingehalten worden sind, als sich daraus ein wesentlicher Einfluss auf den Abschluss ergibt.¹¹⁷

8. Vertrauen in Wirtschaftsprüfer

„Die Eigenart des Berufes der Wirtschaftsprüfer als Träger des öffentlichen Vertrauens bedingt Regelungen der Berufsausübung, die jene Vertrauenswürdigkeit und damit die Wahrung eines hochstehenden Berufsbewusstseins sichern. Es sind dies insbesondere die ethischen Grundsätze, welche die berufliche Haltung der Wirtschaftsprüfer bestimmt.“¹¹⁸

Im Zusammenhang mit Wirtschaftsprüfungsleistungen wird ein einheitliches Verständnis von Vertrauen nach Marten (2005) „weder vorausgesetzt noch angestrebt. Vielmehr wird auf die Folgen von Vertrauen in ökonomischen Entscheidungssituationen, die von Unsicherheit geprägt sind, abgestellt.“¹¹⁹ Ob Vertrauen als Einstellung, die letztlich zu einem bestimmten Verhalten führt oder als beobachtbares Verhalten definiert wird, ist dabei unerheblich. „Entscheidend ist vielmehr, welche Eigenschaften oder Merkmale von Personen oder Institutionen Vertrauen hervorrufen können. Diese Eigenschaften oder Merkmale stellen die Voraussetzung für die Entstehung von Vertrauen dar“, welche insgesamt als Vertrauen und besonders im Zusammenhang mit der Rechnungsprüfung als Glaubwürdigkeit (credibility) bezeichnet werden.¹²⁰ Das einer Informationsquelle entgegengebrachte Vertrauen ist umso größer, je höher ihre wahrgenommene Glaubwürdigkeit ist.¹²¹

the audit may reveal conditions or events that would lead to questioning whether an entity is complying with laws and regulations.” (ISA 250.13).

¹¹⁷ „Further, the auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence about compliance with those laws and regulations generally recognized by the auditor to have an effect on the determination of material amounts and disclosures in financial statements. The auditor should have a sufficient understanding of these laws and regulations in order to consider them when auditing the assertions related to the determination of the amounts to be recorded and the disclosures to be made.” (ISA 250.19).

¹¹⁸ IDW (2934), WP-Jahrbuch 1934, Leipzig 1943, S. 19, zitiert nach Ludewig, Rainer (2003), Zur Berufsethik der Wirtschaftsprüfer, in: WPg 20/2003, S. 1095.

¹¹⁹ Marten, Kai-Uwe / Köhler, Annette (2005), Vertrauen durch öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüferaufsichtskommission als Kernelement der WPO-Novellierung, in WPg 4/2005, S. 146.

¹²⁰ Vgl. Marten/Köhler (2005), a.a.O., S. 146.

¹²¹ Richter, Martin (1978a), Die Stellung des Abschlussprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozess der Aktiengesellschaft, in: DBW 1978, S. 21-38; Richter, Martin (1978b), Die Veranlassung von Prüfungen als Entscheidungsproblem, in BFuP 1978, S. 717-733 (717 f.).

a) Vertrauenssubjekte

Unter Vertrauenssubjekte lassen sich die Adressaten und Interessenten von Jahresabschlüssen subsumieren. Adressaten stellen die Personengruppen dar, denen der Gesetzgeber Informationsinteresse an Jahresabschlüssen zuschreibt und diese in der Gesetzgebung berücksichtigt. Demgegenüber wurden die Informationsinteressen von Interessenten zwar nicht berücksichtigt, sie könnten jedoch durch den Jahresabschluss ebenfalls befriedigt werden.¹²² Der Stakeholder-Ansatz stellt die Grundlage der verschiedenen Personengruppen dar, die Interesse an einem Unternehmen haben. Von den verschiedenen Gruppen sind im Zusammenhang dieser Arbeit jedoch nur jene relevant, für die geprüfte und veröffentlichte Jahresabschlüsse für die Entscheidung über mögliches finanzielles Engagement eine herausragende Rolle spielen. Dies können z.B. Eigentümer oder Banken sein, die zu den Adressaten von Jahresabschlüssen gehören, da zwischen ihnen und dem Unternehmen vertragliche Beziehungen bestehen. Zu den Interessenten von Jahresabschlüssen können jedoch auch z.B. Finanzberater o.ä. gehören, welche nicht in vertraglicher Verbindung mit dem Unternehmen stehen. Beide Gruppen sind u.a. an der Zuverlässigkeit der veröffentlichten Angaben über das Unternehmen interessiert, um die wirtschaftliche Lage des Unternehmens beurteilen und danach entsprechende Entscheidungen treffen zu können.

Vertrauenssubjekte stellen außerdem natürlich sowohl der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer als auch die einzelnen Wirtschaftsprüfer dar.

b) Vertrauenswürdigkeit von Wirtschaftsprüfern

An einem Testat bzw. der Abschlussprüfung besteht seitens der Adressatenkreise nur dann ein Interesse, wenn die Prüfung von ihnen als vertrauenswürdig angesehen wird. Demnach ist das Testat wertlos, wenn sein Zustandekommen nicht zweifelsfrei als verlässlich angesehen wird.¹²³ Aufgrund der hohen Komplexität sind die Unternehmensbeteiligten zum Großteil nicht selbst in der Lage, den Jahresabschluss auf dessen Gesetzeskonformität hin zu überprüfen. Hieraus resultiert das Interesse an einer zuverlässigen Abschlussprüfung. Zweifel an der Zuverlässigkeit führen zu schwindender Aussagefähigkeit des Abschlusses und des abgegebenen Testats.

¹²² Vgl. Nowicka, Iwona (2002), Entstehung von Vertrauen am Beispiel des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in Polen, Frankfurt a.M. et. al., 2002, S. 109.

¹²³ Vgl. Binz, Hans-Bert (1985), Kritik an deutschen Wirtschaftsprüfern – ein Glaubwürdigkeitsproblem, Bergisch Gladbach, 1985, S. 117,

Die nationalen und internationalen Veränderungen im Bereich der Rechnungsprüfung haben zum Ziel, das Vertrauen in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und somit auch in die Jahresabschlussinformation zu erhöhen.¹²⁴

¹²⁴ Vgl. Marten/Köhler (2005), Vertrauen durch öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüferaufsichtskommission als Kernelement der WPO-Novellierung, in: WPG 4/2005, S. 145-152 (146).

9. Glaubwürdigkeit in der Wirtschaftsprüfung

„Je stärker oder je eher Abschlussprüfer glaubwürdigkeitsstiftende Eigenschaften aufweisen, desto höher ist die Glaubwürdigkeit ihrer Prüfungsurteile und folglich die Glaubwürdigkeit der geprüften Jahresabschlüsse.“¹²⁵

Prüfungen, gleich welcher Art, sind nur dann sinnvoll, wenn diejenigen, die sie durchführen, fachlich dazu geeignet und glaubwürdig sind. Insbesondere ist dies in der Wirtschaftsprüfung der Fall. Zu den ständigen Begleitern zählt die Glaubwürdigkeitsproblematik in diesem Berufsstand.

Die primäre Rolle des Abschlussprüfers wurde Anfang der 60er Jahre darin gesehen, dass er dem Jahresabschluss Glaubwürdigkeit verleiht („Lending Credibility“-Theorie).¹²⁶ Dies hing mit der zunehmenden Bedeutung der externen Rechnungslegung zusammen, welche die wichtigste Informationsquelle der Anspruchsgruppen darstellte. Sie hatte die Aufgabe, das Risiko von falschen Investitionsentscheidungen zu reduzieren, die Entscheidungsfindung zu erleichtern sowie zur Kapitalallokation beizutragen.¹²⁷

Für die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes ist es wichtig, dass den entscheidungsrelevanten Informationen Glaubwürdigkeit zugebilligt wird. Eigentliche Bedeutung der Abschlussprüfung nach der „Lending-Credibility“-Theorie ist, dass der externen Rechnungslegung Glaubwürdigkeit verliehen wird. Die Glaubwürdigkeit wird durch die Tatsache der Prüfung erhöht; und zwar in dem Maße, wie der Prüfer selbst für glaubwürdig gehalten wird. Folglich ist die Existenzberechtigung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer von seiner Glaubwür-

¹²⁵ Marten/Köhler (2005), a.a.O., S. 146.

¹²⁶ Das erste Mal wurde die Vertrauensstheorie in den von Limperg, Theodore (1922/1949), *The Function of the Accounting and the Theory of Inspired Confidence*, University of Amsterdam 1922-1949, (abgedruckt in: Limperg Istitut (Hrsg.), *The social Responsibility of the Auditor*, Amsterdam, 1985) vertreten, aufgenommen von Bevis, Hermann, W. (1962), *The CPA's Attest Function in Modern Society*, in: *Journal of Accountancy*, Vol. 113 (1962), February, S. 28-35 (28). Vgl. hierzu u.a. Gloeck, Dieter/Jäger, Herman de (1993), *The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa*, Brooklyn, South Africa, 1993, S. 4 f.; Hunger, Joe R. (1981), *Die deutschen Wirtschaftsprüfer: Image und Selbstverständnis einer Profession*, Düsseldorf, 1981, S. 95; IAPC (1997), *International Auditing Practices Committee (IAPC), Assurance Engagements: Proposed International Standard on Assurance Engagements, Exposure Draft, 1999, Tz. 1*; Kühnberger, Manfred (1987), *Anmerkungen zum Argument vom "hohen Grad der Professionalisierung der deutschen Wirtschaftsprüfer als Garantie für vertrauenswürdige Abschlussinformationen: Eine kritische Bestandsaufnahme*, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 39. Jg (1987), S. 455-487; Lee, Thomas Alexander (1970), *The Nature of Auditing and its Objectives*, in *Accountancy*, Vol. 81 (1970), S. 292-296 (292); Porter, Brenda Ann (1990), *The Audit Expectation-Performance Gap and the Role of External Auditors in Society*, New Zealand, 1990, S. 47-51; Richter, Martin (1978), *Die Veranlassung von Prüfungen als Entscheidungsproblem*, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, Jg. 30 (1978), S. 716-733, S. 717 f.; Wilcox, Kirkland A./Smith, Charles H. (1977), *Role Discrepancies and the Auditor-Client Relationship*, in: *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 2 (1977), S. 81-87 (83); Bahr, Andreas (2003), *Vertrauen in Wirtschaftsprüfer. Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke*, Wiesbaden, 2003, S. 126

¹²⁷ Vgl. Bahr (2003), a.a.O., 126.

digkeit abhängig. Er muss daher alles unternehmen, um seine eigene Glaubwürdigkeit gewährleisten zu können.

Folgende Darstellung gibt einen Überblick über die Determinanten von Glaubwürdigkeit, die im Bereich der Wirtschaftsprüfung relevant sind:

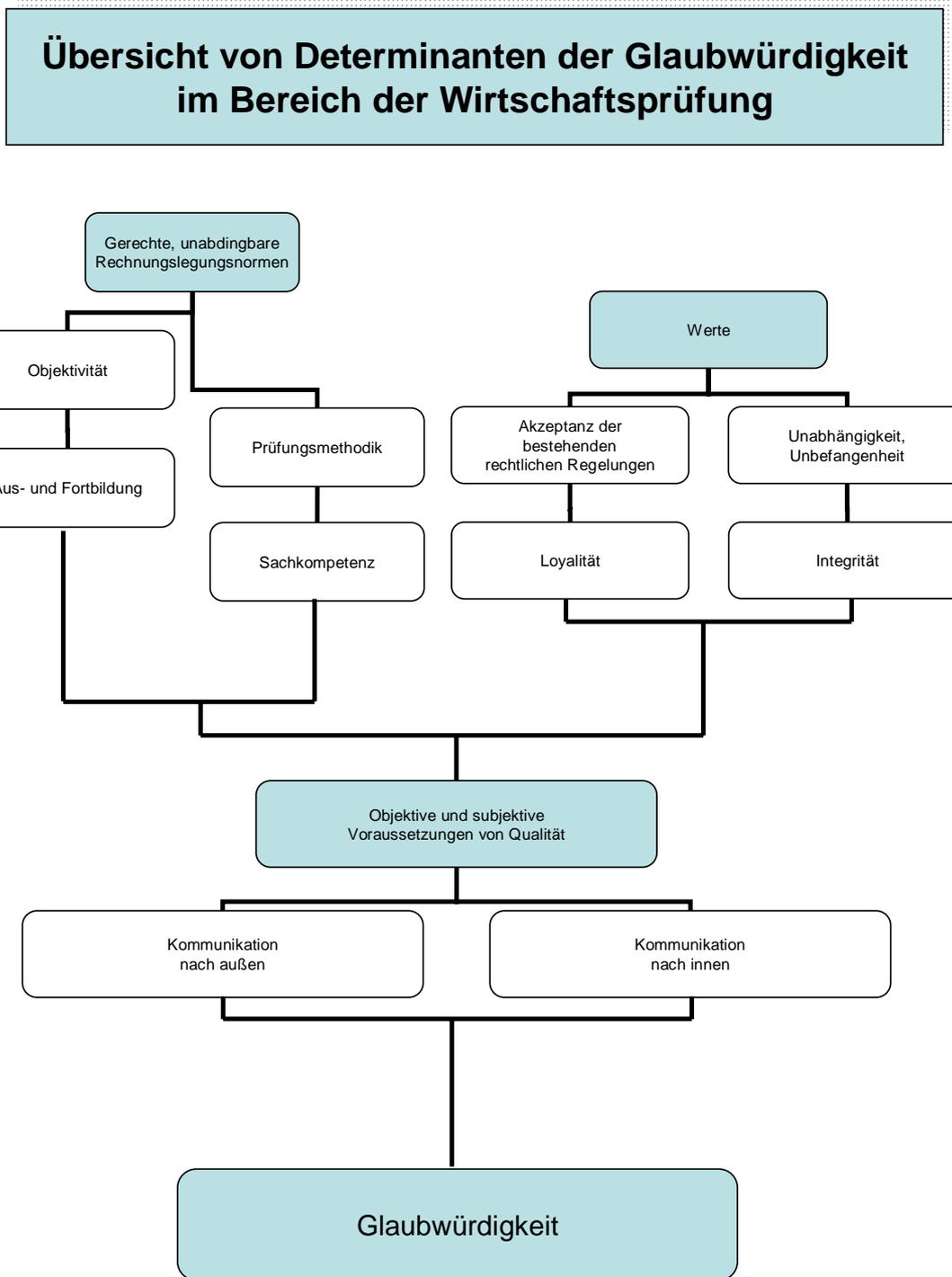


Abb. 4: Determinanten der Glaubwürdigkeit im Bereich der Wirtschaftsprüfung

Damit Glaubwürdigkeit gewährleistet werden kann, müssen sowohl objektive als auch subjektive Voraussetzungen vorliegen. Zu ersteren gehören u.a. gerechte, unabdingbare, d.h. nicht umgehbare Rechnungslegungsnormen. Diese sind sowohl für die Unternehmen als auch für die Abschlussprüfer von herausragender Bedeutung.

Damit der Abschlussprüfer die gegebenen Sachverhalte objektiv bewerten kann, muss er über die entsprechende Sachkompetenz verfügen, die durch seine Aus- bzw. Fortbildung gewährleistet wird. Neben diesen Voraussetzungen, die in der Person des Abschlussprüfers liegen, wird eine angemessene Prüfungsmethodik benötigt. Diese objektiven Voraussetzungen sind notwendig, um qualitativ hochwertige Dienst- (Prüfungs-)leistungen anbieten zu können. Demgegenüber stehen die subjektiven Voraussetzungen, die durch die jeweilige innere Einstellung bzw. die jeweiligen Werte geprägt sind. Neben der Akzeptanz der bestehenden rechtlichen Regelungen (Loyalität gegenüber den Regelungen) ist die Unabhängigkeit bzw. die Unbefangenheit des Prüfers notwendig, damit sich dieser integer verhalten kann. Diese subjektiven und objektiven Merkmale sind Voraussetzung für Qualität in der Abschlussprüfung, die wiederum für die (Stärkung der) Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern unverzichtbar ist. Zur Stärkung der Glaubwürdigkeit muss folglich zum einen eine funktionierende formale Struktur aus Regelungskomplexen bestehen. Zum anderen ist ein Verhalten erforderlich, das mit den vorgegebenen ethischen Grundüberzeugungen deckungsgleich ist. Es stellt eine weitere notwendige Determinante zur (Wieder-) Herstellung von Glaubwürdigkeit dar.

Dass und inwieweit diese Qualität erbracht wird, muss, um Glaubwürdigkeit zu erzeugen (zu stärken), intern, insbesondere aber auch extern kommuniziert werden.

Untrennbar ist eine glaubwürdige Abschlussprüfung mit der Qualität der Abschlussprüfung¹²⁸ und der Unabhängigkeit des Prüfers verbunden. Ein wesentlicher Aspekt ist hier die Vereinbarkeit von Beratung und Prüfung, die in der Literatur strittig ist.¹²⁹ Sofern ein Prüfer ein Un-

¹²⁸ Auf diese wird im Nachfolgenden Abschnitt eingegangen werden.

¹²⁹ Zum Spannungsverhältnis von Prüfung und Beratung Vgl. u.a. Emmerich, Gerhard (1988), Die Beratung auf der Grundlage der Abschlussprüfung, in: die Wirtschaftsprüfung, 41. Jg (1988), S. 637-645; Fliess, Wolfgang (1992), Prüfung und Beratung im Spannungsfeld öffentlicher Erwartungen, in: Bericht über die Fachtagung des IDW 1991: Das vereinigte Deutschland im europäischen Markt, hrsg. Von IDW, Düsseldorf, 1992, S. 53-66 (62-66); Jenkis, Helmut W. (1989), Die Wirtschaftsprüfer im Konflikt zwischen Prüfung und Beratung, Berlin, 1989; Opitz, Marcus (1992), Ein Vergleich der Wirtschaftsprüfung in Frankreich und Deutschland. Objekte und Normen der Prüfung, Qualität und Berichtsform der Abschlussprüfer, Bergisch Gladbach/Köln, 1992, S. 223-227; Störk, Ulrich Viktor (1999), Die Erwartungslücke und Ansätze ihrer Reduktion. Informationsgewinnung, -verarbeitung und -weitergabe im Rahmen der Jahresabschlussprüfung im Hinblick auf die Reduktion der Erwartungslücke unter Berücksichtigung der Entwicklungen in den USA, München, 1999, S. 113 f., 271-278. Der BGH entschied in seinem Urteil vom 21.04.1997, dass Wirtschaftsprüfer, die ein Unternehmen steuerlich beraten, bei diesem Unternehmen grundsätzlich auch die Abschlussprüfung durchführen darf. Eine unzulässige Mitwirkung liege aber dann vor, wenn die Beratung sich nicht in Entscheidungshilfen erschöpfe, sondern der Bera-

ternehmen berät, könnte vermutet werden, dass er bei der Prüfung nicht mehr unabhängig und unbefangen ist. Ebenfalls als gefährdet wird die Unabhängigkeit dann angesehen, wenn ein wesentlicher Teil des Umsatzes durch einen Mandanten erwirtschaftet wird.¹³⁰

In der Diskussion um die Unabhängigkeit wird unterschieden zwischen tatsächlicher und wahrgenommener Unabhängigkeit.¹³¹ Erstere ist nicht erkennbar, daher auch die unterschiedlichen Ansichten, die in der Literatur zu finden sind; letztere ist entscheidend für die Erwartungslücke¹³². Sie entsteht aus dem subjektiven Blickwinkel der Öffentlichkeit, die ihre Wahrnehmungen für real hält, auch wenn sie nicht mit der sachverständigen Sicht von Abschlussprüfern übereinstimmt.¹³³ Auch die Möglichkeit, dass die Sicht der Öffentlichkeit ggf. nicht den Tatsachen entspricht, mindert nicht die Gefahr, dass bei fraglicher Unabhängigkeit die Glaubwürdigkeit gefährdet ist. Nimmt man einmal an, dass die Beratung die Prüfung nicht beeinträchtigt, ändert dies nicht die wahrgenommene Realität, welche für die Glaubwürdigkeit die entscheidende ist. Sofern es das Ziel ist, die Glaubwürdigkeit der Prüfung zu sichern, sind die Maßnahmen zwingend an diesen subjektiven Wahrnehmungen auszurichten.¹³⁴

Aufgabe der berufsethischen Grundsätze ist es auch, die Glaubwürdigkeit des Berufsstandes zu gewährleisten. Sie betreffen sowohl moralische Werte gegenüber Mandanten und Berufskollegen als auch gegenüber der Öffentlichkeit. Definiert werden hier die Anforderungen an die persönliche Integrität des Prüfers. Zur Vermeidung bzw. Eindämmung von Interessen- und Rollenkonflikten soll sowohl die Verpflichtung auf das Gemeinwohl als auch die professionelle Unabhängigkeit dienen.

Legal definiert sind berufsethische Grundsätze sowohl im dritten Teil der Wirtschaftsprüferordnung (§§ 43-56 WPO) als auch im Handelsgesetzbuch (§§ 319 Abs. 2 und 3 und 323 Abs. 1 HGB).¹³⁵

Zur Sicherung der Glaubwürdigkeit des Berufsstandes müssen die berufsethischen Grundsätze ihrer Ziele entsprechend interpretiert werden. Besteht beispielsweise die Besorgnis der

ter selbst anstelle des Mandanten unternehmerische Entscheidungen in bezug auf den zu prüfenden Jahresabschluss treffe (Vgl. BGH, 1997-04-21, II ZR 317/95).

¹³⁰ Dem soll § 319 Abs. 2 Nr. 8 HGB entgegenwirken.

¹³¹ Vgl. auch independence in fact und independence in appearance in: Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 151.

¹³² „Je höher die (wahrgenommene) Glaubwürdigkeit einer Informationsquelle, desto größer ist das ihr entgegengebrachte Vertrauen.“ (Marten/Köhler (2005), Vertrauen durch öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüfungsaufsichtskommission als Kernelement der WPO-Novellierung, in: WPG 4/2005, S. 145-152(146).

¹³³ Vgl. Bahr (2003), a.a.O., S. 176.

¹³⁴ Vgl. Wüstemann, Gerd (1975), Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, Zürich, 1975, S. 13 ff.

¹³⁵ Vgl. hierzu Abschnitt IX.

Befangenheit, so ist dem Wirtschaftsprüfer gem. § 49 WPO die Tätigkeit zu versagen. Auch im HGB sind Regelungen zur Sicherung der Glaubwürdigkeit des Abschlussprüfers enthalten. Gem. § 319 Abs. 2 dürfen Wirtschaftsprüfer nicht als Abschlussprüfer tätig sein, sofern „Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.“ Interpretiert werden muss hier „Besorgnis“.

Was unter Besorgnis verstanden werden kann, versuchen die VO 1/1995 und die VO 1/2006 zu erläutern.¹³⁶ Da hier jedoch nur auf Sachverhalte abgestellt wird, welche „objektiv geeignet sind, die Urteilsbildung zu beeinflussen“, werden die subjektiven Bedenken der Öffentlichkeit, welche nicht gleichzeitig objektiv geeignet sind, Besorgnis auszulösen, hierdurch nicht erfasst.

§ 319 Abs. 3 HGB regelt die Auswahl der Abschlussprüfer und die Ausschlussgründe. Auszuschließen sind Abschlussprüfer¹³⁷ demnach,

- wenn sie im Besitz von Anteilen an einer zu prüfenden Kapitalgesellschaft, einer Beteiligung an einem verbundenen Unternehmen oder mehr als 20 % von Anteilen eines verbundenen Unternehmens sind.
- wenn sie gesetzliche Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrates oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Kapitalgesellschaft bzw. eines verbundenen Unternehmens sind.
- wenn sie über die Prüfungstätigkeit hinaus folgende Dienstleistungen erbringen:
 - o Buchführung/Erstellung des Jahresabschlusses
 - o Mitwirkung bei der internen Revision
 - o Erbringung von Unternehmensleitungs- und Finanzdienstleistungen
 - o Bewertungsleistungen bezügl. des Jahresabschlusses.
- wenn er in den letzten fünf Geschäftsjahren mehr als 30 % der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft bzw. von Unternehmen, an denen diese mehr als 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch für das laufende Geschäftsjahr zu erwarten ist.

Für Unternehmen, die einen geregelten Markt gem. § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen, gelten darüber hinaus die absoluten Ausschlussgründe des § 319 a HGB.

¹³⁶ Vgl. VO 1/1995, a.a.O., B I; VO 1/2006, a.a.O.

¹³⁷ Gleiches gilt, wenn ein Ehegatte/Lebenspartner einen Ausschlussgrund gem. Nr. 1-3 erfüllt.

Von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist ein Wirtschaftsprüfer hiernach,

- wenn er in den letzten fünf Geschäftsjahren mehr als 15 % der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft bzw. von Unternehmen, an denen diese mehr als 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch für das laufende Geschäftsjahr zu erwarten ist.
- wenn er über die Prüfungsleitung hinaus Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbringt, die sich auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken.
- wenn er über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr an der Entwicklung, Einrichtung und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat.
- wenn er einen Bestätigungsvermerk nach § 322 über die Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens bereits in sieben oder mehr Fällen gezeichnet hat; dies gilt nicht, wenn seit seiner letzten Beteiligung an der Prüfung des Jahresabschlusses drei oder mehr Jahre vergangen sind.

Kapitalanlegerschutz, öffentliches Interesse an der Corporate Governance von Unternehmen und Vertrauen in die Börsen rechtfertigen diese strengeren Regeln.¹³⁸

Sofern die in § 319 Abs. 3 und § 319a HGB genannten Ausschlussgründe nicht greifen, kann dennoch die Besorgnis der Befangenheit gem. § 319 Abs. 2 HGB vorliegen. Hierbei handelt es sich um die Generalklausel, auf die der Rückgriff nicht durch die vorher genannten Regelungen gesperrt wird.

Für einen Ausschluss gem. Abs. 2 müssen objektive Gründe vorliegen, nach denen Befangenheit besteht. Hierbei wird ein objektiver Maßstab angelegt, der eines vernünftigen und verständigen Dritten. Es ist nicht relevant, ob der Abschlussprüfer sich für befangen hält oder es tatsächlich ist. Für die Beurteilung ist eine Abwägung des Einzelfalls erforderlich.¹³⁹

Die genannten Regelungen des HGB entsprechen dem Ziel der Sicherung der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern, da hier nicht auf die subjektive Sicht des Prüfers, sondern auf die objektive Sicht eines verständigen Dritten abgestellt wird.

¹³⁸Vgl. Beck'scher Kurzkommentar, Band 9, Handelsgesetzbuch (2006), München, 2006, § 319a Besonder Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, RN 1.

¹³⁹ Beck'scher Kurzkommentar, Band 9, Handelsgesetzbuch (2006), München, 2006, § 319 Auswahl der Abschlussprüfer und Ausschlussgründe, RN 7 f.

a) Verantwortlichkeit und Verantwortung des Prüfers

Solchen Informationen, deren Verlässlichkeit von den Adressaten, an die sie gerichtet werden, bezweifelt werden kann, soll durch die Prüfung mit dem ihr folgenden Urteil des Prüfers Glaubwürdigkeit verliehen werden. Sie soll Unsicherheiten absorbieren, zu einer Bewusstseinsentlastung der Kommunikationsempfänger führen und fehlende Informationen durch die Schaffung eines Gewissensäquivalents ersetzen.¹⁴⁰

Als Verantwortlichkeit, nicht als Verantwortung wird hier die Pflicht zur Rechenschaftslegung und Rechtfertigung bzw. zum Einstehen für begangene Fehler verstanden.¹⁴¹ Die Verantwortlichkeit ist nur auf feststellbare und zurechenbare Fehler bezogen. Sie besteht nur gegenüber bestimmten Anspruchsgruppen, die ggf. die Möglichkeit haben, das Fehlverhalten zu sanktionieren.

Verantwortung besteht hingegen gegenüber allen Kommunikationsempfängern; sie schließt nicht zwingend diejenigen ein, gegenüber denen der Verantwortungsträger verantwortlich ist.¹⁴² Folglich kann Verantwortung als Verantwortlichkeit ausgelegt werden; jedoch kann sie auch ohne sie bestehen. Sofern Verantwortung übernommen und festgelegte Anforderungen bei ihrer Ausübung eingehalten werden sollen, ist Verantwortlichkeit notwendig, um dies zu gewährleisten. Um für Fehlhandlungen verantwortlich gemacht und Sanktionen zugeführt werden zu können, müssen Fehlhandlungen und Leistungen direkt zurechenbar sein.¹⁴³ Verantwortlichkeiten können demnach nicht delegiert werden, sondern sind zwingend personen-gebunden und werden durch Rollenerwartungen bestimmt. Besteht für den Prüfer ein Beurteilungs- oder Ermessensspielraum, so bedeutet dies nicht, dass er nicht mehr der Rechenschaftspflicht unterliegt, sondern ausschließlich, dass er innerhalb bestimmter Grenzen für seine Entscheidungen keine Sanktionen zu erwarten hat. Verletzt er den Ermessensspielraum, enttäuscht er somit die in ihn gesetzten Rollenerwartungen, so besteht die Möglichkeit, Sanktionen gegen ihn zu verhängen.

Durch die inhaltliche Trennung von Verantwortung und Verantwortlichkeit wird die Lösung vom normativen Sinnzusammenhang möglich gemacht. Verantwortung kann frei von Rechenschaftspflichten gesehen werden. Gegenüber den Kommunikationsempfängern trägt der Prüfer eine Verantwortung, er ist ihnen aber nicht zur Rechenschaft verpflichtet und kann von

¹⁴⁰ Zu diesem Abschnitt vgl. Luhmann, Niklas (1964), Funktionen und Folgen formaler Organisation, in: Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Bd. 20, Berlin, 1964, S. 174.

¹⁴¹ Vertl. Wüstemann, Gerd (1975), Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants, Frankfurt/Main, 1975, S. 25, m.w.N.

¹⁴² Vgl. Luhmann (1964), a.a.O., S. 182.

¹⁴³ Vgl. Luhmann (1964), a.a.O., S. 180.

ihnen nicht sanktioniert werden. Das Prüfungsergebnis kann von ihnen angenommen oder abgelehnt werden.

Verantwortung entsteht dadurch, dass die Kommunikationsempfänger die Informationen und Aktionen des Prüfers annehmen, nicht etwa durch seine Beauftragung oder die Auferlegung einer Rechenschaftspflicht, somit besteht Verantwortung, wenn die Empfänger Vertrauen in die Richtigkeit der Kommunikation haben.¹⁴⁴

Abhängig wird die Bedeutung der Problematik von der Anzahl der Kommunikationsempfänger sein, denen gegenüber der Prüfer keine Rechenschaft abzulegen hat. Diese sind ausschließlich auf Vertrauen angewiesen. Des Weiteren ist der tatsächliche Umfang der Beurteilungs- und Ermessensspielräume von erheblicher Bedeutung, da der Prüfer hier keinen legitimen Sanktionen ausgesetzt ist. Eine verantwortungsvolle Kommunikation gegenüber allen Empfängern ist nur dann möglich, wenn anzunehmen ist, dass der Prüfer keine Fehler macht, er also als sachverständig und gewissenhaft angesehen wird. Die Empfänger müssen jedoch gleichzeitig davon überzeugt sein, dass der Prüfer auch in seinen Beurteilungs- und Ermessensspielräumen nur nach legitimen Erwartungen entscheidet und niemanden bevorzugt bzw. übervorteilt.¹⁴⁵

Verantwortlich ist der Abschlussprüfer auch gegenüber der Berufsaufsicht.

Hierbei geht es zum einen darum, ob er seine beruflichen Pflichten verletzt hat (Folge wäre hierbei ein Disziplinarverfahren), zum anderen schützt sie die Öffentlichkeit, falls gegen die gesetzlich definierten Rahmenbedingungen verstoßen wird (hier wäre die Folge ein Widerrufsverfahren).¹⁴⁶

b) Der Anspruch auf Glaubwürdigkeit des Prüfers

Die Rolle des Prüfers verlangt seine Glaubwürdigkeit. Sie wird im Wesentlichen von Position, Art, Umfang und Absicherung der Rollenerwartungen geprägt, welche mit dieser Position verbunden sind. Die Erwartungen sind für die entsprechende Rollenauffassung und das Rollenverhalten des Prüfers nicht notwendig aufschlussreich. Jedoch beeinflussen die Vermutungen über sein Verhalten die Glaubwürdigkeit des Prüfers wesentlich. Eine Glaubwürdigkeitslücke würde in dem Fall entstehen, wenn die mit dem Prüfer verknüpften Rollenerwartungen

¹⁴⁴ Vgl. Luhmann (1964), a.a.O., S. 175.

¹⁴⁵ Vgl. Wüstemann (1975), a.a.O., S. 26.

¹⁴⁶ Vgl. <http://www.wpk.de/berufsaufsicht/allgemeines.asp>, Abruf : 09.08.2006.

eindeutig und widerspruchsfrei sind und von den Adressaten akzeptiert werden und sich diese mit dem vermuteten Rollenverhalten des Prüfers nicht decken.¹⁴⁷

Sind die Rollenerwartungen nicht eindeutig definiert oder bestehen für den Prüfer Beurteilungs- und Ermessensspielräume, welche durch konkurrierende Erwartungen ausgefüllt werden, kommt dem Anspruch auf Glaubwürdigkeit eine besondere Bedeutung zu. Diesbezüglich können Zweifel auftreten, wenn „Intrasenderkonflikte, Intra- oder Interrollenkonflikte von Prüfern“ vermutet oder erkannt werden.¹⁴⁸ Wesentlich sind solche Bedenken, wenn Musserwartungen bzw. Erwartungen mit hoher Verbindlichkeit miteinander konkurrieren. Sofern die Befürchtung besteht, dass der Prüfer sowohl legitime als auch illegitime Erwartungen erfüllt, kommt es zu einer Glaubwürdigkeitslücke. Sowohl Zweifel an rollenkonformen Verhalten als auch die Befürchtung der Erfüllung illegitimer Erwartungen durch den Prüfer haben eine gleich starke Bedeutung wie eine tatsächliche Rollenverletzung. Verantwortungsvolle Kommunikation wird durch beide unmöglich gemacht. Die Tätigkeit des Prüfers wird in dem Maße entwertet, in dem Zweifel an seinem rollenkonformen Verhalten bestehen. Es ist hier nicht entscheidend, ob durch den Prüfer legitime Erwartungen in der Tat verletzt worden sind, ausschlaggebend ist hier vielmehr der nach außen vermittelte Eindruck. Da Zweifel die Glaubwürdigkeit des Prüfers beeinflussen, ohne offenkundig zu werden und damit ohne Beschwerden und Anklagen nach sich zu ziehen, haben sie eine bedeutendere Auswirkung als nicht erkannte bzw. nicht gerügte Rollenverletzungen. Für den Prüfer besteht dabei keine Möglichkeit der Rechtfertigung seines Verhaltens oder der Entkräftung der Bedenken. Dass sich der Prüfer dessen bewusst ist, sich ordnungsgemäß, d.h. legitim und rollenkonform zu verhalten, ist dann nicht relevant, wenn dies von den Kommunikationsempfängern nicht erkannt und akzeptiert wird. Sie sind bei Einschätzungen auf Vermutungen angewiesen, da ihnen die Informationen, über die der Prüfer verfügt, nicht zugänglich sind. Sie müssen sich an „sekundären Zeichen der Zuverlässigkeit“¹⁴⁹ orientieren.

Es ist anzunehmen, dass eine Anzahl von Kommunikationsempfängern über die Position des Prüfers bzw. die mit ihm zu verknüpfenden Rollenerwartungen nur mangelhafte Kenntnis besitzen. Dies jedoch kann dazu führen, dass ungerechtfertigt Zweifel am Verhalten des Prüfers geweckt werden, was bei seiner Glaubwürdigkeitsbeurteilung dennoch berücksichtigt werden muss.

¹⁴⁷ Vgl. Wüstemann (1975), a.a.O., S. 26.

¹⁴⁸ Wüstemann (1975), a.a.O., S. 27.

¹⁴⁹ Luhmann (1964), a.a.O., S. 179.

Der Wirtschaftsprüfer muss im Interesse der Öffentlichkeit kompetent, unabhängig, unbefangen und glaubwürdig sein. Jedoch ist Glaubwürdigkeit keine einer Person, hier dem Wirtschaftsprüfer innewohnende Eigenschaft oder anhaftende Tatsache. Vielmehr stellt sie eine subjektive Einstellung der Marktteilnehmer dar, die sich aus vielen Fakten und Einschätzungen zusammensetzt. Beeinträchtigungen der Glaubwürdigkeit von Wirtschaftsprüfern können sich in den Augen der Öffentlichkeit unter anderem dadurch ergeben, dass¹⁵⁰

- in der Tat Fehlleistungen im Zusammenhang mit der Prüfung begangen werden;
- Prüfung und Beratung durch dieselbe Gesellschaft vorgenommen werden;
- die Prüfung über Jahrzehnte durch denselben Abschlussprüfer erfolgt;
- Prüfungsgesellschaften eine Größe erreichen, die deren Organisation/Steuerung erschwert;
- extreme Konkurrenz aufgrund von Marktveränderungen entsteht.

(Vermeintliche) Probleme der Glaubwürdigkeit zu bekämpfen ist schwierig. Wirtschaftsprüfer sind nicht in der Lage, gegenüber Dritten über Tatbestände der Prüfung außerhalb ihrer gesetzlichen Pflicht zu sprechen; sie unterliegen einer Verschwiegenheitspflicht. Die Befürwortung und Einführung der externen Qualitätskontrolle bringt für die Öffentlichkeit keine erkennbare nachprüfbar Wirkung und überzeugt diese daher nicht. Die Dienstleistung des Abschlussprüfers basiert auf Elementen eines Vertrauens- und nicht auf denen eines Erfahrungsgutes, so dass sich wahre Eigenschaften, auch nach der Inanspruchnahme, nicht unbedingt erfahren lassen.¹⁵¹

Damit Unternehmen mit Vertrauensgütern auf dem Markt bestehen können, wird von Ökonomen der Aufbau von Reputation und Goodwill vorgeschlagen. Diese können durch die Übernahme von freiwilligen und kostenintensiven Selbstbindungen verstärkt werden. Durch sie können den Nachfragenden Signale über gute und schlechte Leistungen gegeben werden und über gesetzliche Regelungen hinausgehen. So können sie beispielsweise Garantien geben, welche über das gesetzliche Maß hinausgehen, wie etwa Gewährleistungen, Haftungen und andere Sanktionen. Im Gegensatz zur Unternehmensberatung können Garantien bzw. Gewährleistungen in der Wirtschaftsprüfung nur eingeschränkt gegeben werden; sie würden nur für den Vertragspartner gelten, nicht für zu schützende Dritte. Die Abgabe von Garantien würde allerdings zu einem „Versicherungsmodell“ führen. Das Modell der Abschlussprüfung

¹⁵⁰ Vgl. hierzu Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 411 ff.

¹⁵¹ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 414.

stellt demgegenüber jedoch gerade keine Vollkaskoversicherung gegen das Investitionsrisiko dar.

Verboten sind gem. §§ 55 a Abs. 1 WPO erfolgsabhängige Vergütungen. Berufssanktionen können sich Wirtschaftsprüfer nicht freiwillig unterwerfen, da sie gem. § 58 Abs. 1 WPO als Mitglieder der WPK unter die Berufsgerichtsbarkeit fallen.¹⁵²

10. Maßnahmen zur Sicherung der Glaubwürdigkeit

a) Maßnahmen des Unternehmens

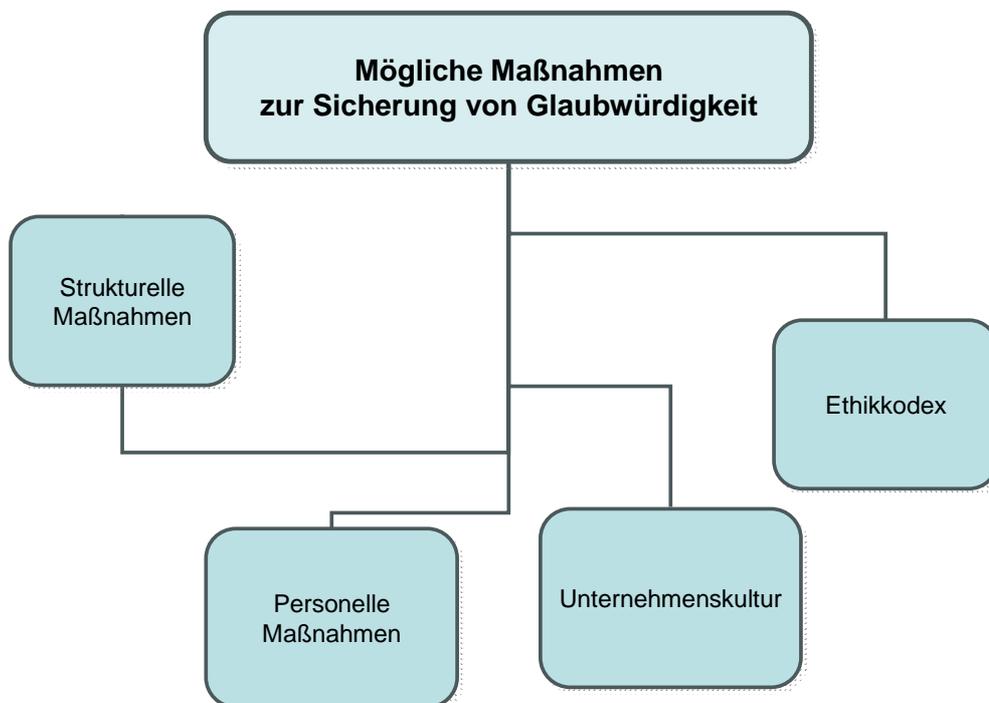


Abb. 5: Maßnahmen zur Sicherung von Glaubwürdigkeit durch die Prüfungsgesellschaft

aa) Strukturelle Maßnahmen

Ziel struktureller Maßnahmen ist es, die optimalen organisatorischen Bedingungen für eine Glaubwürdigkeitsstrategie zu schaffen. Hierfür gibt es verschiedene Möglichkeiten,¹⁵³ zunächst stellen sich jedoch zwei Fragen:

¹⁵² Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 414.

- Welche Organisationsform/Grundstruktur ist für die Prüfungsgesellschaft sinnvoll?
- Welche spezifischen Institutionen können diese hinsichtlich der Glaubwürdigkeitsstrategie ergänzen?

Eine spezifische Organisationsform wird in der Literatur nicht vorgeschlagen, oftmals wird allerdings darauf hingewiesen, dass möglichst eine Organisationsform angestrebt werden sollte, welche eine Dezentralisierung von Entscheidungskompetenzen gewährleistet.¹⁵⁴ Die Erkenntnis, dass jeder Bereich für sich ethische Entscheidungen treffen und sich Glaubwürdigkeit erwerben bzw. die hierfür nötigen Entscheidungskompetenzen besitzen muss, spielt hier eine entscheidende Rolle.

Zur Ergänzung der Grundstruktur durch Institutionen gibt es verschiedene Möglichkeiten. Sie unterscheiden sich nach den Funktionen, welche sie zu übernehmen haben. Die wesentlichen Funktionen unterscheiden sich in:¹⁵⁵

- Schiedsrichterfunktion: Bei ethischen Fragestellungen zwischen mindestens zwei Parteien werden Entscheidungen getroffen, wenn diese nicht durch bereits vorhandene Regelungen wie einen Ethikkodex geregelt werden.
- Interpretationsfunktion: Damit vorhandene Richtlinien richtig interpretiert werden können, werden Erläuterungen und Beispiele abgegeben.
- Kontrollfunktion: Die Übereinstimmung des Istzustandes des Unternehmensverhaltens mit dem angestrebten Sollzustand wird überwacht.
- Beratungsfunktion: Sofern für ein Problem keine Lösung vorliegt, kann an eine entsprechende Institution herangetreten werden.
- Schulungsfunktion: Eine Stelle wird zur Zusammenstellung eines Ethikprogramms und zur Schulung der Mitarbeiter beauftragt.

Die verschiedenen Funktionen können kombiniert werden.

bb) Personelle Maßnahmen

Hier stellt sich die Frage, durch welche auf einzelne Mitarbeiter bezogenen Maßnahmen ethisches Verhalten hinsichtlich der Glaubwürdigkeit erreicht werden kann. Nachfolgend werden

¹⁵³ Vgl. De George, R. T. (1986), *Business Ethics*, 2nd ed. New York, 1986, S. 161 ff.

¹⁵⁴ Vgl. beispielsweise unterschiedliche Beiträge in: *The Business Roundtable (1988), Corporate Ethics. A prime Business Asset. A Report on Policy and Practice in Company Conduct*, New York, 1988.

¹⁵⁵ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 92.

einige Instrumente wiedergegeben, welche jedoch noch nicht abschließend interpretiert worden sind.¹⁵⁶

- Stellenbeschreibung: Die ethische Zielsetzung der Prüfungsgesellschaft sollte bereits in der Beschreibung der Stellen zum Ausdruck gebracht werden, damit dem Bewerber wie auch dem Mitarbeiter gezeigt wird, was unter ethischem Handeln verstanden wird.
- Mitarbeiterauswahl: Bewerbern, welche sich durch ethisches Verhalten auszeichnen, sollte bei Einstellungen der Vorzug gegeben werden, da von ihnen erwartet werden kann, dass sie in der Lage sind, die Glaubwürdigkeit der Prüfungsgesellschaft zu erhalten und zu fördern. Besonders wichtig ist hier das Einstellungsinterview.
- Ethik-Seminare: Bestimmte Veranstaltungen zu ethischen Fragestellungen können Managern bei Problemlösungen helfen.¹⁵⁷ Insbesondere die Möglichkeit, dass Mitarbeiter verschiedener Abteilungen und Hierarchien zusammentreffen, ist vorteilhaft.
- Mitarbeiterqualifikationen: Die Qualifikation der Mitarbeiter sollte nicht ausschließlich auf Leistungssteigerung ausgerichtet werden; auch ethisches Verhalten sollte geschult werden.

cc) Unternehmenskultur

Die „Business Week“ hat im Sommer des Jahres 1980 den Begriff der „corporate culture“ eingeführt. Auf Kulturaspekte in Unternehmen haben jedoch verschiedene Autoren lange vorher hingewiesen.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 95.

¹⁵⁷ Dies birgt jedoch auch eine Gefahr: „Managers does not generally discuss ethics, morality or moral rules-in-use in a direct way with each other, except perhaps in seminars organized by ethicists. Such seminars, how ever, are unusual and, when they do occur, are often strained, artificial and often confusing even to managers since they frequently become occasions for the solemn public invocation, particularly by high ranking managers, of conventional moralities and traditional shibboleths.“ (Jackall, R. (1988), Moral Mazes. The World of Corporate Managers, New York/Oxford, 1988, S. 6.)

¹⁵⁸ So betonen beispielsweise Elton Mayo (1933) in „The Human Problems in Industrial Civilizations“ und Ch. Banard (1951) in „The Functions of the Executive“, dass Wertvorstellungen die Grundlage für Erwartungen, Handlungen und Verhaltensweisen in Unternehmen sind. D. Katz und R. L. Kahn (1966) haben in „The sozial psychology of organizations“ festgestellt, dass jede Organisation, somit auch jedes Unternehmen eine eingene Kultur entwickelt. Ein Übergreifen des Kulturbegriffs der Anthropologie, Soziologie und Ethnologie auf die betriebswirtschaftliche Führungs- und Organisationsforschung wurde von Thomas. J. Peters und Robert H. Watermann (1982) in „In Search of Excellence – Lessons from America’s Best-Run Companies“ festgestellt. Von vielen Organisations- und Managementberatern wurde der Kulturbegriff umgehend übernommen.

Für den Begriff der Unternehmenskultur¹⁵⁹ existieren eine Vielzahl von Definitionen, u.a.:

„Die Kultur einer Unternehmung umfasst ein Bündel an affektiv gewonnenen, verhaltensprägenden Wertvorstellungen und kognitivem, handlungsleitenden Wissensvorrat. Sie bildet sich im Sozialisationsprozess der in einer Institution tätigen Menschen evolutorisch, ‚spontan‘ heraus und prägt über Generationen hinweg deren Einstellungen und Erfahrungen.“¹⁶⁰

Unternehmenskultur ist im Wesentlichen ein kollektives, in der Regel unbewusstes Phänomen, das von verschiedenen Organisationsmitgliedern gemeinsam verfolgte Ideen, Vorstellungen und Werte bezeichnet, das das Handeln steuert.¹⁶¹

Man kann unter Kultur „ein Muster von gemeinsamen Wert- und Normvorstellungen verstehen, die über bestimmte Denk- und Verhaltensmuster die Entscheidungen, Handlungen und Aktivitäten einer sozialen Gruppe beeinflussen.“¹⁶²

„Die Unternehmenskultur ist die Gesamtheit der tradierten, wandelbaren, zeitspezifischen, jedoch über Symbole erfahrbaren und erlernbaren Wertvorstellungen, Denkhaltungen und Normen, die das Verhalten von Mitarbeitern aller Stufen und damit das Erscheinungsbild einer Unternehmung prägt.“¹⁶³

¹⁵⁹ Vgl. hierzu u.a. Barth, Martin (1998), Unternehmen im Wertewandel – Zur Bindung der Mitarbeiter durch die Unternehmenskultur, Konstanz, 1998; Dill, Peter / Hügler, Gerd (1997), Unternehmenskultur und Führung betriebswirtschaftlicher Organisationen – Ansatzpunkte für ein kulturbewußtes Management“, in: Heinen, Edmund und Fank, Matthias (Hrsg.), Unternehmenskultur – Perspektiven für Wissenschaft und Praxis, 2. überarbeitete Auflage, München, Wien, 1998, S. 141-210; Dormayer, H.-Jürgen / Kettern, Thomas (1997), Kulturkonzepte in der allgemeinen Kulturforschung. Grundlage konzeptioneller Überlegungen zur Unternehmenskultur, in: Heinen, Edmund und Fank, Matthias (Hrsg.), Unternehmenskultur – Perspektiven für Wissenschaft und Praxis, 2. überarbeitete Auflage, München, Wien, 1997, S. 49-66; Heinen, Edmund (1997), Unternehmenskultur als Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre, in: Heinen, Edmund und Fank, Matthias (Hrsg.), Unternehmenskultur – Perspektiven für Wissenschaft und Praxis, 2. überarbeitete Auflage, München, Wien, 1997, S. 4-48; Peter, Thomas J. und Waterman, Robert H., Jr. (1982), In Search of Excellence – Lessons from America’s Best-Run Companies, New York, 1982; Schein, Edgar H. (1995), Unternehmenskultur – Ein Handbuch für Führungskräfte, Frankfurt am Main, New York, 1995; Staehle, Wolfgang H. (1999), Management – Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, 8. Auflage, München, 1999; Würth, Reinhold (1999), Erfolgsgeheimnis Führungskultur – Bilanz eines Unternehmers, 2. Auflage, Künzelsau, 1999; Würth, Reinhold (1993), Thesen zur Unternehmensführung im Jahr 2010, in: Würtele, Günther (Hrsg.), Lernende Elite – Was gute Manager noch besser macht, Frankfurt, Wiesbaden, 1993, S: 86-110; Würth, Reinhold (1985), Beiträge zur Unternehmensführung, Schwäbisch Hall 1985.

¹⁶⁰ Zitiert nach Thommen (1996), a.a.O., S. 87.

¹⁶¹ Vgl. Schreyögg, Georg (1998) Organisation: Grundlagen moderner Organisationsgestaltung. Mit Fallstudien. 2. Aufl., Wiesbaden 1998, S. 440 ff.; Frese, Erich (1998), Grundlagen der Organisation – Konzept, Prinzipien, Strukturen, 7. überarb. Aufl., Wiesbaden, 1998, S. 182 ff.

¹⁶² Heinen, E./Dill P. (1986), Unternehmenskultur – Überlegungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 3/1986, S. 202 ff. (207).

¹⁶³ Krulis-Randa, J.S. (1984), Reflexionen über die Unternehmenskultur, in: Die Unternehmung, 4/1984, S. 358 ff. (360).

“Culture is „a cohesion of values, myths, heros, and symbols that has come to mean a great deal to people who work there.“¹⁶⁴

“Culture is a set of important assumptions (often unstated) that members of a community share in common.”¹⁶⁵

Der in den genannten Definitionen funktionalistischen Konzeption von Unternehmenskultur, die die Formulierung, „das Unternehmen *hat* eine Unternehmenskultur“ entspricht, ist insbesondere die interpretative Konzeption der Unternehmenskultur gegenüberzustellen, die mit der Aussage „das Unternehmen *ist* eine Unternehmenskultur“ verbunden wird.¹⁶⁶

Insgesamt kann Unternehmenskultur daher nicht als etwas verstanden werden, „das einseitig von der Organisationsleitung entwickelt und dann in die Unternehmung implementiert wird“¹⁶⁷, sondern gleichfalls durch die Gesamtheit der Organisationsmitglieder, einzelner Gruppen und Einzelner geprägt wird.

U.a. werden der Unternehmenskultur folgende Merkmale zugeschrieben:¹⁶⁸

Unternehmenskultur ist sozial

Kultur ist nicht das Resultat eines einzelnen, sondern das vieler, wenn nicht gar aller. Zwar existieren zumeist innerhalb des Unternehmens Geschichten über den/die Firmengründer, jedoch ist klar, dass diese nicht allein für das Werden und die Existenz des Unternehmens verantwortlich sind.

Unternehmenskultur ist verhaltenssteuernd

Zwischenmenschliche Beziehungen innerhalb des Unternehmens werden durch die Unternehmenskultur beeinflusst, zumeist, ohne dass hierfür Normen aufgestellt werden müssten. Dies prägt ihre Einmaligkeit und Unverwechselbarkeit.

Unternehmenskultur ist menschengemacht

Die Unternehmenskultur resultiert aus menschlichem Handeln, Denken und Wollen.

Unternehmenskultur ist allgemein akzeptiert

Die innerhalb des Unternehmens geltenden Werte und Regelungen werden von den Mitarbeitern zumeist bewusst oder unbewusst „gelebt“.

¹⁶⁴ Deal, T. E./Kennedy, A. Z. (1982), Corporate Cultures. The Rites and Rituals of Corporate Life, Reading, Mass., 1982, S. 4.

¹⁶⁵ Sathe, V. (1985), Culture and Related Corporate Realities, Homewood, Ill., 1985, S. 10.

¹⁶⁶ Vgl. Pfriem, Reinhard (2005a), Heranführung an die Betriebswirtschaftslehre, zweite erweiterte Auflage, Marburg, 2005, S. 183 f.

¹⁶⁷ Pfriem (2005a), a.a.O., S. 184. Zu den Konzeptden der Unternehmens- und Organisationskultur vgl. insbesondere Jochheim, Sandra (2002), Von der Unternehmenskultur zum Netzwerk von Subkulturen, Marburg, 2002, Kap. 1.

¹⁶⁸ Vgl. Bachinger, Richard (1990), Unternehmenskultur. Ein Weg zu Markterfolg, Hrsg., 1. Aufl., Frankfurt a.M., 1990, S. 12 ff.

Unternehmenskultur ist tradiert

Es gibt keine geschichtslosen Unternehmen. In jeder Momentaufnahme des Unternehmens ist gleichzeitig die gesamte Vergangenheit erkennbar, da die Kultur durch einen historischen Prozess entwickelt wird, Überzeugungen, Verhaltensweisen und Geschichten weitergegeben werden.

Unternehmenskultur ist erlernbar

Durch die Fähigkeit zur Symbolbildung wird die Unternehmenskultur erfahr- und erlernbar. Beispielsweise werden in Einführungsfeiern Symbole erklärt. Angebote zur Weiterbildung dienen auch zur Weiterentwicklung der Mitarbeiter im Sinne Unternehmenskultur.

Unternehmenskultur ist anpassungsfähig

Um langfristige Überlebenschancen zu haben, müssen Organisationen ihren Mitgliedern erfolgreiche Problemlösungen anbieten. Solange diese erfolgreich sind, ist es grundsätzlich gleichgültig, welche Eigenarten sie aufweisen.

Unternehmenskultur ist bewusst und unbewusst

Sowohl in den Köpfen als auch in den Herzen der Mitglieder sind die Werte und Verhaltensregeln verankert.

Unternehmenskultur ist nicht direkt fassbar

Je nach Untersuchungsmethode kann nur ein Aspekt der Unternehmenskultur untersucht bzw. beschrieben werden. Das gesamte Erscheinungsbild kann nur bei der Anwendung aller Methoden sichtbar werden.

Unternehmenskultur ist ein Ergebnis und ein Prozess

Ein jedes Unternehmen hat eine eigene Kultur, welche sich immer wieder verändert bzw. neu geschaffen wird.

Unternehmenskulturelle Werte, welche gleichzeitig auch auf entsprechenden ethischen Werten beruhen, mit denen die Glaubwürdigkeit der Prüfungsgesellschaft gewährleistet werden soll, stehen in der Unternehmensethik im Mittelpunkt. Musterbeispiele haben hier eine besondere Bedeutung:

- „First, examples facilitate impartial agreement where agreement on detailed moral rules eludes us.
- Second, examples uniquely facilitates, for the purpose of training and decision making, the balanced integration of diverse sets of values.

- Third, the use of exemplars appropriately cultivates personal judgement, making detailed moral roles useful in exceptional cases only.
- Fourth, exemplars provide the flexibility necessary for making moral decisions within the continued flux of responsible business live.”¹⁶⁹

Das Bestehen einer Unternehmenskultur sagt noch nichts über deren Inhalt der Werte aus. Diese können sowohl ethischer als auch unethischer Natur sein. Ziel muss es daher sein, die Unternehmenskultur derart zu gestalten, dass kommunikative, innovative und verantwortliche Handlungen unterstützt und gefördert werden. Alle Werte sollten auf die Elemente einer Glaubwürdigkeitsstrategie ausgerichtet werden.

Die Diskussion bezüglich einer Unternehmenskultur ist auch in der Wirtschaftsprüfung von erheblicher Bedeutung. Gerade nach den verschiedenen Skandalen der Vergangenheit stellt sie eine bedeutende Komponente zur Sicherung der Glaubwürdigkeit von Wirtschaftsprüfern dar. Bestandteil einer guten Unternehmenskultur ist unter anderem ein Code of Conduct.¹⁷⁰

dd) Ethikkodex / Code of Conduct

Der Ethik- oder Verhaltenskodex (Ethical Code, code of conduct) wird häufig als Instrument zur Erreichung ethischen Verhaltens eingesetzt. Es werden in ihm ethische Grundsätze festgelegt, welche beim unternehmerischen Handeln beachtet werden sollen. Abzugrenzen sind Ethikkodizes von allgemeinen Unternehmens- und Führungsgrundsätzen, die zur Unternehmenssteuerung dienen und alle Unternehmensbereiche und –tätigkeiten auf eine Unternehmenspolitik ausrichten.¹⁷¹ Zwar werden in der Praxis oft keine Unterschiede gemacht, doch sind Unternehmensgrundsätze zumeist weiter gefasst als Ethikkodizes. Letztere sollten allerdings immer in ersteren enthalten sein.

Der „optimale“ Inhalt eines Ethikkodexes ist schwierig zu bestimmen, da dies von seinem Ziel und Zweck abhängig und von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich ist. Nachfolgend die Inhaltsbereiche eines Ethikkodexes nach Arthur (1984):¹⁷²

„1. Conflict of interest of individuals:

¹⁶⁹ DeVries, Paul (1986), The Discovery of Excellence: The Assets of Exemplars in Business Ethics, in: Journal of Business Ethics, 3/1986, S. 193 ff. (193).

¹⁷⁰ Vgl. eingehend Kap. IV. 7.

¹⁷¹ Zu Unternehmens- bzw. Führungsgrundsätzen Vgl. u.a. Gabele, E./Kretschmar, H (1985), Unternehmensgrundsätze, Frankfurt am Main, 1985; Hoffmann, F. (1989), Unternehmens- und Führungsgrundsätze: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 3/1989, S. 167 ff.; Wunderer, R. (1983), Führungsgrundsätze in Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung, Stuttgart, 1983.

¹⁷² Arthur, H. B. (1984), Make Business Ethics Useful, in: Strategic Management Journal, 4/1984, S. 319 ff. (332).

- a. acceptance of personal gifts from outside who deal with the company*
 - b. unauthorized or misrepresented use of company funds or personal loans, etc.*
 - c. use of inside information*
 - d. activities which impair effective performance of company responsibilities*
- 2. Activities of the company and employees as agents of the company:*
 - a. outline of company policies in its ethical relationship with outside entities, including suppliers, customers, regulators, the law environment, the public, regarding discrimination, contractual obligations, warranties, etc.*
 - b. conduct and responsibilities of employees for implementing these policies*
 - c. controls, audits and feedback provisions to ensure performance.*
- 3. Antitrust and competitive practices:*
 - a. pricing*
 - b. conspiracy to restrain trade*
 - c. warranty, quality assurance, trade mark protection*
 - d. unfair trade practices, misrepresentation, etc.*
- 4. Labour relations conduct of company representatives:*
 - a. dealing with labour organizations*
 - b. contract obligations*
 - c. contract performance*
 - d. management rights and rights of individual employees.*
- 5. Political contributions and activities:*
 - a. company activities*
 - b. employees' participation in community and public affairs.*
- 6. Discrimination:*
 - a. hiring, promotion, firing*
 - b. working conditions*
 - c. dealing with outsiders.*
- 7. Handling relationships in foreign environments*
 - a. company employee conduct*
 - b. company commitments*
 - c. meeting of legal requirements."*

Charakterisiert werden können Ethikkodizes nach Thommen (1996) beispielsweise nach folgenden Kriterien:¹⁷³

- Adressaten (Management, alle Mitarbeiter, Öffentlichkeit sowie Mitarbeiter)
- Generalisierungsgrad (Wenige allgemeine Grundsätze, welche die wesentlichen Bereiche abdecken, Umfangreiche spezifische Grundsätze, welche sich auf einzelne Bereiche bzw. Problemsituationen beziehen.)
- Träger (einzelnes Unternehmen, Branche bzw. Berufsvereinigung, Wirtschaftsverband)
- Zweck (Instrument der Public-Relation, Mitarbeitersensibilisierung, Genaue Handlungsanweisungen)
- Gültigkeitsdauer (Sie gelten für einen bestimmten Zeitraum, werden regelmäßig überprüft, bearbeitet und angepasst, oder aber die Grundsätze werden so formuliert, dass sie für eine unbestimmte, möglichst lange Zeit nicht verändert werden müssen.)
- Gültigkeitsbereich (Die Grundsätze gelten für das gesamte Unternehmen und über alle Hierarchien hinweg, oder aber sie gelten nur für bestimmte Teilbereiche des Unternehmens.)

Ein Ethikkodex ist eine Liste ethischer Grundsätze. Problematisch ist, wie diese festzulegen sind, denn sind sie sehr allgemein gehalten, geben sie in speziellen Situationen keine oder viele Handlungsempfehlungen, sind daher nicht sinnvoll. Bevor sie angewandt werden, müssen sie interpretiert werden.

Werden für konkrete Situationen durch die Grundsätze Handlungsanweisungen gegeben, ist es nicht möglich, alle Situationen zu erfassen. Sie müssen beständig den sich verändernden Gegebenheiten angepasst werden.

Es ist davon auszugehen, dass ein Ethikkodex nicht in erster Linie ein Instrument der Public Relations darstellt, sondern das unternehmerische Handeln in eine verantwortungsbewusste und ethisch gewollte Richtung beeinflusst. Unter anderem können einem Ethikkodex nachfolgende Funktionen zugewiesen werden:¹⁷⁴

¹⁷³ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 79 ff.

¹⁷⁴ Vgl. Hierzu u.a. Baumhart, H. C (1961), How Ethical Are Businessmen?, in: Harvard Business Review, July-August 1961, S. 6 ff., (166 ff.); Brenner, S. N./Molander, E. A. (1977), Is the Ethics of Business changing?, in Harvard Business Review, January-February 1977, S. 57 ff. (66 ff.).

Durch einen Ethikkodex wird der Wille des Unternehmens zum Ausdruck gebracht, dass sich dieses ethisch verhalten will, dieses Verhalten aber auch von seinen Mitarbeitern fordert.

Durch den Ethikkodex ist es den Mitarbeitern möglich, sich auf Grundsätze zu berufen. Bei der Rechtfertigung des Verhaltens, besonders gegenüber Vorgesetzten, ist dies besonders wichtig.

Neue bzw. potentielle Mitarbeiter erlangen durch die Grundsätze schnell ein ethisches Grundverständnis über das Unternehmen und die Unternehmensmoral.

Durch einen Ethikkodex wird der Organisation Stabilität verliehen, da hier längerfristig, personenunabhängig und für alle Mitarbeiter ethisches Verhalten formuliert wird.

Die formulierten Grundsätze tragen zur Sensibilisierung und Bewusstseinsbildung ethischer Probleme bei. Letztere ist zur Implementierung ethischer Programme zwingend notwendig.

Die Wertvorstellungen sind für jedermann offengelegt. Hierdurch kann eine Einheitlichkeit im Denken und Handeln erreicht werden.

Die Wahrscheinlichkeit, dass sich die Mitarbeiter mit den Grundsätzen identifizieren und entsprechend handeln, ist größer, wenn sie an ihrer Formulierung beteiligt sind.

Die Unsicherheit der Mitarbeiter wird, wenn sie sich auf die Grundsätze berufen, auf ein Minimum reduziert.

In Krisensituationen gibt ein Ethikkodex eine Basis für ethische Entscheidungen.

Auch nach außen hin kommt dem Ethikkodex eine bedeutende Rolle zu. Den Anspruchsgruppen wird gezeigt, dass das Unternehmen bestrebt ist, sich ethisch zu verhalten

Der Ethikkodex steht für die Interessen der unterschiedlichen Anspruchsgruppen, die das Unternehmen wahrnehmen sollte.

Die Grundsätze eines Ethikkodexes sind dazu geeignet, das Verhalten der Prüfungsgesellschaft allgemein bzw. das einzelner Mitarbeiter zu beurteilen.

Damit ein Ethikkodex effektiv sein kann, darf er nach seiner Formulierung nicht nur an die Mitarbeiter verteilt werden. Zwar ist der Schritt der Aufstellung der Grundsätze wichtig, allerdings ist es nur der erste Schritt in Richtung eines sich glaubwürdig verhaltenden Unternehmens. Wichtiger – und schwieriger - indes ist die Implementierung des Kodexes mit den dafür nötigen Maßnahmen. Sinnvoll können die Grundsätze das Verhalten der Mitarbeiter nur dann beeinflussen, wenn eine entsprechende Unternehmenspolitik von allen Managementebenen gestützt und verstärkt wird.¹⁷⁵ Und Verstöße müssen Folgen haben.

¹⁷⁵ Vgl. Thommen (1996), a.a.O., S. 83 f. m.w.N.

Sofern die Werte vorgelebt werden, ist eine explizite Formulierung eines Ethikkodex nicht zwingend. Der Übergang zwischen Unternehmenskultur und einem nicht explizit formulierten Ethikkodex ist fließend.

Grundsätzlich stellt der Ethikkodex ein geeignetes Instrument zur Förderung des ethischen Verhaltens der Mitarbeiter und zur Förderung der Glaubwürdigkeit dar. Der Erfolg des Kodex hängt sowohl von der Formulierung und der Durchsetzung als auch von den ergänzenden Maßnahmen zur Unterstützung des Kodex ab.

Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer gilt der IFAC Code of Ethics for Professional Accountants, der im Rahmen der berufsethischen Regelungen (IV. 7.) behandelt wird.

b) Rechtliche Maßnahmen

Der Gesetzgeber hat u.a. die Aufgabe, die rechtlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen zu schaffen. Fraglich ist, wie durch sanktionsbewehrte Regeln Glaubwürdigkeit gestärkt werden kann. Bei diesen ist grundsätzlich zwischen Geboten und Verboten zu unterscheiden. Zu Geboten gehören beispielsweise Handlungsanweisungen, die zwingend befolgt werden müssen. Abweichungen sind nicht bzw. nur in vorgegebenen Grenzen zulässig. Der Ansatzpunkt von Verboten hingegen ist die Kosten-Nutzen-Berechnung des Opportunisten.¹⁷⁶ Bestimmte Handlungen werden untersagt, im Falle der Zuwiderhandlung drohen Sanktionen. Für jemanden, der die Regeln bricht, ist dieser Nutzen umso geringer, je höher die Strafen für sein Tun / Unterlassen sind.

Sofern Gebote und Verbote für alle gleich und konsequent durchgesetzt werden, sind diese Regelungen grundsätzlich dazu geeignet, Glaubwürdigkeit zu stärken. Allerdings erzeugt die Existenz von rechtlichen Vorschriften nicht per se Glaubwürdigkeit. Damit diese bei den Adressaten und in der Öffentlichkeit entsteht, sind weitere Voraussetzungen erforderlich, die im Interesse des Gemeinwesens dringend geschaffen bzw. wiederhergestellt werden müssen. Zum einen muss dem Gesetzgeber im Gesetzgebungsprozess attestiert werden können, dass er unter den verschiedenen Alternativen unter Abwägung der einzelnen Interessen diejenige gewählt hat, die die größte Chance auf gesellschaftliche Befolgung zur Zielerreichung hat und der Bürokratieaufwand vertretbar ist. Zum anderen müssen die Adressaten bereit und in der Lage sein, den Gesetzesbefehl unverfälscht umzusetzen. Daneben müssen geeignete Kontrollverfahren prinzipiell geeignet sein, etwaige Verstöße aufzudecken, und die Justiz, also sowohl

¹⁷⁶ Vgl. Grünärmel, Frohmund (1998), Vertrauen und Glaubwürdigkeit aus der Sicht des Ökonomen, in: List-Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik 24/1998, Heft 3, S. 279-289 (282 ff.).

Anklagebehörden als auch Gerichte, muss bereit und in der Lage sein, bei strafrechtlich relevanten Sachverhalten auch die Schärfe des Gesetzes tatsächlich zur Anwendung zu bringen.

Bei der Frage der Glaubwürdigkeit sind also verschiedene Ebenen zu unterscheiden:

1. beim Gesetzgeber und im Gesetzgebungsverfahren
2. bei den Adressaten der Rechtsnorm und
3. bei den behördlichen, einschließlich berufsständischen Kontrollinstanzen, den Anklagebehörden und den Gerichten.

Auf allen Ebenen hat sich in der Gesellschaft und in der Öffentlichkeit in den letzten Jahren ein gewisses Misstrauen herausgebildet, das dringend durch geeignete Maßnahmen abgebaut werden sollte. Damit die Glaubwürdigkeit im Interesse der Rechtsgemeinschaft wieder hergestellt werden kann, wäre die Schaffung praktikabler Rechtsvorschriften, die auch voll und ganz umgesetzt werden und bei Verstößen mit spürbaren Sanktionen versehen sein sollten, erforderlich. Die Berufung auf die formale Gültigkeit von Rechtsvorschriften allein und ihre behördliche Kontrolle sind dafür nicht ausreichend. Die in fast allen Bereichen der Rechtsanwendung und hierbei vor allem in der Justiz existierende Mediatorenausrichtung mag der Streitschlichtung im Einzelfall dienlich sein, für das Rechtsbewusstsein insgesamt und den Glauben in die Beständigkeit der getroffenen Regelungen führt dies aber unweigerlich zu weiterer Erosion und nicht zur Wiederherstellung der erforderlichen Glaubwürdigkeit.

Das Recht beruht also auf Voraussetzungen, die es allein nicht herzustellen in der Lage ist. Um mit rechtlichen Mitteln Glaubwürdigkeit zu erzielen, müssen sowohl die beteiligten Akteure als auch die rechtlichen Vorschriften selbst glaubwürdig sein. Diese notwendige Voraussetzung wird im politischen Prozess nicht selten übersehen und häufig zu Unrecht als gegeben unterstellt.

Bei der nachfolgenden Untersuchung werden vorbehaltlich dieser Erwägungen aus der zuvor der Vollständigkeit halber gegebenen Übersicht nur diejenigen verbindlichen berufsständischen und außerberufsständischen Regelungen analysiert, die Rechtscharakter haben. Soweit ethische Ansätze ihren Niederschlag in diesen Vorschriften gefunden haben, sind nicht die ethischen Zielvorstellungen Gegenstand der Untersuchung, sondern ausschließlich ihre rechtliche Umsetzung, denn eine ethische Entscheidung beruht auf innerer Überzeugung und muss

ungezwungen getroffen werden, während rechtliche Vorschriften einen Zwangscharakter haben, auch wenn er durch legitime Gemeinwohlinteressen gerechtfertigt sein kann und in der Regel auch ist. Das Ziel der Stärkung der Glaubwürdigkeit verfolgen auch die z.T. freiwilligen Regelungen der Corporate Governance.

11. Glaubwürdigkeit und Corporate Governance

a) Corporate Governance

Als wesentliche Ursache der Unternehmenskrisen der Vergangenheit werden von Investoren, Gesetzgebern und Aufsichtsbehörden erhebliche Mängel in der Corporate Governance angesehen.

„Corporate Governance kann als Oberbegriff für das gesamte System von internen und externen Kontroll- und Überwachungsmechanismen bezeichnet werden.“¹⁷⁷

“Corporate governance is concerned with holding the balance between economic and social goals and between individual and community goals. The governance framework is there to encourage the efficient use of resources and equally to require accountability for the stewardship of those resources. The aim is to align as nearly as possible the interests of individuals, corporations and society. The incentive to corporations is to achieve their corporate aims and to attract investment. The incentive for states is to strengthen their economics and discourage fraud and mismanagement.”¹⁷⁸

“Corporate Governance looks at the institutional and policy framework for corporations - from their very beginnings, in entrepreneurship, through their governance structures, company law, privatisation, to market exit and insolvency. The integrity of corporations, financial institutions and markets is particularly central to the health of our economies and their stability.”¹⁷⁹

“Corporate Governance bezeichnet sowohl die tatsächliche Handhabung oder den Prozess der Leitung und Überwachung von Unternehmen als auch deren rechtlichen und faktischen Ordnungsrahmen.”¹⁸⁰

Nachfolgende Graphik¹⁸¹ verdeutlicht, welche verschiedenen Gruppen von Corporate Governance betroffen sind, und nennt einige Ansprüche, die diese Gruppen stellen. Sofern Unter-

¹⁷⁷ Scior, Wilhelm (1998), Corporate Governance bei der Benckiser N.V., in Forum Wirtschaftsethik, 2/1998.

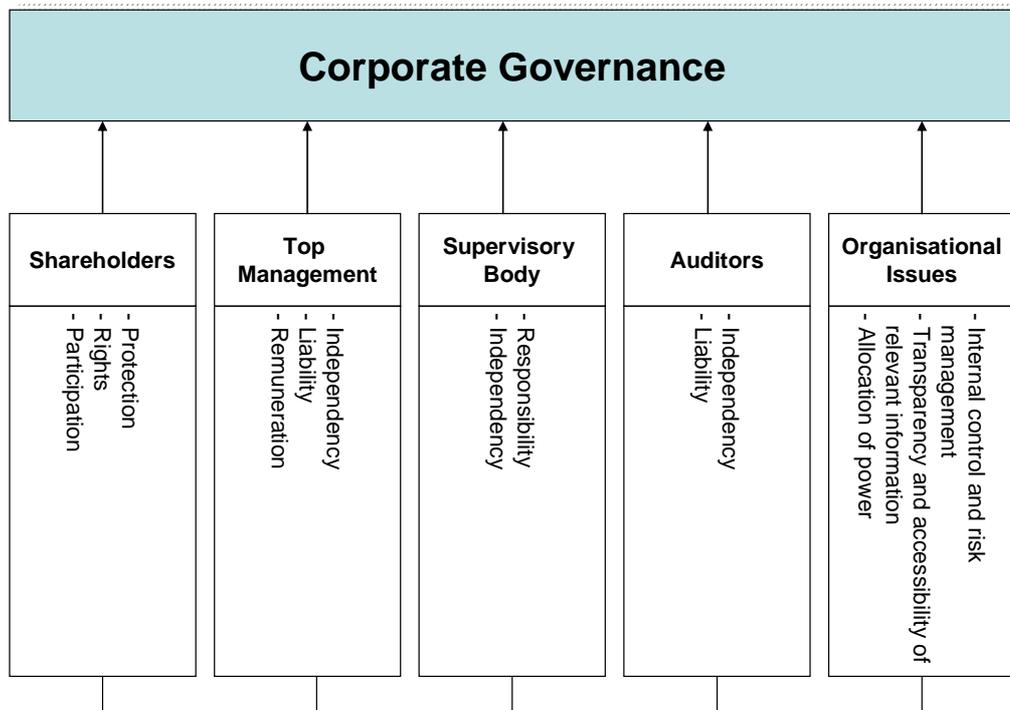
¹⁷⁸ Cadbury, Sir Adam (1999), Corporate Governance: A Framework for Implementation, Lonon, 1999.

¹⁷⁹ OECD (2004b), Corporate Governance, online im Internet: www.oecd.org, Abruf: 11.07.2005.

¹⁸⁰ Scheffler (2005), a.a.O., S. 477.

¹⁸¹ In Anlehnung an Deloitte (2004), Corporate Governance in Europe, 2004, S. 6.

nehmen und Prüfungsgesellschaften über eine gute Corporate Governance verfügen, diese transparent gestalten und nach außen kommunizieren, kann hierdurch die Glaubwürdigkeit gestärkt werden.



Quelle: Deloitte (2004)

Abb. 6: Corporate Governance

Gegenstand dieser Arbeit sind vor allem die Auditors (Abschlussprüfer), die anderen Anspruchsgruppen finden ggf. im jeweiligen Zusammenhang Beachtung.

b) Der Abschlussprüfer als Teil der Corporate Governance

Als dritte Säule der Corporate Governance fungiert der Abschlussprüfer neben dem Vorstand (Leitungsauftrag gem. § 76 Abs. I AktG) und dem Aufsichtsrat (Überwachungsauftrag gem. § 111 Abs. 1 AktG).¹⁸²

¹⁸² Vgl. Hommelhoff, Peter / Mattheus, Daniela (2003), Die Rolle des Abschlussprüfers bei der Corporate Governance, in: Hommelhoff, Peter / Hopt, Klaus J. / V. Werder, Axel (2003), Handbuch Corporate Governance – Leitung und Überwachung börsennotierter Unternehmen in der Rechts- und Wirtschaftspraxis, Köln, Stuttgart, 2003, S. 639-695 (640).

Corporate Governance kann in interne und externe Corporate Governance unterschieden werden. Die interne Corporate Governance umfasst die Unternehmensverfassung sowie unternehmensinterne Regelungen, die Informations-, Entscheidungs- und Überwachungsrechte bestimmen. Grundlagen hierfür sind also das Gesellschaftsrecht, Satzungen, Geschäftsordnungen, Richtlinien etc.

Die externe Corporate Governance stellt die rechtlichen und faktischen Verbindungen des Unternehmens mit seiner Umgebung dar; bedeutsam sind hier insbesondere der Kapitalmarkt und seine Einflüsse. Dies können einerseits Regelungen der Börse oder zur Bankenstruktur sein, andererseits auch gesetzliche Regelungen, insbesondere zum Schutz der Anleger, da diese für ihre Investitionsentscheidung möglichst transparente Unternehmensstrukturen, verwertbare Informationen über die wirtschaftliche Lage und Entwicklung des Unternehmens und Informationen über eine wirksame Unternehmenskontrolle benötigen.¹⁸³

Mit der Corporate Governance kommt der Wirtschaftsprüfer hauptsächlich als gesetzlicher Abschlussprüfer in Berührung. Hierbei ist er sowohl in die interne als auch in die externe Corporate Governance integriert.¹⁸⁴

Im Prinzipal-Agent-Konflikt liegt eine wesentliche Ursache für die Problematik der Corporate Governance. Diese beruht auf der Trennung von Unternehmenseigentum und Unternehmensführung und den jeweils bestehenden unterschiedlichen Interessen. „Vor diesem Hintergrund haben die Regelungen zur Corporate Governance die Aufgabe, im Interesse einer wertorientierten Unternehmensführung die Spielräume und Motivation der Akteure für opportunistisches Verhalten einzuschränken.“¹⁸⁵

Zutreffende, glaubwürdige und verlässliche Unternehmensinformationen sind für den Kapitalmarkt und seine Teilnehmer zwangsläufig erforderlich. Aus diesem Grunde ist die Rechnungslegung ständig Gegenstand der Corporate Governance und stellt einen Schnittpunkt von externer und interner Corporate Governance dar. Der Abschlussprüfer erfüllt hier eine doppelte Funktion. Auf der einen Seite ist er ein Sachverständiger des Aufsichtsrates und stellt somit einen „aktive(n) Funktionsträger der internen Unternehmenskontrolle“¹⁸⁶ dar. Daneben soll er als Element der externen Unternehmenskontrolle eine normengerechte Rechnungslegung garantieren. Dabei bestätigt er die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses gegenüber der Öffentlichkeit in Form seines Bestätigungsvermerks.

¹⁸³ Vgl. Scheffler (2005), a.a.O., S. 477.

¹⁸⁴ Vgl. hierzu u.a. Scheffler (2005), a.a.O., S. 479 mwN.

¹⁸⁵ Scheffler (2005), a.a.O., S. 478.

¹⁸⁶ Scheffler (2005), a.a.O., S. 478.

Die Reformansätze zur Verbesserung der praktizierten Corporate Governance setzen beim Abschlussprüfer an. Hier sind insbesondere das KonTraG¹⁸⁷, das TransPuG¹⁸⁸, das „10-Punkte-Programm“ der (alten) Bundesregierung (1998-2005), der Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes (2003), dessen Folge die Verabschiedung des BilReG¹⁸⁹, des BilKoG¹⁹⁰ und des APAG¹⁹¹ ist, zu nennen.

c) Ausgewählte Regelungen

aa) OECD Principles of Corporate Governance

Im April 2004 haben die Regierungen der 30 OECD-Länder eine revidierte Fassung der OECD Principles of Corporate Governance¹⁹² verabschiedet.¹⁹³

Mit dieser Überarbeitung reagierte die OECD auf die verschiedenen Unternehmensskandale der jüngeren Vergangenheit, welche das Vertrauen der Adressaten des Abschlusses und der Öffentlichkeit in das Unternehmensmanagement erschüttert hatten.

Im Jahr 1999 wurden erstmalig Principles of Corporate Governance¹⁹⁴ durch die OECD veröffentlicht, mit denen eine internationale Richtschnur sowohl für OECD-Länder als auch für

¹⁸⁷ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998, BGBl. I, S. 786 ff.

¹⁸⁸ Transparenz- und Publikationsgesetz (TransPuG) vom 25.07.2002, BGBl. I, S. 2681 ff.

¹⁸⁹ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 04.12.2004, BGBl. I, S. 3166 ff.

¹⁹⁰ Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15.12.2004, BGBl. I, S. 3408 ff.

¹⁹¹ Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz – APAG) vom 27.12.2004, BGBl. I, S. 3646 ff.

¹⁹² Die OECD versteht unter (guter) Corporate Governance folgendes: „Corporate governance deals with the rights and responsibilities of a company’s management, its board, shareholders and various stakeholders. How well companies are run affects market confidence as well as company performance. Good corporate governance is therefore essential for companies that want access to capital and for countries that want to stimulate private sector investment. If companies are well run, they will prosper. This in turn will enable them to attract investors whose support can help to finance faster growth. Poor corporate governance on the other hand weakens a company’s potential and at worst can pave the way for financial difficulties and even fraud.” OECD (2004a), Corporate Governance Principles, Frequently Asked Questions about the OECD Principles of Corporate Governance, online im Internet unter: http://www.oecd.org/faq/0,2583,en_2649_34727_31717413_1_1_1_1,00.html, Abruf: 07.07.2005.

¹⁹³ Vgl. hierzu und im folgenden OECD (2004), OECD Principles of Corporate Governance, Paris, 2004.

¹⁹⁴ „Policy makers in both developed and emerging economies face challenges in ensuring good corporate governance. The OECD Principles of Corporate Governance set out a framework for good practice which has been agreed by the governments of all 30 countries that are members of the OECD. They have been designed to assist governments and regulatory bodies in both OECD countries and elsewhere in drawing up and enforcing effective rules, regulations and codes of corporate governance. In parallel, they provide guidance for stock-exchanges, investors, companies and others that have a role in the process of developing good corporate governance. Since the original OECD Principles were issued in 1999, they have become a generally accepted standard in this area. They have been adopted by the World Bank in its work and they have been endorsed by the Financial Stability Forum as one of its twelve key standards for financial stability.” OECD (2004a), a.a.O.

Nicht-OECD-Länder geschaffen wurde. Durch sie angeregt wurden zahlreiche Corporate-Governance-Reformen rund um den Globus. Die Prinzipien gehören zu den Kernstandards, die vom Financial Stability Forum angewandt werden, um die Stabilität der Finanzmärkte sicherzustellen. Sie sind der einzige internationale Standard für Corporate Governance. Außerdem unterstützen sie die Weltbank dabei, die Corporate Governance in Schwellenländern zu verankern und zu verbessern. Im Jahr 2002 wurde die OECD von ihren Mitgliedsregierungen aufgefordert, sich den neuen Gegebenheiten im Unternehmenssektor zu stellen¹⁹⁵. "Die überarbeiteten Grundsätze unterstreichen die Bedeutung eines Regulierungsrahmens für die Corporate Governance, der effiziente Märkte fördert, die Durchsetzung erleichtert und die Zuständigkeiten der verschiedenen Aufsichts- und Überwachungsbehörden festlegt. Sie betonen auch die Notwendigkeit, die Kompetenzen des Managements innerhalb des Unternehmens transparenter zu machen, um Aufsichtsgremien und Unternehmensvorstände für Verfehlungen verantwortlich machen zu können."¹⁹⁶

Geplant ist die Verbesserung der weltweiten Corporate-Governance-Strukturen; gleichzeitig ist sich die OECD jedoch bewusst, dass die Principles „will not eradicate criminal activity, but such activity will be made more difficult as rules and regulations are adopted in accordance with the principles.“¹⁹⁷ Die Principles gelten hauptsächlich für “publicly traded companies” und sollen den Regierungen helfen, “to evaluate and improve the legal, institutional and regulatory framework for corporate governance in their countries, and to provide guidance and suggestions for stock exchanges, investors, corporations, and other parties that have a role in the process of developing good corporate governance.”¹⁹⁸ Für die Entwicklung optimaler Regelungen bezüglich der Unternehmensführung stellen die Principles nach Meinung der OECD-Mitglieder eine wesentliche Voraussetzung dar. „They are intended to be concise, understandable and accessible to the international community. They are not intended to substitute for government, semi-government or private sector initiatives to develop more detailed “best practice” in corporate governance”.¹⁹⁹

¹⁹⁵ „The Principles are considered a living document that takes new developments into account. Recent corporate scandals in a number of countries have highlighted a need for improvements in standards of corporate governance. Increasingly, the jobs and pensions of people are linked to the performance of stock markets, and both can be endangered by the adverse impact of bad corporate governance. Ensuring the stability of stock markets requires trust in the integrity of these markets and in the management of the companies whose shares are listed on them. The revised Principles are designed to underpin this integrity.” (OECD (2004a), a.a.O.

¹⁹⁶ OECD (2004c), OECD Länder verabschieden neue Grundsätze der Corporate Governance, online im Internet, <http://www1.oecd.org/deutschland/Dokumente/revcorpgov04.pdf>, Abruf. 07.07.2005.

¹⁹⁷ OECD (2004), a.a.O., Foreword

¹⁹⁸ OECD (2004), a.a.O., Preamble.

¹⁹⁹ OECD (2004), a.a.O., Preamble.

Bei Corporate Governance geht es in den heutigen entwickelten Volkswirtschaften nicht nur um das Interesse von Aktionären an der jeweiligen Unternehmensentwicklung. Vielmehr sind optimale Corporate Governance Praktiken für große Teile der Bevölkerung von Bedeutung, da „companies play a pivotal role in our economies and we rely increasingly on private sector institutions to manage personal savings and secure retirement incomes, good corporate governance is important to broad and growing segments of the population.“²⁰⁰

Obwohl die Governance-Strukturen von weiteren differenzierten Faktoren abhängen, werden in den Grundsätzen hauptsächlich Probleme, die “result from a separation of ownership and control”²⁰¹ betrachtet. Aus diesem Grunde können die Prinzipien nur im Kontext zu anderen, allgemeinen Kontrollmechanismen gesehen werden. Hier kämen beispielsweise umweltpolitische oder ethische Erwägungen in Frage.

Nach Auffassung der OECD gibt es kein „single model“ für eine gute Corporate Governance, dennoch existieren „common elements“.

Den globalen, institutionellen und rechtlichen Rahmen haben die Regierungen mit Regelungen, die „credible (glaubwürdig), well understood across the borders and adhere to internationally accepted principles“²⁰² sein müssen, vorzugeben.

„The Principles are non-binding and do not aim at detailed prescriptions for national legislation. Rather, they seek to identify objectives and suggest various means for achieving them. Their purpose is to serve as a reference point. They can be used by policy makers as they examine and develop the legal and regulatory frameworks for corporate governance that reflect their own economic, social, legal and cultural circumstances, and by market participants as they develop their own practices.“²⁰³

Die Prinzipien müssen den wechselnden Anforderungen des Umfeldes dynamisch angepasst werden, jedoch ist es die Entscheidung der jeweiligen Regierungen, wie und in welchem Umfang Corporate-Governance-Regelungen angewandt bzw. diese Vorgaben umgesetzt werden sollen.²⁰⁴

²⁰⁰ OECD (2004), a.a.O., Foreword.

²⁰¹ OECD (2004), a.a.O., Foreword.

²⁰² OECD (2004), a.a.O., Foreword.

²⁰³ OECD (2004), a.a.O., Foreword. “By agreeing on the Principles, OECD governments have established a benchmark for high standards of corporate governance. The legislation needed to enforce these standards is the responsibility of individual governments.” OECD (2004a), a.a.O.

²⁰⁴ “OECD and its member countries are committed to support an active and inclusive use of the Principles. Among other things, this will include an exchange of information and experiences with successful implementation practices, both at government and corporate level. The work will make sure that also non-member countries have access to the international dialogue and that steps are taken to get the widest possible dissemination of the Principles. In this work, the private sector as well as stakeholder interests and independent experts will also be engaged. It should be recalled that the Principles

Änderungen bei den revidierten Grundsätzen sind u.a. in den folgenden Bereichen vorgenommen worden: Institutionelle Investoren, Aktionärsrechte, Rechte der verschiedenen Unternehmensbeteiligten und Schutz von Informationen, Pflichten des Aufsichtsrates und Interessenkonflikte und Verantwortung von Abschlussprüfern. Auf den letzten Punkt soll im Rahmen dieser Arbeit weiter eingegangen werden.

Einschlägig für die vorliegende Arbeit sind nachfolgende Regelungen:

“V. Disclosure and Transparency

The corporate governance framework should ensure that timely and accurate disclosure is made on all material matters regarding the corporation, including the financial situation, performance, ownership, and governance of the company.

...

C. An annual audit should be conducted by an independent, competent and qualified, auditor in order to provide an external and objective assurance to the board and shareholders that the financial statements fairly represent the financial position and performance of the company in all material respects.

D. External auditors should be accountable to the shareholders and owe a duty to the company to exercise due professional care in the conduct of the audit...²⁰⁵

Zu C: Wesentliche Angelegenheiten des Unternehmens, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, Eigentumsverhältnisse sowie Führungsstrukturen sollen zeitnah offengelegt werden.

Die Offenlegung/Veröffentlichung einschlägiger Informationen erfolgt turnusgemäß. Entscheidend ist ein umfassendes, starkes System der Offenlegung, da hierdurch u.a. das Vertrauen in den Kapitalmarkt gestärkt werden kann.

Von einem unabhängigen, kompetenten und qualifizierten Prüfer sollte jährlich eine Abschlussprüfung vorgenommen werden. Hierdurch soll dem Board²⁰⁶ und den Aktionären von externer Seite objektiv bestätigt werden, dass die Wiedergabe der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in allen wesentlichen Belangen den Angaben im Jahresabschluss entspricht.

are a living document. To closely follow developments and detect new challenges in time will therefore be another key task.” OECD (2004a), a.a.O.

²⁰⁵ OECD (2004), a.a.O.

Neben der Erteilung des Testats soll es auch Aufgabe des Abschlussprüfers sein, eine Aussage zur Art und Weise, wie der Abschluss erstellt wurde, abzugeben.

Maßnahmen zur Erhöhung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und zur Stärkung von deren Rechenschaftspflicht gegenüber den Aktionären sowie eine Aufsicht über die Rechnungsprüfung sind in vielen Ländern eingeführt worden.

2002 hat sich die IOSCO in ihren Principles of Auditor Oversight dahingehend geäußert, dass für eine effektive Aufsicht besondere Mechanismen vorausgesetzt werden. So sollte es u.a. einen Mechanismus geben, „... to provide that a body, acting in the public interest, provides oversight over the quality and implementation of auditing, independence, and ethical standards used in the jurisdiction, as well as audit quality control environments“ sowie „to require auditors to be subject to the discipline of an auditor oversight body that is independent of the audit profession, or, if a professional body acts as the oversight body, is overseen by an independent body.“²⁰⁷

Die Aufsicht muss „operate in the public interest, and have an appropriate membership, an adequate charter of responsibilities and powers, and adequate funding that is not under the control of the auditing profession, to carry out those responsibilities.“²⁰⁸

Auf nachfolgende Bereiche sollte im Rahmen von Kontrollen geachtet werden:

- „a. Independence, integrity and ethics of auditors
- b. Objectivity of audits
- c. Selection, training, and supervision of personnel
- d. Acceptance, continuation and termination of audit clients
- e. Audit methodology
- f. Audit performance, that is, compliance with applicable generally accepted auditing standards
- g. Consultation on difficult, contentious or sensitive matters and resolution of differences of opinion during audits
- h. Second partner reviews of audits
- i. Communications with management, supervisory boards and audit committees of audit clients
- j. Communications with bodies charged with oversight over the financial reporting process, for example, on matters such as regulatory inquiries, changes in auditors, or other matters as may be required

²⁰⁷ IOSCO (2002), Principles for Auditor Oversight, 2002.

²⁰⁸ IOSCO (2002), a.a.O.

k. Provisions for continuing professional education.”²⁰⁹

Externe Abschlussprüfer werden zunehmend von einem unabhängigen Prüfungsausschuss des Board bzw. einem äquivalenten Organ empfohlen und von dem Ausschuss/Organ bzw. den Aktionären bestellt. Die Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor’s Independence der IOSCO geben vor, dass “Standards of auditor independence should establish a framework of principles, supported by a combination of prohibitions, restrictions, other policies and procedures and disclosures, that addresses at least the following threats to independence: self-interest; self-review; advocacy; familiarity; and intimidation.”²¹⁰

Aufgabe der Prüfungsausschüsse bzw. der äquivalenten Organe soll es neben der Überwachung der Innenrevisionen sein, die gesamten Beziehungen zum externen Abschlussprüfer, einschließlich derer, die nichts mit dem Audit zu tun haben, zu beaufsichtigen. Dies ist von herausragender Bedeutung, da “Provision of non-audit services by the external auditor to a company can significantly impair their independence and might involve them auditing their own work.”²¹¹ Die Gefahr einer Eigenprüfung wäre hier gegeben.

Um diese Gefahr zu minimieren, wird eine Offenlegung der Nichtprüfungsleistungen seitens der Abschlussprüfer gefordert. Zum Teil wird die Erbringung sonstiger Leistungen auch insgesamt untersagt, die „mandatory rotation of auditors, a temporary ban on the employment of an ex-auditor by the auditing company and prohibiting auditors and their dependents from having an financial stake or management role in the companies they audit.“²¹²

Daneben wird in einigen Ländern der Anteil des Gesamteinkommens, welches durch sonstige Leistungen erzielt werden darf, begrenzt.

Um die erforderliche Sachkompetenz sicherzustellen, bestehen in vielen Ländern Zulassungs- und Weiterbildungsverfahren.

Zu D: Gegenüber den Aktionären sind externe Abschlussprüfer rechenschaftspflichtig. Sie müssen bei der Prüfung entsprechende professionelle Sorgfalt walten lassen.

Es ist empfehlenswert, dass der externe Abschlussprüfer „by an independent audit committee of the board or an equivalent body ... or by the shareholders’ meeting directly“²¹³ bestellt wird, da hierdurch deutlich wird, dass der Abschlussprüfer den Aktionären gegenüber rechen-

²⁰⁹ IOSCO (2002), a.a.O.

²¹⁰ IOSCO (2002a), Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor’s Independence, 2002.

²¹¹ OECD (2004), a.a.O., S. 55.

²¹² OECD (2004), a.a.O., S. 55.

²¹³ OECD (2004), a.a.O., S. 56.

schaftspflichtig ist. Insbesondere wird hierdurch unterstrichen, „that the external auditor owes a duty of due professional care to the company rather than any individual or group of corporate manager that they may interact with for the purpose of their work.“²¹⁴

bb) Deutscher Corporate Governance Kodex

Der von einer Regierungskommission unter der Leitung von Dr. Gerhard Cromme erarbeitete Deutsche Corporate-Governance Kodex (DCGK)²¹⁵ ist dem Bundesjustizministerium am 26.02.2002 übergeben, am 21.05.2003 neugefasst und inzwischen weiter ergänzt worden.

Zunächst richtet sich der Kodex an börsennotierte Gesellschaften, seine Beachtung wird jedoch auch nicht börsennotierten Gesellschaften empfohlen.²¹⁶ Aufsichtsräte und Vorstände der Gesellschaften werden gem. § 161 AktG n.F. dazu verpflichtet, jährlich die Übereinstimmung mit diesen Verhaltensregeln zu bestätigen.²¹⁷ Der Kodex „stellt wesentliche gesetzliche Vorschriften zur Leitung und Unternehmensüberwachung deutscher börsennotierter Gesellschaften (Unternehmensführung) dar und enthält international und national anerkannte Standards guter und verantwortungsvoller Unternehmensführung. (...) Er will das Vertrauen der nationalen und internationalen Anleger, der Kunden, der Mitarbeiter und der Öffentlichkeit in die Leitung und Überwachung deutscher börsennotierter Aktiengesellschaften fördern.“²¹⁸

²¹⁴ OECD (2004), a.a.O., S. 56.

²¹⁵ Der DCGK ist online im Internet unter <http://www.corporate-governance-code.de/ger/kodex/>, Abruf: 16.06.2005. Weiterführende Literatur zum DCGK u.a.: Ulmer, Peter (2002), Der Deutsche Corporate Governance Kodex – ein neues Regelungsinstrument für börsennotierte Aktiengesellschaften, in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht (ZHR) 2/2002, S. 150-181; Seibt, Christoph H (2002), Deutscher Corporate Governance Kodex und Entsprechungs-Erklärung (§ 161 AktG-E), in: Die Aktiengesellschaft 5/2002, S. 249-259; Gelhausen, Hans Friedrich (2002), Deutscher Corporate Governance Kodex und Abschlussprüfung, in Die Aktiengesellschaft 10/2002, S. 529-535; Utzig, Siegfried (2002), Corporate Governance, Shareholder Value und Aktienoptionen – die Lehren aus Enron, WorldCom und Co., in: Die Bank 9/2002, S. 594-597; Naak, Ulrich (2002), Neuerungen im Recht der Hauptversammlung durch das Transparenz- und Publikationsgesetz und den Deutschen Corporate Governance Kodex, in: Der Betrieb vom 22.03.2002, S. 620-626; Pfitzer, Norbert/Orth, Christian/Waader, Dominic (2002), Die Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat im Sinn des Deutsche Corporate Governance Kodex, in Der Betrieb vom 12.04.2002, S. 753-755; Claussen, Carsten Peter (2002), Der Corporate-Governance Kodex aus der Perspektive der kleinen und mittleren Börsen-AG, in: Der Betrieb vom 07.06.2002, S. 1199-1206; Bernhard, Wolfgang (2002), Der Deutsche Corporate Governance Kodex: Zuwahl (comply) oder Abwahl (explain)?, in: Der Betrieb vom 06.09.2002, S. 1841-1846; Seibert, Ulrich (2002), Im Blickpunkt: Der Deutsche Corporate Governance Kodex ist da, in: Betriebs-Berater vom 20.03.2002, S. 581-584.

²¹⁶ Vgl. DCGK (2003), Präambel.

²¹⁷ § 161 Erklärung zum Corporate Governance Kodex

Vorstand und Aufsichtsrat der börsennotierten Gesellschaft erklären jährlich, dass den vom Bundesministerium der Justiz im amtlichen Teil des elektronischen Bundesanzeigers bekannt gemachten Empfehlungen der „Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex“ entsprochen wurde und wird oder welche Empfehlungen nicht angewendet wurden oder werden. Die Erklärung ist den Aktionären dauerhaft zugänglich zu machen.

²¹⁸ Vgl. DCGK (2003), Präambel.

Triebkraft für die Entwicklung eines DCGK waren sowohl die Unternehmenskrisen im In- und Ausland als auch die zunehmende Globalisierung der Kapitalmärkte, auf denen international bedeutsame Akteure tätig sind.²¹⁹ Die vielfältigen Regelwerke²²⁰, die aus der Corporate-Governance-Bewegung hervorgehen, haben (bisher zum Großteil noch) keinen gesetzlichen Charakter; sie sollen vielmehr die bestehenden gesetzlichen Regelungen ergänzen, indem die Unternehmen sich zur Einhaltung dieser „Soft Laws“ selbst verpflichten.²²¹

Mit dem DCGK soll zunächst der Standort Deutschland, vor allem für ausländische Investoren, attraktiver gemacht werden. Da die Governance-Vorschriften in Deutschland über mehrere Gesetze verteilt und daher nur schwer im Zusammenhang zu sehen sind, was zu Missverständnissen führen kann, ist die Konkretisierung bzw. erhöhte Transparenz Ziel des DCGK. Des Weiteren sollen durch diese Regelungen Standards bezüglich einer verantwortungsvollen und guten Unternehmensführung in Anlehnung an die international bewährten „best practices“ gesetzt werden.²²²

Der DCGK unterscheidet Muss-, Soll- und Kann-Vorschriften. In den Muss-Vorschriften werden die gesetzlich zwingenden Regelungen wiedergegeben.

Demgegenüber stehen die Soll-Empfehlungen, deren Einhaltung den Unternehmen freigestellt ist. Inwieweit sie diese einhalten, müssen sie jedoch einmal jährlich öffentlich erklären (comply or explain-Prinzip).

Bei den Kann-Anregungen ist die Einhaltung ebenfalls freigestellt, einer Erklärung hierüber bedarf es nicht,²²³ da sie sich in Deutschland noch nicht als sog. „best practice“ durchgesetzt haben.²²⁴

In seiner derzeitigen Fassung enthält der DCGK neben den gesetzlichen Muss-Regelungen 72 Empfehlungen und 19 Anregungen.²²⁵

Die Dax-30-Unternehmen befolgen durchschnittlich ca. 95 % aller Soll-Regelungen des Kodex. Bei den Anregungen beträgt der Durchschnitt ca. 78 %.²²⁶

²¹⁹ Vgl. v. Weder, Axel (2002), Der Deutsche Corporate Governance Kodex – Grundlagen und Einzelbestimmungen, in: DB vom 19.04.2002, S. 801-811 (801).

²²⁰ Dies sind unter anderem Codes, Principles, Richtlinien, Guidelines, Statements und Reports zur Corporate Governance.

²²¹ Vgl. v. Werder (2002), a.a.O., S. 801.

²²² Vgl. v. Werder (2002), a.a.O., S. 802.

²²³ Vgl. v. Werder (2002), a.a.O., S. 802 f.

²²⁴ Vgl. Marten et al. (2003), a.a.O., S. 530.

²²⁵ Vgl. v. Werder, Axel (2004), Umsetzung der Empfehlungen und Anregungen des Deutschen Corporate Governance Kodex, Berlin, 2004, S.1.

²²⁶ Zur weiteren Akzeptanz bei MDAX und SDAX vgl. v. Werder (2004), a.a.O.

d) DCGK und Abschlussprüfung

In einer Entsprechungserklärung (§ 161 AktG) müssen Vorstand und Aufsichtsrat über die Abweichungen von den Soll-Empfehlungen berichten. Da jedoch nur eine Aussage darüber gefordert wird, ob die Entsprechungserklärung abgegeben und zugänglich gemacht wurde, ist durch den Abschlussprüfer auch nur dies zu überprüfen.²²⁷

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland hat am 01.07.2003 den Prüfungsstandard Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345)²²⁸ verabschiedet, da der Kodex nicht unwesentliche Einflüsse auf die Tätigkeit von Abschlussprüfern hat.²²⁹

Des Weiteren sind in dem Standard Grundsätze bezüglich der Abgabe der Unabhängigkeitserklärung und der Informationspflichten gegenüber dem Aufsichtsrat sowie eine Formulierungsempfehlung für die Unabhängigkeitserklärung enthalten.²³⁰

Der DCGK und dessen Auswirkung auf die Abschlussprüfung können nur dann zureichend bewertet werden, wenn man sich dem übergeordneten Fragenkreis des inneren Verhältnisses von Wirtschaftsprüfung und Ethik zuwendet und sich im Einzelnen vergewissert, welche ethischen Anforderungen an die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers aus der übergeordneten Sicht der Moralphilosophie zu stellen sind. Dies soll im nächsten Abschnitt detailliert geschehen.

²²⁷ §§ 285 Nr. 16, 314 Abs. 1 Nr. 8 HGB.

²²⁸ Dieser Standard betrifft Abschlussprüfungen gem. IDW (PS 200) von börsennotierten Gesellschaften gem. § 3 Abs. 2 AktG.

²²⁹ Vgl. hierzu IDW (PS 345), Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung (IDW PS 345), Stand: 01.07.2003, Tz. 3 ff.

²³⁰ Zu den verschiedenen Regelungen im Einzelnen vgl. DCGK (2005), a.a.O., Ziffer 7.2 Abschlussprüfung und IDW (PS 345), a.a.O.

IV. Ethische Aspekte der Wirtschaftsprüfung

1. Grundlagen

Ethik stellt nach Aristoteles eine eigenständige philosophische Disziplin dar. Er unterteilt die praktische Philosophie in Nachfolge seines Lehrers Platon in Ethik, Ökonomik und Politik und begründet damit die abendländische Tradition in diesem Bereich.²³¹ Abgeleitet wird der Begriff der Ethik von dem griechischen Wort „ethos“, welches in zweifacher Hinsicht vorkommt; einerseits als Gewohnheit, Sitte bzw. Brauch sowie andererseits als Charakter.²³²

Pfriem weist zu Recht auf die präzise Definition Steinvorths hin, nach der Moral „die Gesamtheit der Regeln, nach denen Menschen ... ihre Handlungen und möglichen Wollensobjekte auch außerhalb und unabhängig von Theorie und Reflexion als gut oder böse, richtig oder falsch bewerten und in eine mehr oder weniger konsistente Präferenzskala bringen (ist). Ethik ist eine Theorie der Moral, die die Regeln der Moral zu formulieren, allgemein verbindliche von nicht allgemein verbindlichen Regeln zu unterscheiden und die allgemein verbindlichen Regeln zu rechtfertigen oder begründen sucht... In diesem Sinne geht Moral der Ethik voraus und kann es keine Ethik ohne Moral, wohl aber Moral ohne Ethik geben.“²³³

Ethik untergliedert sich als wissenschaftliche Disziplin in deskriptive und normative Ethik. Die deskriptive Ethik beschreibt, wie sich ein Mensch tatsächlich verhält; sie versucht, moralische Auffassungen von Individuen bzw. sozialen Gruppen zu erfassen bzw. zu analysieren.²³⁴ Werden moralische Verhaltensgrundsätze von Unternehmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dargestellt, so kann dies beispielsweise als Anwendungsfall der deskriptiven Ethik angesehen werden.

Demgegenüber zeigt die normative Ethik dem Menschen, auf welche Art und Weise er zu handeln hat. Ihr Ziel ist es, an Menschen oder Institutionen Fragen bis hin zu Forderungen zu stellen, sowie diese zu begründen. Dabei wird unterstellt, dass diese Menschen oder Institutionen für die jeweiligen Handlungssituationen sowie deren Folgen verantwortlich sind.²³⁵

Werden moralische Forderungen als inhaltliche standardisierte Aussagen bereits vorgegeben, so spricht man von materialer Ethik. Dies ist beispielsweise bei ethischen Leitlinien, wie z.B.

²³¹ Vgl. Pieper, A (1985), Ethik und Moral, München, 1995, S. 18.

²³² Vgl. Pieper (1985), a.a.O., S. 19.

²³³ Zitiert nach Pfriem, Reinhard (2004), Ein pluralistisches Feld von Governancekulturen, in: Unternehmen, Nachhaltigkeit, Kultur: Von einem, der nicht auszog, um Betriebswirt zu werden, Marburg, 2004, S. 333-366 (347).

²³⁴ Vgl. Rich, Arthur (1984), Wirtschaftsethik – Grundlagen in theologischer Perspektive, Gütersloh, 1984, S. 21.

²³⁵ Vgl. Rich (1984), a.a.O., S. 22 f.

auch bei Codes of Conduct, der Fall, auf die in dieser Arbeit speziell eingegangen wird. Ebenso wie gesetzliche und berufsständische Regelungen geben diese Leitlinien bestimmte Handlungsweisen vor, die jedoch weniger verbindlich als die zuerst genannten sind und als sog. „Soft Law“ gelten.²³⁶ Um formale Ethik handelt es sich indes dann, wenn moralische Forderungen Verfahrens- und Entscheidungsregelungen beschreiben, durch welche der Mensch das sittlich Gute selbst bestimmen kann.

Inhaltlich lässt sich Ethik u.a. folgendermaßen unterscheiden²³⁷:

- Theologische Ethik,
- Teleologische Ethik und
- Deontologische Ethik.

Die Fragestellung nach einem gerechten Wirtschaftssystem (und in diesem Zusammenhang nach einer funktionsfähigen Wirtschaftsprüfung) steht hierbei im Vordergrund. Es werden gesamtwirtschaftliche Handlungen auf deren moralische Konsequenzen hin untersucht und wirtschaftliche Fragestellungen nach ihrer ethischen Begründung hin überprüft. Regelungen für ein gutes Wirtschaften und eine angemessene Wirtschaftsprüfung zu finden ist Ziel einer so verstandenen Wirtschaftsethik.²³⁸

In der Literatur wird der Begriff der Wirtschaftsethik nicht einheitlich gebraucht. Dessen uneinheitliche Verwendung lässt sich nach Hesse auf die verschiedenen Anwendungsalternativen der Wirtschaftsethik im Sinne des „genitivus subjektivus“ bzw. des „genitivus objectivus“ erklären.²³⁹ Unter dem „genitivus objectivus“ ist die Wirtschaftsethik bei der Anwendung festgelegter ethischer Prinzipien zu verstehen. Hieraus entsteht die Möglichkeit, eine Vielzahl von gruppenspezifischen bzw. institutionenspezifischen Ethiken bzw. Bereichsethiken zu bilden.²⁴⁰ In den letzten Jahrzehnten sind unter anderem folgende Bereichsethiken entstanden: Medizinethik, Bioethik, Umweltethik, Politische Ethik, Ethik der Wissenschaften. Eine derartige Differenzierung in Bereichsethiken hat entwickelt werden müssen, damit den

²³⁶ Vgl. Lay, Rupert (1993), Die Macht der Unmoral – Oder die Implosion des Westens, Düsseldorf u.a., 1993, S. 30 f.

²³⁷ Vgl. dazu Höffe, Otfried (1986), Lexikon der Ethik, 3. Auflage, München, 1986, S. 183 f.

²³⁸ Vgl. Göbel, Elisabeth (1992), Wirtschaftsethik: Die verschiedenen Ansätze und der zwischen ihnen bestehende Zusammenhang, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 21. Jg., 1992, Heft 6, S. 285-290 (290); kritisch Gerke, Wolfgang (2005), Kapitalmärkte und Ethik – Ein Widerspruch, in: zfwu 6/1 (2005), S. 22-30.

²³⁹ Vgl. Homann, Karl/ Hesse, Helmut (1988), Wirtschaftswissenschaft und Ethik, in: Hesse, Helmut (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaft und Ethik, Berlin, 1988, S.9-33 (9).

²⁴⁰ Vgl. Wagner, Gerd Rainer (1990), 'Unternehmensethik' im Lichte der ökologischen Herausforderung, in: Czup, Hans (Hrsg.): Unternehmensstrategien im sozio-ökonomischen Wandel, Berlin, 1990, S. 295-316 (297).

jeweils spezifischen Anwendungsbedingungen Rechnung getragen werden konnte.²⁴¹ Damit den einzelnen moralischen Normen und Idealen gemäß gehandelt werden kann, muss der Einzelne über die Fähigkeit verfügen, die Funktionsfähigkeit der verschiedenen Bereiche, in denen er handelt, angemessen beurteilen zu können. Hierfür reicht ein intuitives Verständnis, welches aus der Erziehung (dem Elternhaus, Schule,...) geprägt werden sollte, angesichts der zunehmenden Komplexität und Schnelllebigkeit der Gesellschaft nicht mehr aus. Auch die Wirtschaftsethik²⁴² stellt insofern eine Bereichsethik dar, die eine wesentliche Grundlage für die einschlägigen berufsständischen Regelungen in der Wirtschaftsprüfung bildet und deshalb in diesem Zusammenhang nicht vernachlässigt werden darf.

Die Verpflichtung zur Einhaltung ethischer Normen im Bereich der Wirtschaftsprüfung kann mit unterschiedlicher Verbindlichkeit sowohl durch gesetzliche als auch durch berufsständische Regelungen sowie durch unternehmensinterne Leitlinien begründet werden.

2. Die gesetzliche Institution der Wirtschaftsprüfer

Durch die Aktienrechtsverordnung vom 19. September 1931 wurde erstmals die Jahresabschlussprüfungspflicht und damit der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geschaffen. Vorausgegangen war im Jahre 1929 der Zusammenbruch des zweitgrößten Versicherungskonzerns des deutschen Reiches aufgrund gefälschter Bilanzen. Am 10. Juni 1931 schließlich wurden die Verluste der Nordwolle bekannt gegeben, was am 13. Juli 1931 den Zusammenbruch vier deutscher Großbanken zur Folge hatte.²⁴³ Mit dem Gesetz vom 15. Dezember 1931 wurde dem Ruf nach einem Gesetz, das für Prüfer eine staatliche Prüfung vorschreibt, gefolgt.²⁴⁴ Es entwickelte sich daraus ein angesehener Berufsstand; Wirtschaftsprüferanwärter haben sich vor ihrer Bestellung einer anspruchsvollen Prüfung zu unterziehen. Vor ihrer Bestellung haben sie gem. § 17 WPO einen Eid abzulegen.²⁴⁵

²⁴¹ Vgl. Homann, Karl (1999), Die Relevanz der Ökonomik für die Implementation ethischer Zielsetzungen, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Band 1-4, hrsg. von Wilhelm Korff u.a., Gütersloh, 1999, Band 1, S. 322-343 (325).

²⁴² Weiterführend zur Wirtschaftsethik vgl. u.a. Ulrich, Peter (1998), Integrative Wirtschaftsethik – Grundlagen einer lebensdienlichen Ökonomie, 2., durchges. Auflage, Bern et al. 1998; Pfriem (2004), a.a.O., S. 354. Zur Governanceethik grundlegend vgl. insbesondere Wieland, Josef (1999), Die Ethik der Governance, Marburg, 1999; Wieland, Josef (2004), Governanceethik und moralische Anreize, in: Beschorner, Thomas et al. (2004), Wirtschafts- und Unternehmensethik – Rückblick, Ausblick, Perspektiven, München, 2004.

²⁴³ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 401.

²⁴⁴ Vgl. Dörner, Dietrich (2003), Quo vadis Wirtschaftsprüfung, in: Forum Wirtschaftsethik, 1/2003, S. 4.

²⁴⁵ „Ich schwöre, bei Gott dem Allmächtigen und Allwissenden, dass ich die Pflichten eines Wirtschaftsprüfers verantwortungsbewusst und sorgfältig erfüllen, insbesondere Verschwiegenheit bewahren und Prüfungsberichte und Gutachten gewissenhaft und unparteiisch erstatten werden. So wahr mir Gott helfe.“ (Eine religiöse Beteuerung muss indes nicht zwingend geleistet werden.)

In der Öffentlichkeit wurde das Bild der Wirtschaftsprüfer über lange Zeit durch eine eher mechanische Prüfung hinsichtlich der Einhaltung von Gesetzen, Satzungen und Verträgen geprägt. Bei dieser Buch- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung ist eine Prüfung der Geschäftsführung nicht eingeschlossen.

Die Prüfungstätigkeit geht jedoch über reine Buchprüfungen weit hinaus. Es ist im Rahmen der Abschlussprüfung festzustellen, ob aufgrund der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden in der Bilanz von der Fortführung des Unternehmens ausgegangen werden kann. So muss der Jahresabschluss für Kapitalgesellschaften und Konzerne ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage widerspiegeln. Ggf. sind zusätzliche Angaben im Anhang zu machen. Auf die zukünftige Entwicklung und die wirtschaftliche Lage ist im Lagebericht einzugehen. Bereits für die genannten Tätigkeiten ist eine genaue Analyse der wirtschaftlichen Lage etc. erforderlich.

Der Wirtschaftsprüfer hat gem. § 2 WPO betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen. Daneben sind Wirtschaftsprüfer dazu befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten, unter Berufung auf ihren Berufseid auf Gebieten wirtschaftlicher Betriebsführung als Sachverständige aufzutreten, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten, fremde Interessen zu wahren und zu vertreten und treuhänderische Verwaltung auszuüben. Allerdings ist es ihnen nicht gestattet, allgemeine Rechtsberatung durchzuführen. Zu ihren weiteren Aufgaben gehören aber u.a. Sonderprüfungen, Unternehmensbewertungen, Treuhandgeschäfte, versicherungsmathematische Dienstleistungen u.a.m. Es ist ausschließlich ihnen vorbehalten, die Konzern- und Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften und großen GmbHs zu prüfen.

Gegenüber dem Kapitalmarkt hat der Wirtschaftsprüfer eine erhebliche Verantwortung; er überprüft, ob die externe Rechnungslegung²⁴⁶ entsprechend der GOB aufgestellt worden ist und die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt und gibt nach seiner Überprüfung ein Urteil ab. Die Unternehmensinformationen müssen nicht nur den gesetzlichen Regelungen entsprechen, sondern die wirtschaftliche Lage des Unternehmens wahr und fair darstellen. Diese Aufgabe wird durch das KonTraG²⁴⁷ erschwert, welches vom Prüfer verlangt, dass auf die Risiken der künftigen Entwicklung im Bestätigungsvermerk eingegangen wird bzw. diese im Lagebericht von der Ge-

²⁴⁶ Einzelabschluss, Konzernabschluss, Lagebericht, Kapitalflussrechnung, Segmentberichterstattung und Darstellung des Eigenkapitals.

²⁴⁷ Seit 27. April 1998.

schäftsführung zutreffend dargestellt werden. Diese Aussagen in die Zukunft sind grundsätzlich als sehr kritisch und fragwürdig anzusehen.

3. Ethische Postulate der Wirtschaftsprüfer

„Auch wenn sich darüber streiten lässt, inwieweit dies ein Spezifikum der Wirtschaftsprüfer darstellt, ist Wirtschaftsprüfung ohne Ethik funktions- und verantwortungslos.

Es ist davon auszugehen, dass sich die Wirtschaftsprüfer im Allgemeinen dieser Verantwortung bewusst sind.“²⁴⁸

„Ethische Normen binden Angehörige der freien Berufe, die im öffentlichen Interesse ausgeübt werden desto stärker, je höher das Ansehen ist, das der Beruf in der Öffentlichkeit genießt.“²⁴⁹

Einen (nicht abschließenden) Überblick über die deutschen gesetzlichen Quellen ethischer Verhaltensnormen bietet folgende Übersicht:

²⁴⁸ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 414.

²⁴⁹ Leffson (1988), S. 99.

Quellen ethischer Verhaltensnormen I/II

WPO	
§ 17 Abs. 1 Satz 2	Berufseid
§ 43	Allgemeine Berufspflichten
§ 43a	Regeln der Berufsausübung
§ 49	Versagung der Tätigkeit
§ 50	Verschwiegenheitspflicht der Gehilfen
§ 51b	Handakten
§ 52	Kundmachung und berufswidrige Werbung
§ 55a	Vergütung

HGB	
§ 319 Abs. 2 und 3	Auswahl der Abschlussprüfer
§ 323	Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers

StGB	
§ 203 Abs. 1 Ziff. 3	Verletzung von Privatgeheimnissen

Abb. 7: Quellen ethischer Verhaltensnormen für Wirtschaftsprüfer I/II

Hinzu kommen ethische Verhaltensnormen, die berufsständisch geregelt werden und die (nicht abschließend) in nachfolgender Übersicht dargestellt sind.

Quellen ethischer Verhaltensnormen II/II	
Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer	
§ 1	Grundsatz
§ 2	Unabhängigkeit
§ 3	Verbot Vertretung widerstreitender Interessen
§ 4	Gewissenhaftigkeit
§ 7	Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung
§ 8	Umgang mit fremden Vermögenswerten
§ 9	Verschwiegenheit
§ 10	Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen
§ 13	Berufswürdiges Verhalten
§ 14	Pflichten gegenüber anderen WP/vBP
§ 20	Unbefangenheit und Unparteilichkeit
§ 21	Besorgnis der Befangenheit
§§ 31-36	Besondere Berufspflichten
IdW Prüfungsstandard	
IdW PS 201, Nr. 3.1.	Berufliche Grundsätze

Abb. 8: Quellen ethischer Verhaltensnormen für Wirtschaftsprüfer II/II

Im weitesten Sinne kann Wirtschaftsprüfung als jedwede Prüfung im wirtschaftlichen Bereich verstanden werden. Sie ist sowohl ein freiwilliger als auch ein gesetzlich verankerter Prozess. Es werden die Abweichungen zwischen Soll und Haben untersucht, diese ggf. gewichtet und auf Grund derer Entscheidungen getroffen.

Die Wirtschaftsprüfung, welche gesetzlich verankert ist, erfüllt sowohl öffentliche als auch private Aufgaben.

Die Nachfrage nach der Wirtschaftsprüfung als Dienstleistung kommt durch Delegation zustande, Interessengegensätze zwischen Prinzipal und Agent sowie Informationsasymmetrien beruhen auf den unterschiedlichen Rollen.²⁵⁰ Der Prüfer soll dem Prinzipal (z.B. dem Gläubiger oder Aktionär) dazu dienen, seine Interessen wahrzunehmen und insbesondere das Management zu steuern. Vertrauen soll durch den Prüfer geschaffen und gestärkt werden und ein Marktversagen soll ausgeschlossen werden. Dass der Prüfer immer und ausschließlich nach

²⁵⁰ Vgl. Ballwieser, Wolfgang / Clemm, Hermann (1999), Wirtschaftsprüfung, in: Handbuch der Wirtschaftsethik, Hrsg., Bd. 3, S. 399-416 (399), Gütersloh, 1999.

den Anforderungen des Gemeinwohls handelt, ist, obgleich seine öffentliche Aufgabe, nicht als realistisch anzunehmen. Auch (erhebliche) Eigeninteressen müssen hier berücksichtigt werden. Die Aufträge werden ihnen von denjenigen Unternehmen erteilt, die sie prüfen sollen. Auch die Möglichkeit der Verknüpfung von Prüfung und Beratung kann den Prüfern erhebliche Vorteile bringen. Diese beiden Punkte sind derzeit strittig. So wird sowohl über eine strikte Trennung von Prüfung und Beratung diskutiert (wie diese z.B. bereits in den USA durch den Sarbanes-Oxley-Act vorgegeben ist) als auch über eine unabhängige Vergabe von Prüfungsaufträgen.

In diesem Fall ist der Prüfer, welcher für den Prinzipal (z.B. Gesellschafter) den Agenten (Manager) erziehen und disziplinieren soll, ebenso Agent für den Prinzipal, was ihn in eine schwierige Lage bringen kann.²⁵¹

Bei einer Untersuchung dieser Aspekte erlangen Berufsethos bzw. –ethik besondere Bedeutung. Damit der Prüfer seine öffentliche Tätigkeit erfüllen kann, bedarf es sowohl fachlicher Qualifikation und Sachlichkeit als auch Unbefangenheit und Unabhängigkeit gegenüber dem Geprüften. Zur Gewährleistung dieser Voraussetzungen sind institutionelle Regelungen geschaffen worden. Sie unterliegen dem HGB (Handelsgesetzbuch), dem PubliG (dem Publizitätsgesetz), dem GenG (Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) und im Besonderen der WPO (Wirtschaftsprüferordnung) und der Berufssatzung.

Gem. §§ 1 Abs. 1, 17 WPO werden Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt und vereidigt. Sie stellen gem. §§ 4, 57 WPO einen verkammerten Berufsstand dar, der über eine eigene Berufsaufsicht verfügt. Sowohl Organisationsformen und erlaubte Tätigkeiten als auch Kapital-, Stimmrechts- und Geschäftsführungsverhältnisse sind in der WPO festgelegt. Die geforderte Unbefangenheit und Unabhängigkeit sind in § 43 WPO geregelt.

In der Berufssatzung sind spezielle Regelungen bezüglich des Berufsethos enthalten.

Werden die Berufspflichten durch einen Wirtschaftsprüfer schuldhaft verletzt, so drohen diesem berufsgerichtliche Maßnahmen, die von einem Verweis bis hin zum Berufsausschluss führen können.

Durch den Einblick in die Unternehmensinformationen erhalten Wirtschaftsprüfer Vorteile gegenüber dem Markt, was ggf. Insider-Geschäfte begünstigen könnte. Durch die Redepflicht gem. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB sind sie verpflichtet, ihre Informationen zur Bestandssicherung des Unternehmens zu nutzen.

²⁵¹ Vgl. Ballwieser / Clemm (1999), a.a.O., S. 400, m.w.N.

Gem. §§ 43 Abs. 1 WPO, 319 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 8 HGB unterliegt der Wirtschaftsprüfer den Geboten der Unabhängigkeit. Seine Unbefangenheit ist in § 319 Abs. 2 Nr. 1, 5 und 7 HGB geregelt, während seine Unparteilichkeit, Verschwiegenheit, Gewissenhaftigkeit, Eigenverantwortlichkeit und berufswürdiges Verhalten in den §§ 43 Abs. 1 und 2 sowie 44 der WPO geregelt sind.

Die aufgeführten Gebote werden teilweise durch gesetzliche Einzelregelungen sowie durch die Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer konkretisiert. So besagt § 2 der Berufssatzung, dass Wirtschaftsprüfer, um dem Gebot der Unabhängigkeit zu genügen, keine Bindungen eingehen dürfen, welche ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen bzw. beeinträchtigen könnten. Sowohl die wirtschaftliche als auch die persönliche Unabhängigkeit muss gegenüber jedermann gewahrt werden. Eine finanzielle Abhängigkeit könnte sich beispielsweise aus § 319 Abs. 2 Nr. 8 HGB ergeben, wonach grundsätzlich ein Prüfungsauftrag nicht angenommen werden darf, sofern der Abschlussprüfer innerhalb der letzten fünf Jahre jeweils über 30 % seiner Gesamteinnahmen durch seine berufliche Tätigkeit (Prüfung, Beratung) von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft erhalten hat.

Wirtschaftsprüfer sind bei der Erfüllung ihrer Aufgaben nach dem Grundsatz der Gewissenhaftigkeit an das Gesetz gebunden. Sie müssen sich über die Regelungen, welche für ihre Berufsausübung gelten, unterrichten sowie die fachlichen Regelungen beachten. Gem. § 4 der Berufssatzung haben sie sich „dementsprechend in einem Umfang fortzubilden, der ihre fachliche Kompetenz erhält und sicherstellt, dass sie den gesetzlichen Aufträgen gerecht werden...“. Aufträge dürfen nur dann übernommen werden, sofern der Prüfer über ausreichende Sachkunde und Zeit zur Bearbeitung verfügt. Die fachliche und persönliche Eignung von Bewerbern ist bei der Einstellung von Mitarbeitern zu überprüfen; gleichzeitig muss gem. §§ 5 Abs. 1 und 6 Abs. 1 der Berufssatzung eine praktische und theoretische Aus- und Weiterbildung aller Mitarbeiter gewährleistet werden.

Gem. § 13 Abs. 1 und 2 der Berufssatzung ist es für ein berufswürdiges Verhalten nötig, dass der Prüfer sich sachlich äußert und sich verpflichtet, seine Auftraggeber auf Gesetzesverstöße aufmerksam zu machen, welche er bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben festgestellt hat.

Zur Harmonisierung des internationalen Berufsstandes wurde 1977 in München die International Federation of Accountants (IFAC) geschaffen, die ihren Sitz in Genf und ihr Sekretariat in New York hat.²⁵² Die Problematik der Sicherung der Unabhängigkeit ist immer wieder diskutiert worden und auch heute Gegenstand von Erörterungen. Jedoch nicht nur gesetzliche

²⁵² Neben anderen spezifischen ausländischen Regelungen gibt es von ihr ebenfalls Verlautbarungen (hier: Code of Ethics for Professional Accountants), die unter www.ifac.org .

Regelungen bzw. Gesetzespostulate können die Unabhängigkeit fördern, sondern auch Marktentwicklungen und ethische Überzeugungen.²⁵³ Letztere können unter anderem dann von herausragender Bedeutung sein, wenn genaue gesetzliche Regelungen für einen bestimmten strittigen Sachverhalt nicht bestehen, wenn Prüfungsgesellschaften sich auch in anderen Bereichen ausbreiten und wenn die Konzentration von Prüfungsgesellschaften, damit auch der Konkurrenzdruck und die Gefährdungen kleinerer Prüfungsgesellschaften, zunehmen. Durch die Herausbildung ethischer Überzeugungen könnte es möglich sein, dass der Prüfer die zwingend für die Unabhängigkeit erforderliche Distanz im Interesse sachlicher Entscheidungen wahrhaft.²⁵⁴

4. Verantwortung gegenüber dem geprüften Unternehmen

Die Prüfung eines Abschlusses stellt eine Dienstleistung dar, deren Pflichten gesetzlich und vertraglich geregelt sein können. Pflichten, die über die normale Abschlussprüfung hinausgehen, können sich gem. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB aus der dort geregelten Redepflicht ergeben. Sie regelt, dass der Abschlussprüfer, soweit er im Rahmen der Prüfung auf Unrichtigkeiten bzw. Verstöße gegen Rechnungslegungsnormen, gesetzliche, vertragliche oder satzungsmäßige Vorschriften oder aber Tatsachen stößt, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder dessen Entwicklung beeinflussen, darüber dem Aufsichtsrat bzw. dem Kontrollgremium zu berichten hat.²⁵⁵ Er muss dabei jedoch mit dem Widerstand der Unternehmensleitung bzw. des Aufsichtsrates rechnen, da diese sich durch seine Kritik angegriffen fühlen können, was diese Aufgabe besonders schwierig und verantwortungsvoll macht. Die Redepflicht dient dem Wohl des Unternehmens bzw. den an ihm in irgendeiner Form Beteiligten.²⁵⁶ Sie kann, sofern sie erfüllt wird, Vertrauen in den Abschlussprüfer schaffen und zum Schutz des Unternehmens bzw. seiner Beteiligten beitragen.

Ebenfalls an das Verantwortungsbewusstsein und die ethischen Prinzipien des Abschlussprüfers ist das „going-concern-Prinzip“ gerichtet.²⁵⁷

„Die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung gehört zu den schwierigsten Problemfeldern der Rechnungslegung überhaupt, da die Beantwortung der Frage unauflöslich

²⁵³ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 404.

²⁵⁴ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 404.

²⁵⁵ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2003), a.a.O., S. 421.

²⁵⁶ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 408.

²⁵⁷ Vgl. ausführlich Marten/Quick/Ruhnke (2003), a.a.O., S. 387 ff.

mit der Beurteilung künftiger Ereignisse und damit der Problematik von Prognosen verknüpft ist.²⁵⁸

In ähnlicher Form findet sich dieses Prinzip sowohl in deutschen als auch in internationalen Rechnungslegungsnormen.

Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist bei der Bewertung „von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.“

‚Tatsächliche Gegebenheiten‘, die dem „going-concern-Prinzip“ entgegenstehen sind in erster Linie wirtschaftliche Schwierigkeiten. Wirtschaftliche Tatbestände zu benennen, die dazu führen, dass eine Weiterführung des Unternehmens zwangsläufig auszuschließen ist, ist nicht möglich. Allenfalls können Sachverhalte benannt werden, die eine Unternehmensfortführung gefährden.²⁵⁹

Als ‚rechtliche Gegebenheiten‘, die einer Weiterführung entgegenstehen kommt z.B. die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (vgl. §§ 16 ff. InsO) in Frage.

Anhand der Verhältnisse am Bilanzstichtag haben die gesetzlichen Vertreter des Mandanten bei der Aufstellung des Abschlusses zu beurteilen, ob das Unternehmen zur Fortführung des Geschäftsbetriebes fähig ist. Hierbei sind auch Ereignisse zu berücksichtigen, die erst nach dem Abschlussstichtag eintreten, wenn sie weitere Erkenntnisse zu den Verhältnissen am Abschlussstichtag liefern.²⁶⁰

Fraglich ist, wie die Prüfung der going-concern-Annahme zu erfolgen hat; denn dies ist gesetzlich nicht festgelegt. Geregelt ist die Prüfung sowohl auf nationaler als auch internationaler Ebene durch entsprechende Prüfungsstandards. Regelungen zur Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung sind in den IDW PS 270 bzw. ISA 570 enthalten. Die Prüfung der going-concern-Annahme betrifft aus Sicht des risikoorientierten Prüfungsansatzes das inhärente Risiko, das durch die Gefährdung der Unternehmensfortführung erhöht wird.²⁶¹

Sofern der Prüfer bei der Planung der Prüfung oder der Prüfung selbst feststellt, dass Zweifel am Unternehmensfortbestand bestehen könnten, müssen weitere Prüfungshandlungen durchgeführt werden, die auf die going concern-Annahme ausgerichtet sind.

Damit mögliche gefährdende Entwicklungen früh erkannt werden, hat in Deutschland der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen (§ 91 Abs. 2 AktG).

²⁵⁸ Marten/Quick/Ruhnke (2003), a.a.O., S. 388.

²⁵⁹ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2003), a.a.O., S. 387.

²⁶⁰ Ebenda.

²⁶¹ Ebenda.

Bei der Beurteilung der going concern-Annahme bestehen auch bei Einhaltung der entsprechenden Prüfungsnormen nicht unerhebliche Ermessensspielräume beim Abschlussprüfer, da dieser trotz bestehender Unsicherheiten Prognosen abgeben und zu einem Prüfungsurteil kommen muss.²⁶²

Der Druck seitens der Unternehmensführung auf den Wirtschaftsprüfer nimmt in schlechten wirtschaftlichen Zeiten des Unternehmens zu. Daraus kann die Erteilung von ungerechtfertigten uneingeschränkten Bestätigungsvermerken erfolgen, und zwar aus Angst vor den negativen Auswirkungen auf die Prüfungsgesellschaft.²⁶³

Der Problematik der self-fulfilling prophecy²⁶⁴ durch die mögliche Überreaktionen der Adressaten steht die einer Schieflage bzw. Insolvenz nach der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes gegenüber, dem regelmäßig öffentliche Vorwürfe über das Fehlverhalten des Abschlussprüfers folgen.²⁶⁵

5. Gemeinwohlverantwortung

Wirtschaftsprüfer haben eine Verantwortung gegenüber dem Gemeinwohl. Diese kann durch ordnungspolitische Maßnahmen gestärkt werden.

Die heutigen Wirtschaftsprüfer sind Kinder einer, wenn auch noch vergleichsweise milden Weltwirtschaftskrise, vergleicht man sie mit der in den zwanziger und dreißiger Jahren des vergangenen Jahrhunderts. Sie haben gesehen, wie Unternehmen zusammenbrechen und damit nicht nur die Wirtschaft, sondern die gesamte Gesellschaft schädigen. Einer Wiederholung solcher Schädigungen versucht der Gesetzgeber vorzubeugen. Eine Ressourcenvergeudung (Unternehmen als Ressource) soll möglichst vermieden werden. Den Bestandschutz von Unternehmen um jeden Preis zu fordern, stünde indes im Widerspruch zur Marktwirtschaft, welche vom gesamten Entwicklungsprozess von Unternehmen, also von deren Gründung bis

²⁶² Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2003), a.a.O., S. 390 f.

²⁶³ Vgl. Ballwieser/Clemm (1999), a.a.O., S. 409.

²⁶⁴ Diese liegt dann vor, wenn durch eine bekannt gewordene Vorhersage das vorausgesagte Ereignis eintritt.

²⁶⁵ Vgl. zur Erwartungslücke u.a. Bahr, Andreas (2003), Vertrauen in Wirtschaftsprüfer : konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke, 1. Aufl. – Wiesbaden, 2003; Töller, Lars (2000), Möglichkeiten zur Schließung der Erwartungslücke bei der Prüfung deutscher Konzernabschlüsse : Verbesserung der Konzernrechnungslegung und deren Prüfung im Kontext der Internationalisierung, Frankfurt am Main [u. a.], 2000; Störk, Ulrich Viktor (1999), Die Erwartungslücke und Ansätze zu ihrer Reduktion : Informationsgewinnung, -verarbeitung und -weitergabe im Rahmen der Jahresabschlußprüfung im Hinblick auf die Reduktion der Erwartungslücke unter Berücksichtigung der Entwicklung in den USA, München, 1999; Bausback, Mathias (1997), Die Erwartungslücke unter dem speziellen Aspekt der Unternehmensfortführung in Deutschland und der Schweiz / vorgelegt, Frankfurt am Main, 1997; Ruhnke, Klaus (1997), Die Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 9/1997, S. 923-945.

zu deren Schließung lebt. Dies heißt natürlich nicht, dass Wirtschaftsprüfer den Bestand rentabler Unternehmen nicht unterstützen und schützen sollen.

Nachfolgend werden ausgewählte (berufs-) ethische Regelungen im Bereich der Wirtschaftsprüfung dargestellt und analysiert.

6. (Berufs-) Ethische Regelungen

a) Code of Ethics for Professional Accountants

In der Europäischen Union werden die ISAs als Grundlage für die europäischen Prüfungsgrundsätze herangezogen, die zunehmend als Konsens über die internationalen Anforderungen an eine Abschlussprüfung anerkannt werden.

Gemäß der Satzung und den Mitgliedsverpflichtungen der IFAC richten sich die ISAs an die Mitgliedsorganisatoren, die die wesentlichen Grundsätze und Prüfungshandlungen der ISAs in nationale Prüfungsgrundsätze umsetzen.

Durch die Neufassung der Achten Richtlinie wird durch die EU-Kommission die Anwendung der ISA in der EU bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen zwingend vorgeschrieben.

Auch der internationale Code of Ethics²⁶⁶, auf den die internationalen Prüfungsgrundsätze Bezug nehmen, gewinnt in diesem Zusammenhang zunehmend an Bedeutung.²⁶⁷

Aufgrund der kulturellen, sozialen und rechtlichen Unterschiede ist es nach der Auffassung der IFAC die Aufgabe der einzelnen Mitgliedsorganisationen jeden Landes, ethical requirements zu erarbeiten, zu erlassen und durchzusetzen. Die Entwicklung eines International Code of Ethics for Professional Accountants, welcher als Grundlage dient und sich auf die Landesregeln in jedem Land zu stützen hat, hält die IFAC für zwingend erforderlich.

Gemäß seiner Satzung ist die Aufgabe der International Federation of Accountants (IFAC) „the worldwide development and enhancement of an accountancy profession with harmonized standards, able to provide services of consistently high quality in the public interest“.²⁶⁸ Um

²⁶⁶ “The Code serves as a model for all codes of ethics developed and used by national accountancy organizations. It sets standards of conduct for professional accountants and states the fundamental principles that should be observed by professional accountants in order to achieve common objectives. The fundamental principles address integrity, objectivity, professional competence and due care, confidentiality, professional behavior and technical standards. The Code applies to all professional accountants, whether they are in public practice, industry, commerce, the public sector or education.” (vgl. <http://www.ifac.org/Ethics/>, Abruf: 23.07.2005).

²⁶⁷ Vgl. hierzu und im folgenden IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (2005).

²⁶⁸ Vgl. IFAC (2005), Code of Ethics for Professional Accountants, June 2005, Preface.

diese Aufgabe zu verfolgen, wurde das IFAC Ethics Committee gegründet, das u.a. hochwertige ethische Standards für den Berufsstand weltweit erlässt.

Durch den Code werden ethische Anforderungen für den Berufsstand festgelegt, die als Mindeststandards eingehalten werden müssen.

Es werden hier Verhaltensregeln und elementare Grundsätze festgelegt, welche alle Berufsangehörigen zu befolgen haben. Trotz der weltweit unterschiedlichen Kulturen und Vorschriften ist der Sinn und Zweck des International Code of Ethics immer zu beachten. Stehen Regelungen des International Code of Ethics im Widerspruch zu nationalen Vorschriften, sind letztere vorrangig. Die internationalen Regelungen des Code of Ethics können als nationale Vorschriften übernommen werden.

Laut IFAC lässt sich jeder Berufsstand durch bestimmte Merkmale charakterisieren:²⁶⁹

- “Mastery of a particular intellectual skill, acquired by training and education;
- Adherence by its members to a common code of values and conduct established by its administering body, including maintaining an outlook which is essentially objective; and
- Acceptance of a duty to society as a whole (usually in return for restrictions in use of a title or in the granting of a qualification).”

Fundamental Principles

Berufsangehörige müssen folgende elementare Grundsätze beachten:

- Integrity
Von Berufsangehörigen wird Offenheit und Aufrichtigkeit bezüglich der zu erbringenden Dienstleistungen erwartet.
- Objektivität
Die Objektivität darf nicht durch Vorurteile, Parteilichkeit, Interessenkonflikte bzw. Einflüsse Dritter gefährdet werden. Der Berufsangehörige muss fair sein.
- Professional Competence and Due Care
Dienstleistungen müssen mit Sorgfalt, Kompetenz und Fleiß erbracht werden. Der Berufsangehörige ist dauerhaft verpflichtet, sein fachliches Wissen und Können in der Form aufrecht zu erhalten, dass kompetente Dienstleistungen auf dem neuesten Stand erbracht werden können.
- Confidentiality

²⁶⁹ IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (2001), a.a.O., S. 8 f.

Die Verschwiegenheit muss gewahrt werden, es sei denn, es besteht eine gesetzliche oder berufsrechtliche Pflicht zur Offenbarung.

- Professional Behaviour

Das Verhalten des Berufsangehörigen muss dem hohen Ansehen des Berufsstandes entsprechen. Die entsprechenden geltenden Gesetze und Regelungen müssen eingehalten werden. Berufsunwürdiges Verhalten muss unterlassen werden.

b) International Standard on Quality Control 1

Der International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1)²⁷⁰ hat zum Ziel, Standards aufzustellen und Hilfestellung bezüglich der Verantwortung von Abschlussprüfern für ihr Qualitätssystem anzubieten. Er ist in Verbindung mit dem IFAC Code of Ethics for Professional Accountants (Teile A und B) zu untersuchen.

Dieser Standard, der ebenso wie die ISAs durch das International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) herausgegeben wird, ist im Zusammenhang mit anderen Vorschriften, z.B. dem ISA 220r²⁷¹ zu sehen.

Die Gesellschaft hat ein Qualitätssystem einzurichten, das mit hinreichender Sicherheit gewährleistet, dass das Unternehmen und das Personal den professional standards und den regulatorischen und rechtlichen Anforderungen voll entsprechen.

Der ISQC 1 gilt für alle Gesellschaften. Die Art der Regelungen und Maßnahmen, die zu entwickeln sind, sind von verschiedenen Faktoren, wie der Größe und betrieblichen Besonderheiten abhängig und davon, ob die Gesellschaft Teil eines Netzwerkes ist.

Zu den Elementen eines Qualitätssystems gehören auch *ethical requirements*.²⁷²

Danach hat die Gesellschaft Regelungen und Maßnahmen einzurichten, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass das Unternehmen und sein Personal den relevanten ethischen Anforderungen nachkommen.²⁷³

Diese Anforderungen umfassen zunächst die Abschnitte A und B des IFAC Code of Ethics, aber auch nationale Bestimmungen, die ggf. darüber hinausgehen. Zu den ethischen

²⁷⁰ ISQC 1 (2005) International Standard on Quality Control – Quality Control for Firms that perform Audits and Reviews of historical financial information, and other Assurance and related Services Engagements, effective as of June 15, 2005.

²⁷¹ ISA 220 (Revised) Quality control for audits of historical financial information (effective for audits of historical financial information for periods beginning on or after June 15, 2005).

²⁷² Vgl. ISQC 1 (2005), a.a.O., Tz. 7, 14 ff.

²⁷³ ISQC 1 (2005), a.a.O., Tz. 14.

Grundsätzen gehören: Integrität, Objektivität, professionelle Kompetenz und Gewissenhaftigkeit, Vertrauenswürdigkeit und professionelles Verhalten.²⁷⁴

Die Regelungen und Maßnahmen des Unternehmens müssen des Weiteren die Unabhängigkeit sowohl des Unternehmens und seiner Mitarbeiter als auch Dritter, die Gegenstand der Unabhängigkeitsanforderungen (des IFAC Code of Ethics und der Nationalen) sind, gewährleisten.²⁷⁵

Die Einhaltung der Unabhängigkeitsregelungen des IFAC Codes und der nationalen Unabhängigkeitsregelungen ist jährlich durch das Unternehmen schriftlich zu bestätigen.

c) Abschlussprüferrichtlinie

Im Rahmen der Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates²⁷⁶ müssen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften an solide Prüfungsgrundsätze gebunden sein. Grundlage stellt hier der IFAC Code of Ethics für Professional Accountants dar, der ggf. von den Mitgliedsstaaten durch detailliertere Regelungen ergänzt werden kann, um den in Art. 21 aufgeführten Grundsätzen gerecht zu werden.

Sowohl der IFAC Code of Ethics als auch der ISQC 1 und die neue achte Richtlinie versuchen, ethisch korrektes Verhalten auf berufsständischer Ebene zu regeln.

d) Auditing Standard No. 2 des PCAOB

Inspections des PCAOB

Sec. 104 des Sarbanes-Oxley Acts regelt die *Inspections*, die das PCAOB durchzuführen hat. In den *Inspections* beurteilt das Board die Übereinstimmung mit dem Act, den Regelungen des *Boards* und der SEC.

Aufgrund der Vorgaben der SEC bzw. des PCAOB sind die dort registrierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Implementierung eines Code of Conduct verpflichtet. Er ist Gegenstand der Untersuchungen im Rahmen des „Tone at the top“. Ziel der Reviews ist es, abschät-

²⁷⁴ Vgl. ISQC 1 (2005), a.a.O., Tz. 15.

²⁷⁵ Vgl. hierfür ISQC 1 (2005), a.a.O., Tz. 18 ff.

²⁷⁶ Vgl. Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, online unter http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2006/l_157/l_15720060609de00870107.pdf, Abruf 13.08.2006.

zen zu können, ob die Handlungen und die Kommunikation der Unternehmensleitung eine Verpflichtung zur Qualität in der Abschlussprüfung und Einhaltung der Regelungen des Sarbanes-Oxley Acts, der Regelungen des Boards und der SEC beinhaltet. Zu diesem Zweck wird auch der Code of Conduct for partners and employees und die documentation related to internal sources of ethics guidance/ethics hotline untersucht und analysiert.²⁷⁷

Die Einführung eines Code of Conduct erfolgt hier nicht wie ggf. in anderen Wirtschaftsunternehmen auf freiwilliger Basis, sondern ist zwingende Zulassungsvoraussetzung, die staatlich kontrolliert und ggf. kritisiert wird.

Ob in diesem Fall noch von Selbstbindung des Unternehmens gesprochen werden kann, ist zumindest fraglich, denn der Rahmen hierfür ist bereits verbindlich vorgegeben. Ebenso ist fraglich, ob durch die vorgegebene Implementierung von Codes of Conduct die Glaubwürdigkeit gestärkt werden kann.

Forderung des „Tone at the Top“

Gemäß des Auditing Standard No. 2 des PCAOB (An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements) gehören zu den Bestandteilen der internen Kontrolle auch die “Code(s) of ethics/conduct provisions, especially those related to conflicts of interest, related party transactions, illegal acts, and the monitoring of the code by the management and the audit committee or board.”²⁷⁸

Der “tone at the top” hat in diesem Zusammenhang eine besondere Bedeutung, jedoch ohne dass dieser zunächst eindeutig definiert wird. Die Schwierigkeit, den Begriff fassbar zu machen, spiegelt auch der Untertitel einer Ausgabe des CFO Magazines wider: „Creating the correct ,tone at the top’ ist as much art as it is science.“²⁷⁹

Nach Henry Lindborg (2003) „’Tone at the top’ refers to ethical standards set by the leadership, chiefly CEOs. It connotes not only compliance with the law, but also integrity that builds trust and influences conduct of others.”²⁸⁰

William McDonough (Chairman des PCAOB) erläutert, dass die Inspections des PCAOB sicherstellen sollen, dass „the tone at the top of the accounting firms is what it should be.”

²⁷⁷ Vgl. hierzu die Reports of 2003 Limited Inspections.

²⁷⁸ Auditing Standards No. 2 - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements, para. 24.

²⁷⁹ CFO Magazine (2004), Do as I Do – Creating the correct “tone at the top” is as much art as it is science, November 2004, online im Internet: www.cfo.com, Abruf: 20.07.2005.

²⁸⁰ Lindborg, Henry (2003), Tone at the Top: Value added Auditing for Leadership, online im Internet: <http://www.leanscm.net/Articles%20-%20September%20-%20October%2003/Team%20Management.htm>, Abruf: 20.07.2005.

Fragen, die bei den Untersuchungen diesbezüglich im Rahmen des top down approach gestellt werden, sind unter anderem folgende:

„Does the managing partner, does the audit team leader, understand what is demanded of the accounting firm in this new area of regulation?“

“Do they understand the standards for audits, and just as important, do they understand why those standards are in place?“

“Do the managers lead by example, demonstrating every day the value of those standards?“²⁸¹

In der Effektivität der Kontrollumgebung spielt der „tone at the top“ eine kritische Rolle.²⁸²

„In many cases the tone set by top management, especially the CEO and the CFO, played a crucial role in the fraud and the misrepresentation [...] While new regulations and legislation have increased the requirements for vigilance by boards, audit committees, and external auditors, there is little evidence that sufficient attention is being given to the effects of the tone at the top on a company’s culture and reporting environment.“²⁸³

Bereits 1987 hatte die National Commission on Fraudulent Financial Reporting festgestellt, dass “the tone set by top management that influences the corporate environment within which financial reporting occurs. To set the right tone, top management must identify and assess the factors that could lead to fraudulent financial reporting; all public companies should maintain internal controls that provide reasonable assurance that fraudulent financial reporting will be prevented or subject to early detection-this is a broader concept than internal accounting controls-and all public companies should develop and enforce effective, written codes of corporate conduct. As a part of its ongoing assessment of the effectiveness of internal controls, a company's audit committee should annually review the program that management establishes to monitor compliance with the code.“²⁸⁴

In diesem Zusammenhang hat die Kommission auch die Implementierung eines Code of Conduct vorgeschlagen.²⁸⁵ Unternehmen von öffentlichem Interesse sollten danach einen schriftlich fixierten Code of conduct entwickeln und implementieren.

²⁸¹ Special Report (2003), One on One: The PCAOB Chairman and the JofA, in: Journal of Accountancy, Dec. 2003, online im Internet: www.aicpa.org/pubs/jofa/dec2003/special.htm, Abruf: 20.07.2005.

²⁸² Vgl. Auditing Standard No. 2, a.a.O., para. 55.

²⁸³ Castellano, Joseph F. / Lightle, Susan S. (2005), Using Cultural Audits to Assess Tone at the top, in: The CPA Journal, online im Internet: www.nysscpa.org, Abruf: 20.07.2005.

²⁸⁴ Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987), Summary of Recommendations.

²⁸⁵ Vgl. hierzu Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987), Chapter 2.

Entsprechend der genannten Vorgaben, insbesondere der des PCAOB, haben die Big-Four-Prüfungsgesellschaften einen Code of Conduct entwickelt, wobei es, wie bereits erwähnt, fraglich ist, ob sie die Glaubwürdigkeit des Berufsstandes stärken können..

Notwendige Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Code of Conduct im Bereich der Wirtschaftsprüfung ist indes, dass prüffähige Regelungen für die Qualität und die Qualitätskontrolle der Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern bestehen, mit denen sich der nächste Abschnitt eingehend beschäftigen wird.

V. Verfahren der externen Qualitätskontrolle

1. Grundlagen

a) Qualität

Für eine Stärkung der Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer ist eine hohe Prüfungsqualität von herausragender Bedeutung.

Wortstamm für den deutschen Begriff der Qualität bildet das lateinische Wort „qualitas“ (Eigenschaft, Eigentümlichkeit des Wesens, Verhältnis, Beschaffenheit).²⁸⁶

Die Beschaffenheit des zu betrachtenden Objektes unterliegt einer individuellen Bewertung.²⁸⁷ Aus diesem Grunde handelt es sich bei dem Begriff der Qualität um ein zeitlich abhängiges, situatives Phänomen, welches allgemein verbindlich nicht definierbar ist.²⁸⁸

Welche Erwartungen und Anforderungen an die Qualität gestellt werden können und müssen und aufgrund welcher Kriterien diese Leistung zu bewerten ist, stellt die zentrale Diskussion des betriebswirtschaftlichen Qualitätsbegriffes dar.²⁸⁹

Nach einer allgemeinen Definition stellt Qualität den Erfüllungsgrad von Erwartungen an eine Leistung dar.²⁹⁰

Welche Eigenschaften einer Dienstleistung oder eines Produktes diesbezüglich als qualitätsrelevant zu betrachten sind, entzieht sich allerdings einer verallgemeinernden Definition, sondern ist von der Art der Dienstleistung oder des Produktes abhängig.²⁹¹

Im Folgenden wird unter dem Qualitätsbegriff eine objektive Qualität verstanden, die durch festgelegte und vorausgesetzte Erfordernisse, welche sich aus typischen subjektiven Erwar-

²⁸⁶ Vgl. Heinhold, Michael/Pasch, Helmut (1997), Qualitätsbegriff, Qualitätsmanagement und Qualitätsmanagementzertifizierung in Wirtschaftstreuhandkanzleien und -gesellschaften, in: Rechnungswesen und Controlling, S. 587.

²⁸⁷ Vgl. Heinhold/Pasch (1997), a.a.O., S. 589 ff.; Staudt/Hinterwäller (1982), a.a.O., S. 1015 ff.

²⁸⁸ Vgl. Peemüller, Volker H./Rückard, Ferdinand (1997) Risiko-Qualitätsportfolio als Instrumentarium eines systemorientierten Qualitätsmanagements von Abschlussprüfungen, in: DB vom 22.8.1997, Heft 34, S. 1677-1682 (1677); Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (2002), S. 1862, 1952; Schmidt, Stefan (2000), Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, Düsseldorf, 2000, S. 6; Niehus, Rudolf J. (1993), Die Qualitätskontrolle der Abschlussprüfung, Düsseldorf, 1993, S. 10; Lindgens-Strache, Ursula (1997), Peer Review – Ein probates Mittel zur Sicherung und Verbesserung der Prüfungsqualität in Deutschland?, in: BFuP 3/1997, S. 266-291 (S. 273). „Gerade dieser Fiktion, Qualität normieren zu können, war das traditionelle Qualitätswesen verfallen. Indem es sich auf die statische Absicherung von technisch-funktionalen Qualitäten konzentrierte, übersah man den dynamischen Charakter der ökonomischen, sozialen und umweltbezogenen Dimensionen des Qualitätsproblems“, Staudt, Erich/Hinterwäller, Horst (1982), Von der Qualitätssicherung zur Qualitätspolitik, in: ZfB (1982), S. 1000-1042 (1010 f.).

²⁸⁹ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 6.

²⁹⁰ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 428.

²⁹¹ Vgl. Staudt / Hinterwäller, ZfB (1982), a.a.O., S. 1017.

tungen der verschiedenen Betrachtergruppen ergeben. Subjektive Erwartungen einzelner Betrachter sind irrelevant.²⁹²

b) Qualitätsanspruch bei der Abschlussprüfung

aa) Die Abschlussprüfung

Mit dem Begriff der Abschlussprüfung wird die Prüfung der von einem Unternehmen aufgrund von gesetzlichen Vorschriften²⁹³ oder freiwillig²⁹⁴ aufgestellten Finanzinformationen über einen bestimmten zurückliegenden Zeitraum verstanden. Über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sollen durch diese Informationen verschiedene Adressatenkreise informiert werden. Dabei kann es sich um Einzelabschlüsse (Finanzinformationen einzelner Unternehmen) oder aber um Konzernabschlüsse (Finanzinformationen von Unternehmensgruppen)²⁹⁵ handeln. Nachfolgend werden die beschriebenen Finanzinformationen als Abschluss bezeichnet. Was genau Inhalt der Finanzinformationen ist, wie diese offengelegt werden müssen (beispielsweise in einem öffentlichen Register) oder der Zeitraum, auf den sich diese Informationen zu beziehen haben, ist abhängig von den zugrunde gelegten Rechnungslegungsvorschriften und damit unterschiedlich zu gestalten.²⁹⁶

²⁹² Vgl. auch Schmidt (2000), a.a.O., S. 9.

²⁹³ Vgl. Stehle, Anselm / Stehle, Heinz (2001), Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht, Dresden, 2001, S. 28. Gem. § 317 I, II HGB ist Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung der Jahresabschluss, mit Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichts. Von der Buchführung wird nicht nur die Finanzbuchführung umfasst, sondern auch die rechnungslegungsbezogenen Teile der Nebenbuchhaltung (z.B. Anlagenbuchhaltung, Lohn- und Gehaltsbuchhaltung und Lagerbuchhaltung). Kein direkter Gegenstand der Abschlussprüfung ist dagegen die Betriebsbuchhaltung. Sie ist nur dann zu berücksichtigen, wenn durch sie die Grundlage für die Bewertung und den Ansatz einzelner Bilanzpositionen gebildet wird (u.a. Herstellkosten für fertige und unfertige Erzeugnisse). Auch außerbuchhalterische Bereiche, die Einfluss auf die Rechnungslegung haben können, müssen in die Abschlussprüfung einbezogen werden, da von ihnen Wirkungen ausgehen können, die ihre Auswirkung im Jahresabschluss haben. Hierbei handelt es sich zumeist um Rechtsgrundlagen und Rechtsbeziehungen des Unternehmens (Vgl. IDW (2000), a.a.O., S. 1696).

²⁹⁴ Vgl. Stehle / Stehle (2001), a.a.O., S. 29; Eine Prüfung des Jahresabschlusses durch einen Abschlussprüfer erfolgt oft ohne eine gesetzliche Pflicht für eine solche Prüfung. Sie kann sich u.a. aus gesellschaftsvertraglichen oder satzungsgemäßen Bestimmungen, Anweisungen der Obergesellschaft, Verlangen von Kreditgebern, beachteten Unternehmensverkäufen ergeben. Grundsätzlich können Prüfungsgegenstand und -umfang zwischen Abschlussprüfer und Unternehmensleitung frei vereinbart werden, soll der Abschluss der Prüfung mit einem Bestätigungsvermerk erfolgen, so müssen jedoch hinsichtlich Gegenstand und Umfang der Prüfung die §§ 316 f. HGB beachtet werden. Bei geringerem Prüfungsumfang ist lediglich eine Bescheinigung zu erteilen (Vgl. IDW (2000), Wirtschaftsprüferhandbuch 2000, Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Band 1, hrsg. v. Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 2001, S. 1698).

²⁹⁵ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 9.

²⁹⁶ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 10.

Beispielsweise setzt sich der Jahresabschluss nach den *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, welche vom *International Accounting Standards Board (IASB)*²⁹⁷ herausgegeben werden, aus einer Jahresbilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), einer Kapitalflussrechnung, ergänzenden Erläuterungen („*notes*“) und Aufstellungen (z.B. Segmentberichterstattung) zusammen.²⁹⁸

Der Jahres- bzw. Konzernabschluss setzt sich in Deutschland bei prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften aus einer Bilanz, einer Gewinn- und Verlustrechnung, einem Anhang, einer Kapitalflussrechnung²⁹⁹ und einem Eigenkapitalpiegel zusammen.³⁰⁰ Im Lage- bzw. im Konzernlagebericht müssen allerdings zusätzlich noch über die historischen Angaben des Abschlusses hinausgehende Erläuterungen gemacht werden (beispielsweise über die zukünftige Entwicklung des Unternehmens).³⁰¹ Eine Segmentberichterstattung³⁰² kann auf freiwilliger Basis erfolgen.

Bei der Abschlussprüfung handelt es sich um eine betriebswirtschaftliche Prüfung, deren Ziel es ist, ein vertrauenswürdigen Urteil gewinnen und darüber abgeben zu können, dass der ge-

²⁹⁷ Für europäische kapitalmarktorientierte Unternehmen sind die IFRS seit dem 01.01.2005 verpflichtend anzuwenden. Das IASB stellt das wichtigste Organ für die Facharbeit dar; es besteht aus 14 Mitgliedern, die für die fachliche Agenda und die damit verbundenen Projektarbeiten verantwortlich sind. Ihre Aufgabe ist es, die IFRS zu entwickeln und zu verabschieden sowie deren Interpretation zu verabschieden. (Vgl. Pellens, Bernhard / Fülber, Rolf Uwe / Gassen Joachim (2004), *Internationale Rechnungslegung IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudie*, 5. überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart 2004, S. 71 ff. (72, 82).

²⁹⁸ Vgl. IDW (1995), *Rechnungslegung nach International Accounting Standards*, Düsseldorf, 1995, S. 18.

²⁹⁹ In einer Kapitalflussrechnung werden die Finanzierungsmittel, die vom Unternehmen erwirtschaftet wurden, bzw. die sonstigen Mittel, die ihm von außen zugeflossen sind, und deren Verwendung zu einer wirtschaftlichen Beurteilung des Unternehmens zusammengestellt. Es handelt sich hierbei um eine Bewegungsrechnung. Es werden über einen bestimmten, abgegrenzten Zeitraum Herkunft und Verwendung von liquiditätswirksamen Mitteln (Gelder, Güter, Leistungen) dargestellt. Lange von der Literatur gefordert, um aus Bilanz und GuV nicht ersichtliche Vorgänge transparent zu machen, wurde die Kapitalflussrechnung mit der Einführung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) erstmals kodifiziert (Vgl. Stehle/Stehle (2001), a.a.O., S. 138).

³⁰⁰ Vgl. hierzu §§ 264, 297 HGB.

³⁰¹ Vgl. § 289 HGB. „Der Lagebericht ist formalrechtlich nicht Teil des Jahresabschlusses (...), sondern ein eigenständiger Bestandteil der jährlichen unternehmerischen Rechnungslegung. Er ergänzt den Jahresabschluss als ein rechtlich und funktional eigenständiges Instrument der Rechnungslegung und als Informationsmittel. Während der Anhang, die Bilanz und die GuV erläutern, soll der Lagebericht den Geschäftsverlauf in dem Geschäftsjahr darstellen, über das berichtet wird. (...) Lagebericht und Konzernlagebericht haben eine Informationsfunktion. Die Adressaten, wie Gesellschafter, Arbeitnehmer, Lieferanten oder Gläubiger, sollen Informationen erhalten, mit denen die Aussagen des Jahresabschlusses bzw. des Konzernabschlusses ergänzt werden. Auf diese Weise sollen sie in die Lage versetzt werden, eine Gesamtwürdigung vornehmen zu können. Zusätzlich soll das Unternehmen gegenüber der Öffentlichkeit eine subjektive Einschätzung seiner gegenwärtigen Lage und der zukünftigen Entwicklung abgeben.“ (Lange, Knut Werner/Wall, Friederike (2001), *Risikomanagement nach dem KonTraG: Aufgaben und Chancen aus betriebswirtschaftlicher und juristischer Sicht*, München, 2001, S. 133 f.

³⁰² Ziel der Segmentberichterstattung ist es, Informationen über wesentliche Geschäftsfelder des Unternehmens zu vermitteln. Verbessert werden soll hierdurch sowohl der Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage als auch die Einschätzung von Chancen und Risiken der einzelnen Geschäftsfelder. Wie die Kapitalflussrechnung wurde die Segmentberichterstattung erstmals mit der Einführung des KonTraG kodifiziert (Vgl. Stehle/Stehle (2001), a.a.O., S. 146).

prüfte Abschluss in den wesentlichen Punkten mit den Rechnungslegungsgrundsätzen, die der Prüfung zugrunde liegen, übereinstimmt.³⁰³

Außerdem soll die Verlässlichkeit der Informationen, die im Abschluss enthalten sind, durch den Abschlussprüfer bestätigt und damit deren Glaubwürdigkeit erhöht werden.³⁰⁴ Mit der Abschlussprüfung wird in Deutschland über den Abschluss hinausgehend auch die Buchführung,³⁰⁵ also die gesamte externe Rechnungslegung geprüft.

Die umfassende Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses anhand der hierfür geltenden Normen ist die zentrale Funktion der Abschlussprüfung.³⁰⁶ Des Weiteren soll in Deutschland die Abschlussprüfung mit dem durch den Prüfer zu erteilenden Prüfungsbericht³⁰⁷ eine Informationsfunktion gegenüber den gesetzlichen Vertretern, dem Aufsichtsrat und den Gesellschaftern erfüllen. Durch die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes hat sie weiterhin eine Beglaubigungsfunktion gegenüber unternehmensexternen Adressaten.³⁰⁸

bb) Historische Entwicklung

Sowohl in der Theorie als auch in der Praxis hat sich die Vorgehensweise bei Abschlussprüfungen in den letzten Jahrzehnten maßgeblich gewandelt und weiterentwickelt. Während bei der Einführung der Wirtschaftsprüfung noch eine lückenlose Prüfung aller Geschäftsvorfälle erwartet wurde, ist dieses Konzept einer Vollprüfung schon um die (vorletzte) Jahrhundertwende nicht mehr haltbar gewesen.³⁰⁹ Es ist nicht zu vermeiden, sich auf bestimmte, zu prüfende Transaktionen zu beschränken. Zur Reduzierung des Prüfungsumfanges kam eine intensive Prüfung des internen Kontrollsystems der Unternehmen in Frage. Ausgangspunkt für diese Überlegungen war, dass, sofern es ein internes, wirksames Kontrollsystem gibt, welches

³⁰³ Vgl. Leffson, Ullrich (1988), Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden, 1988, S. 13; Schmidt (2000), a.a.O., S. 11; Europäische Kommission (1996), Grünbuch - Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union, Brüssel, 1996, S. 10.

³⁰⁴ Vgl. IDW (PS 200), IDW Prüfungsstandard: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen, in: WPg 15/2000, Tz. 8.

³⁰⁵ Vgl. § 317 Abs.1 Satz 1 HGB.

³⁰⁶ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O.

³⁰⁷ Vgl. hierzu IDW (PS 450), Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen in: WPg 2006, S. 113 ff.

³⁰⁸ Vgl. hierzu IDW (PS 400) Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen, in: WPg 2005, S. 1382 ff.

³⁰⁹ Vgl. IDW (PS 200), a.a.O., Tz. 19 f.; IDW (2000), a.a.O., S. 1700.

durch Funktionstests kontrolliert wird, die Einzelfallprüfungen erheblich eingeschränkt werden können.³¹⁰

Lag die Konzentration der Prüfung früher auf den Bilanzpositionen, entwickelte sich die Prüfung zunehmend hin zu einer Untersuchung von Abläufen im Beschaffungs-, Produktions-, Lohn- und Absatzbereich. Hierdurch kam eine erhöhte Risikoorientierung zum Ausdruck. Sofern durch die Unternehmenskontrollen sichergestellt werden kann, dass die rechnungslegungsrelevanten Vorgänge korrekt erfasst werden, hat dies für die Abschlussprüfer eine Reduktion des Risikos zur Folge, da er ohne die Prüfungsqualität zu beeinträchtigen, die aussagebezogenen Prüfungshandlungen verringern kann.³¹¹

cc) Ablauf der Abschlussprüfung

Die Abschnitte der Abschlussprüfung sind keine streng voneinander abzugrenzenden Schritte, vielmehr überschneiden sie sich vielfach:

- Als Basis für die Abschlussprüfung muss sich der Prüfer ausführliche Informationen über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens aneignen, um sich sachgerecht in die Lage zu versetzen, eine Prüfungsplanung und eine Prüfungsstrategie aufzustellen.
- Um sich mit den Prozessen des Unternehmens vertraut zu machen, müssen die bisher gewonnenen Erkenntnisse über das Unternehmen vertieft werden.

Von erheblicher Bedeutung ist hier die Identifizierung der internen Kontrollen in den Prozessen. Es muss festgelegt werden, inwiefern das unternehmenseigene Kontrollsystem für Zwecke der Prüfung genutzt werden kann.³¹²

- Die Kontrollen, die in den Prozessen identifiziert worden sind, müssen anschließend auf ihre Funktionsfähigkeit hin überprüft werden.
- Von den Ergebnissen der Funktionsprüfung ist es dann abhängig, welche Prüfungshandlungen in welchem Umfang durchgeführt werden müssen. Dies entscheidet der Abschlussprüfer. Mit einbezogen werden hier sowohl analytische Prüfungshandlungen als auch Einzelfallprüfungen.

³¹⁰ Vgl. IDW (PS 261), Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken, in: WPg 2006, S. 1433 ff.; IDW (PS 300), Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung, in: WPg 2006, S. 1445 ff.

³¹¹ Vgl. IDW (2000), a.a.O., S. 1701.

³¹² Vgl. IDW (PS 261), a.a.O.; IDW (PS 300), a.a.O.

- Nachdem die Prüfungshandlungen durchgeführt und die Prüfungsnachweise gesammelt worden sind, folgt die Bildung eines Gesamturteils, die Berichterstattung,³¹³ die Erteilung des Bestätigungsvermerkes³¹⁴ sowie die Erstellung des Prüfberichtes und des Management Letters.³¹⁵

dd) Qualitätsbegriff in der Abschlussprüfung

Der Wirtschaftsprüfer übt mit der Abschlussprüfung eine Vorbehaltsaufgabe aus,³¹⁶ der durch die Öffentlichkeit eine besonders hohe Aufmerksamkeit zuteil wird. Das Ergebnis der Arbeit des Abschlussprüfers ist der Bestätigungsvermerk. Bei Mängeln jeglicher Art wird systematisch der Abschlussprüfer in die Beschuldigungen der Öffentlichkeit miteinbezogen.

Damit das Vertrauen, welches sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer erarbeitet hat, erhalten und gestärkt werden kann, müssen ausreichende Maßnahmen zur Sicherung der Qualität, die Grundlage des Vertrauens ist, geschaffen werden.³¹⁷

Die Qualität der Abschlussprüfung ist weder im HGB noch in der WPO gesetzlich definiert, wird jedoch vorausgesetzt.³¹⁸

Soweit mit Qualität der Erfüllungsgrad von Erwartungen an eine Leistung beschrieben wird, stellt die Qualität von Abschlussprüfungsleistungen die Einhaltung aller geltenden Regelungen bezüglich der mit der Abschlussprüfung in Verbindung stehenden Tätigkeiten und Personen dar.³¹⁹

Damit das Ziel, ein vertrauenswürdiges Urteil über die Übereinstimmung des Abschlusses mit den ihm zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften abgeben zu können, erreicht wer-

³¹³ Vgl. IDW (PS 450), a.a.O.

³¹⁴ Vgl. IDW (PS 400), a.a.O.

³¹⁵ Vgl. IDW (2000), a.a.O., S. 1702 f.

³¹⁶ „Die Wirtschaftsprüfer haben die öffentliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen.“ (Böcking, Hans-Joachim (2001), Die öffentliche Aufgabe des Wirtschaftsprüfers – Untersuchungs- und Redepflicht versus verbale Verschleierung, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, hrsg. v. Marcus Lutter, Düsseldorf, 2001, S. 53-65 (54)).

³¹⁷ Vgl. Niehus (1996), Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung: Ein Berufsstand verpflichtet sich, in: DB vom 23.02.1996, S. 385-391 (385 f.); IDW (2000), S. 4 f.

³¹⁸ Vgl. beispielsweise Niehus (1998), Gewährleistung der Qualität der Abschlussprüfung international – Leitfaden und Checklisten für die Praxis, Düsseldorf, 1998, S. 2; Marten, Kai-Uwe (1999), Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen, Düsseldorf, 1999, S. 183 ff.; Marten / Köhler (2004), a.a.O., S. 13.

³¹⁹ Vgl. Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 428; Niehus (1998), a.a.O., S. 2; Niehus (1993), a.a.O., S. 13; Tielmann, Sandra (2001), Durchsetzung ordnungsgemäßer Rechnungslegung - Ein Beitrag zur aktuellen Enforcement – Diskussion, Düsseldorf, 2001, S. 92; Schmidt (2000), a.a.O., S. 13.

den kann, müssen die Voraussetzungen der Urteilsfähigkeit, der Urteilsfreiheit sowie der sachgerechten Urteilsbildung gewährleistet werden.³²⁰

- Urteilsfähigkeit: Einerseits muss der Abschlussprüfer über die erforderliche Sachkunde verfügen, um ein fachmännisches Urteil abgeben zu können, andererseits muss er auch die organisatorischen Vorkehrungen für ein solches Urteil treffen können. Diese Fähigkeiten werden in Deutschland durch das Wirtschaftsprüferexamen nachgewiesen.³²¹
- Urteilsfreiheit: Dies bedeutet, dass der Abschlussprüfer bei seiner Urteilsbildung unabhängig sein muss. Er darf (1) keinen Weisungen oder erheblichen Einflüssen anderer Personen auf sein Urteil unterliegen, (2), das Untersuchungsergebnis darf seinen eigenen Interessen und jene von Personen, auf die er Rücksicht zu nehmen hat, nicht berühren. Zusätzlich darf er (3) nicht voreingenommen gegenüber dem Untersuchungsobjekt sein.³²² Die gesetzlichen und berufsständischen Bestimmungen, die die Aufgabe haben, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu gewährleisten und die Besorgnis der Befangenheit zu mindern, stimmen mit den Anforderungen der Urteilsfreiheit überein.³²³
- Sachgerechte Urteilsbildung: Der Abschlussprüfer muss bei seiner Urteilsbildung alle relevanten Ansätze und Informationen zur Lösung eines Problems bei seiner Urteilsbildung prüfen und auswerten. Hierbei werden die Postulate

³²⁰ Vgl. Leffson (1988), a.a.O., S. 66 ff.; Meyer zu Lösebeck, Heiner (1990), Unterschlagungsverhütung und Unterschlagungsprüfung, Düsseldorf, 1990, S.175; Ballwieser, Wolfgang (2001), Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers – Eine Analyse von Beratungsverbot und externer Rotation, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, hrsg. v. Marcus Lutter, Düsseldorf, 2002, S. 99-115 (100).

³²¹ Vgl. Leffson (1988), a.a.O., S. 66 f.

³²² Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 12; Leffson (1988), a.a.O., S. 67 f., Niehus (1998), a.a.O., S. 32 ff. „Das öffentliche Vertrauen basiert darauf, dass ein Unabhängiger den Jahresabschluss einer rigorosen Prüfung unterzieht. Unter den Berufspflichten des Abschlussprüfers ist die Unabhängigkeit daher von besonderer Bedeutung. Sie ist Bestandteil der ethischen Berufsregeln der jeweiligen Berufsverbände in sämtlichen größeren Ländern. Das Gebot der Unabhängigkeit als eine der zentralen Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers ist dabei dem Grunde nach unumstritten. Umstritten ist lediglich, welche Anforderungen im Einzelfall an den Wirtschaftsprüfer zu stellen sind, um dieses Gebot zu erfüllen.“ (Schindler, Joachim/Rosin, Udo (2001), Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers nach deutschem und amerikanischem Recht – Insbesondere Beratungsverbot und Rotation, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, hrsg. v. Marcus Lutter, Düsseldorf, 2001, S. 117-133 (118).

³²³ Insbesondere § 43 WPO, § 323 HGB und die Berufssatzung der WPK beinhalten gesetzliche Vorschriften zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Deutschland. Konkretisiert wird das in einer gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW VO 1/2006: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: WPg 2006, S. 629 ff., Heft-Nr. 9/2006.

der Vollständigkeit, der Materiality (Wesentlichkeit)³²⁴ und der Objektivität³²⁵ vorausgesetzt. Das Postulat der Vollständigkeit hat das Ziel, alle für ein sachgerechtes Urteil relevanten Sachverhalte zu erfassen. Dies relativiert jedoch der Grundsatz der Wesentlichkeit. Mit „Objektivität“ ist hier gemeint, „dass die Aussage ausschließlich vom Untersuchungsgegenstand her bestimmt ist und nicht durch Gefühle oder willkürliche Setzungen des Urteilssubjektes beeinflusst ist.“³²⁶

Es wird davon ausgegangen, dass sich die Erwartungen in das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers (auch Erwartungen der Öffentlichkeit) in den jeweiligen gesetzlichen und berufsständischen Qualitätsanforderungen der Abschlussprüfung wiederfinden und konkretisieren. Man muss jedoch eine sachgerechte Anpassung für den Fall gesellschaftlichen und wirtschaftlicher Veränderungen berücksichtigen. Die vorgenommene Typisierung darf also nicht als statisch angesehen werden.³²⁷

ee) Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung

Die Sicherung der Qualität spielt im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer schon immer eine herausragende Rolle, zum einen als Sicherungsinstrument der Anforderungen, die qualitativ an die Abschlussprüfung gestellt werden, zum anderen als Nachweis für eine ordnungsgemäß durchgeführte Prüfung gegenüber Dritten.³²⁸

In der deutschen Literatur hat der Begriff der internen Qualitätssicherung³²⁹ als Synonym für die angelsächsische Bezeichnung *Quality Control* Eingang gefunden. Er umfasst alle Grundsätze, Empfehlungen, Richtlinien und Maßnahmen, die dazu bestimmt sind, die Einhaltung

³²⁴ Vgl. IDW (2000), a.a.O., S.1710 f.; „Der Grundsatz der Wesentlichkeit in der Abschlussprüfung besagt, dass die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts bzw. des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts darauf auszurichten ist, mit hinreichender Sicherheit Unrichtigkeiten oder Verstöße aufzudecken, die wegen ihrer Größenordnung oder Bedeutung einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung für den Abschlussadressaten haben. Durch die Berücksichtigung des Kriteriums der Wesentlichkeit in der Abschlussprüfung erfolgt eine Konzentration auf entscheidungserhebliche Sachverhalte.“ (IDW (PS 250) IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, Tz. 4).

³²⁵ Vgl. Leffson (1988), a.a.O., S. 86.

³²⁶ Leffson (1988), a.a.O., S. 87.

³²⁷ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 15.

³²⁸ Vgl. Ludewig, Rainer (2001), Qualitätssicherung und Peer Review – Eine Chance für den Mittelstand, in: WPg 7/2001, S. 388-392 (388); Dörner, Dietrich/Schwegler, Iren (1997), Anstehende Änderungen der externen Rechnungslegung sowie deren Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer, in: DB vom 7.2.1997, S. 285-289; IDW (2000), S. 91 ff., 1845 ff.; Schmidt, Achim / Pfitzer, Norbert / Lindgens, Ursula (2005), Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in WPg 7/2005, S. 621-643 (621).

³²⁹ Vgl. Marten /Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 429. Zur Qualitätssicherung vgl. insbesondere WPK (VO 1/2006), a.a.O.

von Normen für die Abschlussprüfung und für die Berichterstattung über die Rechnungslegung und die Abschlussprüfung sicherzustellen und ggf. bestehende Grundsätze für die Qualität der Prüfung und der Berichterstattung zu verbessern.³³⁰

Abgestellt wird bei dieser Definition auf Normenkonformität. Auf das Ziel der Abschlussprüfung bzw. auf deren verschiedene Dimensionen wird nicht eingegangen.

Bei einem Regelsystem dieser Art, durch das das Verhalten der Aktionsträger zur Qualitätssicherung gesteuert werden soll, handelt es sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht um eine Qualitätsorganisation, welche in Literatur und Praxis als Qualitätssicherungssystem bezeichnet wird.³³¹ Diese Systeme umfassen sowohl Regelungen zur Verhaltenssteuerung von Aktionsträgern als auch die interne Qualitätsüberwachung, welche darauf ausgerichtet ist, Fehler in den betrieblichen Prozessen zu verhindern bzw. zu erkennen und zu beseitigen.

Einerseits können unternehmensinterne Überwachungen durch Kontrollen, die in die Unternehmensprozesse integriert sind, durchgeführt werden (beispielsweise eine Funktionstrennung), andererseits durch prozessunabhängige Prüfungen (beispielsweise durch eine interne Revision).³³² In Wirtschaftsprüfungsunternehmen wird die prozessunabhängige interne Überwachung als interne Nachschau bezeichnet.³³³ Die Anforderungen an die Qualitätssicherungspraxis sind in dem Entwurf einer gemeinsamen Stellungnahme von WPK und IDW VO 1/2006 geregelt.³³⁴

Einen Überblick über die verschiedenen Maßnahmen der internen Qualitätssicherung gibt folgende Darstellung:

³³⁰ Vgl. Lück, Wolfgang (1998), Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung, München; Wien, 1998, S. 656, Wysocki (1988), a.a.O., S. 256; Schmidt et. al. (2005), Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: WPg 7/2005, S. 621-643 (621 f.).

³³¹ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 16.

³³² Vgl. Kaufmann, Michael (1995), Die Prüfung kommunaler Unternehmen gemäß § 53 Absatz 1 Haushaltsgrundsätzegesetz, Düsseldorf, 1995, S. 125 f.

³³³ Vgl. Niehus (1998), a.a.O.; Lück (1998), a.a.O., S. 656; IDW/WPK (VO 1/1995).

³³⁴ IDW/WPK (2006), a.a.O.; Schmidt et. al. (2005), a.a.O.

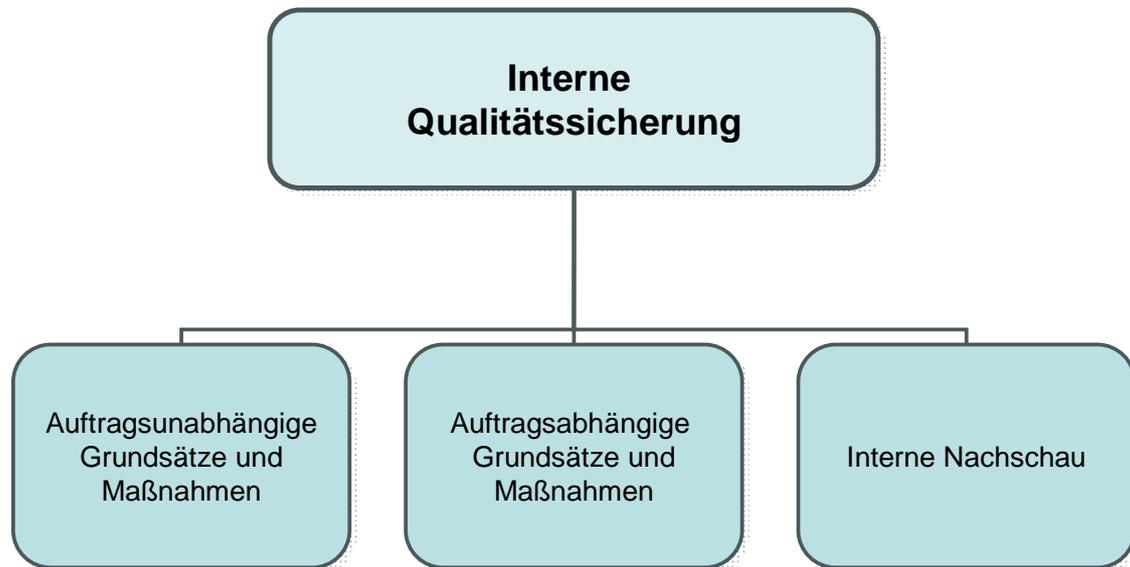


Abb. 9: Maßnahmen der internen Qualitätssicherung

Zu den auftragsunabhängigen Grundsätzen und Maßnahmen gehören³³⁵:

- Die Gewährleistung der Einhaltung von ethischen Prüfungsnormen
- Die Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Auftragsannahme und –fortführung
- Die Gewährleistung der Qualifikation und Information der Mitarbeiter
- Die Sicherstellung von Koordinierung und Gesamtplanung von Aufträgen und Mitarbeitereinsatz
- Die Herausgabe fachlicher und organisatorischer Anweisungen und Hilfsmittel
- Die Einholung fachlichen Rates

Die auftragsabhängigen Grundsätze und Maßnahmen beinhalten:

- Die Prüfungsplanung
- Die Prüfungsanweisungen
- Die Überwachung des Prüfungsablaufes
- Die Durchsicht der Prüfungsergebnisse

³³⁵ Vgl. hierzu im einzelnen Marten / Quick / Ruhnke (2003), a.a.O., S. 431 ff.

Bei der internen Nachschau werden die auftragsabhängigen und auftragsunabhängigen Maßnahmen der Qualitätssicherung auf ihre Funktionsfähigkeit hin untersucht. Diese soll mindestens alle drei Jahre (bzw. aufgeteilt in diesem Zeitraum) durchgeführt werden und untersteht der Verantwortung der Geschäftsleitung.

Bei externen Qualitätskontrollen in der Abschlussprüfung handelt es sich um prozessunabhängige Prüfungen des internen Qualitätssicherungssystems, die auch die interne Nachschau mit einbeziehen.³³⁶ Qualitativ hochwertige Prüfungsleistungen sind für den Berufsstand der Abschlussprüfer von überragender Bedeutung. Die Mindeststandards hierfür sind in den verschiedenen Ländern unterschiedlich geregelt. Ihre Einhaltung wird durch die jeweiligen externen Qualitätskontrollverfahren überprüft, denen damit ebenfalls erhebliche Bedeutung zukommt. Nur in einer funktionierenden formalen Struktur kann das Ziel der Qualität und somit der Stärkung der Glaubwürdigkeit erreicht werden.

Nachfolgend werden bestehende Verfahren der externen Qualitätskontrolle in den USA, in Großbritannien und in Deutschland untersucht, die zunächst überblicksweise dargestellt werden.

³³⁶ Vgl. Marten, Kai-Uwe (2001), Die externe Qualitätskontrolle (Peer Review) im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland und den USA, in: WPK-Mitt., Sonderheft April 2001, S. 23-26 (23).

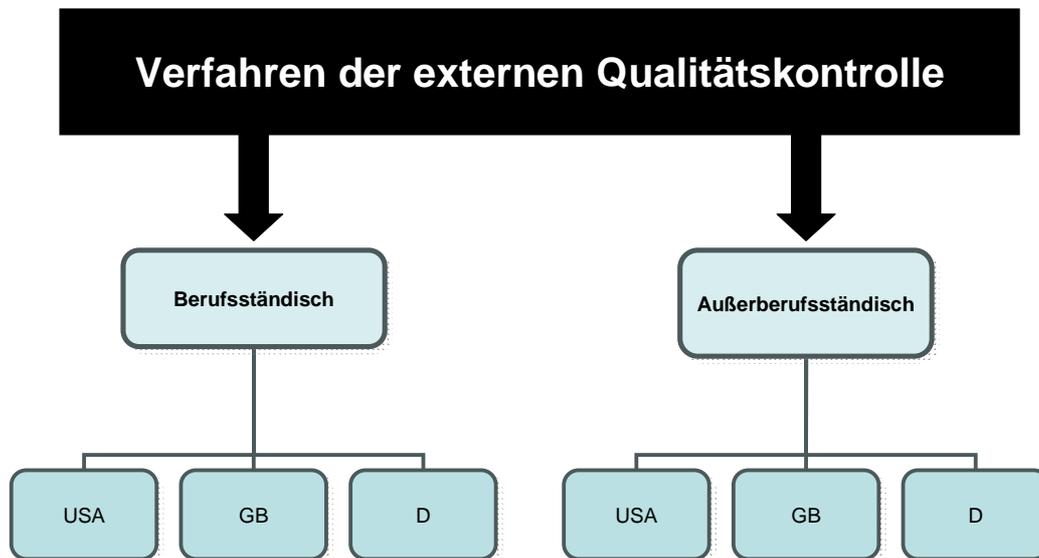


Abb. 10: Verfahren der externen Qualitätskontrolle

2. Berufsständische Verfahren der externen Qualitätskontrolle

a) Überblick

Untersucht werden im Rahmen dieser Arbeit die berufsständischen Systeme der externen Qualitätskontrolle in den Vereinigten Staaten von Amerika, dies ist der Peer Review (der durch den SOA für Abschlussprüfer von SEC-registrierten Unternehmen durch außerberufliche Inspections durch das PCAOB ersetzt wurde), in Großbritannien, dies ist das System des Monitoring, und in Deutschland, das ist das System der externen Qualitätskontrolle nach dem Vorbild des Peer Review. Einen Überblick über die Systeme gibt nachfolgende Darstellung:

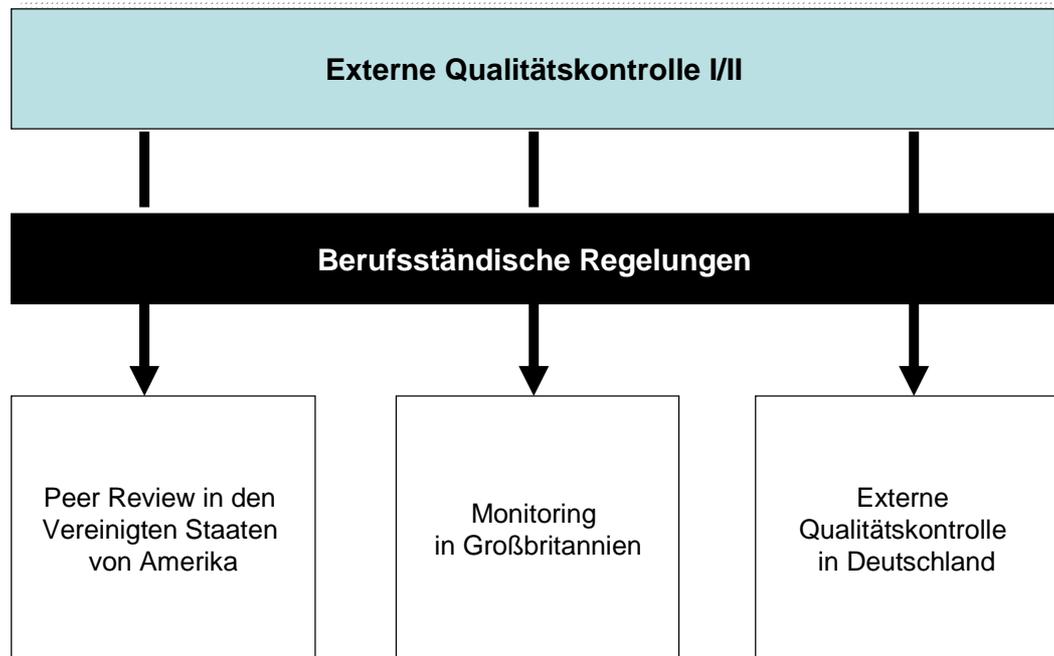


Abb. 11: Externe Qualitätskontrolle innerhalb des Berufsstandes

b) Der Peer Review in den Vereinigten Staaten von Amerika

aa) Peer Review

Insbesondere im angloamerikanischen Raum wurden Peer³³⁷ Reviews in verschiedenen Bereichen³³⁸ zur Sicherung und zur Verbesserung des Qualitätsniveaus durchgeführt. Zu verstehen ist unter diesem Begriff des Peer Review eine (Qualitäts-)Kontrolle durch Seinesgleichen.³³⁹ In der diesbezüglichen Ausprägung des Berufsstandes³⁴⁰ wird darunter eine „Über-

³³⁷ Peer (engl.) bedeutet auf deutsch gleichwertig, seinesgleichen.

³³⁸ Dies ist nicht nur in den freien Berufen und dem Gesundheitswesen der Fall, vielmehr auch in der akademischen Forschung und in verschiedenen Industrie- und Dienstleistungsbereichen (Vgl. Lindgens-Strache (1997), a.a.O., S. 268). Im Zusammenhang mit der Beurteilung der Qualität von Angehörigen eines freien Berufes wurde der Begriff erstmals zu Beginn des 20. Jh. bei den amerikanischen Chirurgen verwandt (Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 95).

³³⁹ Vgl. Lindgens-Strache (1997), a.a.O., S. 268; Niehus (1998), a.a.O., S. 35; Marten, Kai-Uwe/Köhler, Anette G. (2000), 4. WPO-Novelle: Anstoß zu einer externen Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfern in Deutschland, in: BB vom 27.4.2000, S. 867-870 (867).

³⁴⁰ „Peer Review is an independent examination and assessment of the design of a firm’s quality control system for it’s accounting and auditing practice. It also includes a review of a carefully selected sample of specific accounting and auditing engagements to evaluate compliance with that system and applicable professional standards. Peer Review is the foundation of the profession’s self-regulatory program and its principal means of as-

prüfung der Arbeit eines Abschlussprüfers durch einen anderen Abschlussprüfer“ verstanden,³⁴¹ deren Ergebnis in verkürzter Form der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird. Untersucht wird hierbei, „ob die quality control bei der überprüften Prüfungsunternehmung funktioniert und die Berufsgrundsätze des Berufsstandes eingehalten werden.“³⁴²

bb) Entwicklung des Peer Review

In den 60er Jahren ereigneten sich in der US-amerikanischen Wirtschaft aus verschiedenen Gründen außergewöhnlich viele Unternehmenszusammenbrüche bzw. –krisen. Diesen lagen häufig die Zweckentfremdung finanzieller Mittel oder aber Unterschlagungen in der Rechnungslegung bzw. im Jahresabschluss zugrunde, welche im Rahmen der Abschlussprüfung durch die CPAs nicht aufgedeckt worden waren.³⁴³ Wiederholt erfolgten diese Unternehmenszusammenbrüche unmittelbar nach der Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes durch die Abschlussprüfer.³⁴⁴

Um die Glaubwürdigkeit in den Augen der Öffentlichkeit wiedergewinnen bzw. erhalten zu können, hat der Berufsstand der CPAs auf Anfrage des Senates eine Reihe von Maßnahmen erlassen.³⁴⁵

Erstmals wurde den Mitgliedern des AICPA³⁴⁶ eine Qualitätskontrolle in Form eines Peer Review im Jahr 1967 vorgeschlagen³⁴⁷ und vom Verwaltungsrat des AICPA 1968 gebilligt. Im Jahr 1971 wurde das sogenannte Quality Review-Program dann auf freiwilliger Basis

asuring the public that member firms are performing at a level that meets or exceeds the standards established by the accounting profession” (Public Oversight Board (2002c), “Charter – February 9, 2002”, online im Internet, <http://www.publicoversightboard.org/charter.htm>, Abruf: 14.03.2005, S. 9).

³⁴¹ Vgl. Niehus, Rudolf J. (1985), Prüfung der Prüfung durch die Prüfer – Peer Review in den USA als Fortsetzungsveranstaltung, in: WPg, 11/1985, S. 296-299; Bertel, Romuald (1996), Peer Review – Prüfung der Prüfer, in: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, hrsg. v. Herbert Kofler et al., Wien, 1996, S. 30-44 (39).

³⁴² Vgl. Leffson (1988), a.a.O., S. 314.

³⁴³ Vgl. Austin, Kenneth R./Langston, David C. (1981), Peer Review: Its Impact on Quality Control – CPAs’ and non-CPAs’ views on the effectiveness of peer review, in: Journal of Accountancy, 7/1981, S. 78-82 (78 ff.).

³⁴⁴ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 65; „Der Bestätigungsvermerk (BestV) ist die formelhafte, verkehrsfähige und für einen größeren nicht festgelegten Personenkreis (Öffentlichkeit) bestimmte Zusammenfassung des Ergebnisses der Prüfung einer Rechnungslegung durch einen unabhängigen Prüfer.“ (HWRP (2002), a.a.O., Sp. 303); „Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, ist der Prüfer verpflichtet, einen uneingeschränkten BestV zu erteilen“ (HWRP (2002), a.a.O., SP. 308).

³⁴⁵ ³⁴⁵ Unter anderem gehörte hierzu, dass den Abschlussprüfern jegliche Beteiligung an den zu prüfenden Unternehmen untersagt worden ist. (Vgl. Austin/Langston (1981), a.a.O., S. 78 ff., Niehus (1993), a.a.O., S. 86 ff.).

³⁴⁶ Vgl. AICPA (2005c), AICPA Membership Eligibility Requirements, online im Internet, <http://www.aicpa.org/about/qualif.htm>, Abruf: 14.04.2005, S. 1 f.

³⁴⁷ Vgl. dazu und zum Folgenden Niehus (1993), a.a.O., S. 96 ff.

praktisch erprobt.³⁴⁸ Zwei Jahre später ist das Local Firm Quality and Administrative Review Program in Kraft getreten. Diesem lag die Beurteilung von Prüfungsaufträgen anhand der Arbeitspapiere zugrunde und es war insbesondere auf die kleineren CPA-Praxen ausgerichtet. Die Teilnahme war freiwillig und wurde nur von einigen AICPA-Mitgliedern in Anspruch genommen.³⁴⁹

Das AICPA wurde erstmals 1972 von der SEC (Securities Exchange Commission) dazu aufgefordert, bei einem seiner Mitglieder aufgrund des Verdachts einer nicht ordnungsgemäß durchgeführten Abschlussprüfung einen Quality Review durchzuführen.³⁵⁰ Nachfolgend führte das AICPA wiederholt Qualitätskontrollen für die SEC durch. Im Jahre 1973 wurde der erste Abschlussprüfer wegen Betruges und Urkundenfälschung rechtskräftig verurteilt. Seit diesem Zeitpunkt führte das AICPA die Kontrollen selbständig, also ohne Aufforderung durch die SEC, durch.³⁵¹ Seit 1977 konnten die CPA-Praxen freiwillig in der Division for CPA Firms des AICPA eintreten.³⁵² Diese bestand aus zwei Abteilungen: Dies war zum einen die SECPS (SEC Practice Section), in die CPA-Praxen eintreten konnten, die mindestens ein Mitglied betreuten, das unter der Aufsicht der SEC stand³⁵³. Sie waren verpflichtet, am Verfahren des Peer Reviews teilzunehmen. Zum anderen konnten CPA-Praxen freiwillig in die PCPS (Private Companies Practice Section)³⁵⁴ eintreten, wenn sie keinen SEC-Mandanten betreuten. Damit unterlagen sie dann dem PCPS Peer Review.³⁵⁵

Mitglieder des AICPA, die im public accounting³⁵⁶ tätig sind, dürfen seit einer Satzungsänderung³⁵⁷ im Jahre 1988 nur in CPA-Praxen als Partner oder Angestellte beschäftigt sein, wenn

³⁴⁸ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 96.

³⁴⁹ Vgl. Marten, Kai-Uwe (1999b), Peer Review im US-amerikanischen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer – Hintergründe, Historie und Ausgestaltung, in: BB, vom 05.08.1999, S. 1594-1599 (1595); Niehus (1993), a.a.O., S. 97 f.

³⁵⁰ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 99 f.; Marten (1999b), a.a.O., S. 1595.

³⁵¹ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 101, Marten (1999b), a.a.O., S.1595.

³⁵² Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 114.

³⁵³ Vgl. AICPA (2002b), a.a.O.

³⁵⁴ "PCPS, the AICPA Alliance for CPA Firms represents approximately 6,000 local and regional practices and is part of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). The AICPA is the national professional membership association of CPAs with more than 330,000 members in public practice, business and industry, government and education." (PCPS (2002), "Overview", online im Internet, <http://www.pcps.org/about/overview.html>, Abruf: 15.03.2005).

³⁵⁵ Vgl. Marten (1999b), a.a.O., S. 1597, Bertel (1996), a.a.O., S. 39.

³⁵⁶ Der Begriff "practice of public accounting" umfasst nach der Definition in den "principles of Professional Conduct" des AICPA die Beratungsleistungen eines CPA bzw. einer CPA-Praxis, die in den Bereichen der Rechnungslegung, der Steuern, der Finanzplanung sowie in durch Standards des AICPA geregelten Bereichen (besonders durch Statements of Financial Accounting Standards, Statements on Auditing Standards, Statements on Standards for Accounting and Review Services, Statements for Consulting Services, Statements of Governmental Accounting Standards u. Statements Attestation Engagements) erbracht werden. (Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 263).

diese an einem von der AICPA genehmigten Peer Review Verfahren teilnehmen.³⁵⁸ Eine erneute Satzungsänderung wurde 1990 auf Druck der SEC herbeigeführt.³⁵⁹ Danach sind persönliche Mitglieder dazu verpflichtet, sofern sie Mandanten, die unter SEC-Aufsicht stehen, betreuen, in einer CPA-Praxis tätig zu sein, die Mitglied der SECPS ist.³⁶⁰ Insgesamt bestanden so unter dem Dach des AICPA drei Peer Review Verfahren: Der Peer Review der SECPS, der Peer Review der PCPS und der AICPA Quality Review, dem CPA-Praxen unterlagen, die im public accounting tätig waren.³⁶¹

Unterschiede der obigen Verfahren bestehen nur diesbezüglich, dass bei den Verfahren der SECPS und der PCPS ebenfalls die Einhaltung von Mitgliedschaften in der jeweiligen Practice Section kontrolliert wurde,³⁶² die Berichte des Peer Reviews der SECPS und der PCPS öffentlich zugänglich waren und dass³⁶³ der Peer Review der SECPS durch die SEC und ein POB (Public Oversight Board) überwacht worden ist.³⁶⁴

Durch einen Beschluss des AICPA Council³⁶⁵ und des AICPA Board of Directors³⁶⁶ wurden 1994 der Peer Review der PCPS und der AICPA Quality Review zusammengelegt. Für Mitglieder der PCPS besteht seit 1997 keine eigenständige Pflicht mehr, an einem Verfahren des

³⁵⁷ Eine erste Abstimmung über diesen Vorschlag 1987 scheiterte. Demgegenüber stimmten bei der zweiten Abstimmung 1988 76 % der Mitglieder des AICPA dem Vorschlag zu. Dies ist wohl auch darauf zurückzuführen, dass die SEC ankündigte, ein Überwachungsprogramm zur Prüfung börsennotierter Unternehmen vorzuschreiben. Nur vereinzelt sind in der US-amerikanischen Literatur Meinungen von CPAs zu finden, dass die Selbstregulierung des US-amerikanischen Berufsstandes durch die dominanten Prüfungsgesellschaften beherrscht und durch deren Ansichten und Vorstellungen geprägt werde, woraus sich ergäbe, dass es sich bei dem Peer Review Verfahren sozusagen um eine Eigenveranstaltung des US-amerikanischen Berufsstandes handelt (Vgl. Austin/Langston (1981), a.a.O., S. 78 ff., Niehus (1993), a.a.O., S. 107 f.).

³⁵⁸ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 263; Dennis, Anita (1997), A Refresher Course in Peer Review. What CPAs should know about Peer Reviews and the misconceptions they should abandon, online im Internet, <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/feb97/refresh.htm>, Abruf: 07.07.2005, S. 1 f.

³⁵⁹ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 152 ff. Die SEC ist eine US-amerikanische Bundesbehörde, deren Hauptaufgabe die Kapitalmarktaufsicht (Börsenaufsicht) ist. Ihr Hauptzweck ist der Schutz der Anleger und die Wahrung der Funktionsfähigkeit der Wertpapiermärkte. (Vgl. HWRP (2002), a.a.O., Sp. 2181).

³⁶⁰ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 263; Marten (1999b), a.a.O., S. 1596.

³⁶¹ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 159.

³⁶² Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 125 ff. u. 160 f.

³⁶³ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 142.

³⁶⁴ „Das POB ist ein unabhängiges, nur sich selbst gegenüber verantwortliches Gremium, das seine Mitglieder – allerdings mit Zustimmung des AICPA Board of Directors – selbst beruft. Es besteht aus fünf prominenten Persönlichkeiten von hoher Integrität und Reputation“, die keine Berufsangehörigen sein dürfen (Vgl. HWRP (2002), a.a.O., Sp. 1617).

³⁶⁵ „Council determines Institute programs and policies. It has approximately 260 members with representatives from every state and U.S. territory. Council meets twice a year.“ (AICPA (2002d), Summary of AICPA Operations, online im Internet, <http://www.aicpa.org/about/summary.htm>, Abruf: 15.03.2005, S. 1).

³⁶⁶ „The Board of Directors acts as executive committee of Council, directing Institute activities between Council meetings. The 23 member board includes 16 directors; three representatives of the public; the chair, vice chair, and immediate past chair; and the president, who is a member of the institute staff.“ (AICPA (2002d), a.a.O., S. 1).

Peer Review teilzunehmen; der PCPS Peer Review wurde abgeschafft. Mitglieder der PCPS unterliegen fortan dem AICPA Review, sofern sie nicht in die SECPS wechseln. Die oben genannten Unterschiede in beiden nunmehr bestehenden Verfahren (dem SECPS Peer Review³⁶⁷ und dem AICPA Peer Review³⁶⁸) existieren weiterhin. Zielsetzung und Durchführung sind nahezu identisch.³⁶⁹

Die Teilnahme an einem Verfahren der externen Qualitätskontrolle ist in den USA nicht ausschließlich eine privatrechtliche Pflicht für die AICPA-Mitglieder. Für die Zulassung zum Beruf sind in den USA die State Boards of Accountancy zuständig. Diese behördlichen Einrichtungen einzelner Bundesstaaten können durch Entzug der CPA Lizenz den Ausschluss aus dem Berufsstand herbeiführen.³⁷⁰

Nachfolgend werden die Begriffe des SECPS Peer Reviews und des AICPA Peer Reviews nur verwendet, soweit die Unterscheidung der Verfahren von erheblicher Bedeutung ist. Ansonsten sind die unter dem Begriff des Peer Review gemachten Ausführungen für beide Verfahren identisch.

cc) Umfang und Ziel des Peer Review

In den USA wird mit dem Verfahren des Peer Review das Ziel verfolgt, im öffentlichen Interesse die Qualität der Berufsausübung von Mitgliedern des AICPA bei der Durchführung von „accounting and auditing engagements“³⁷¹ zu gewährleisten.

Durch den Peer Review des AICPA soll weiterhin die Bedeutung der Mitgliedschaft im AICPA erhöht werden.³⁷² Der Peer Review der SECPS (seit dem 01. Januar 2004 CPCAF)

³⁶⁷ Werden Peer Reviews bei Mitgliedern der SECPS vorgenommen, sind vom Prüfer die „Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews“ des SECPS Peer Review Committees zu beachten (AICPA (2001)), SECPS Section 2000 – Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews, online im Internet, <http://ftp.aicpa.org/public/download/members/div/secps/referencemanual/Ref2000.pdf>, Abruf: 07.07.2005. Im Folgenden werden die Regelungen dieses Normenwerkes als SECPS Standards bezeichnet.

³⁶⁸ Ist die CPA-Praxis in das Peer Review-Programm der AICPA eingeschrieben, d.h. betreut sie keine SEC-Mandate, gelten hier für den Peer Review die „Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews“ des AICPA (AICPA (2004), „Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews – Effective for Peer Reviews, online im Internet, <http://www.aicpa.org/members/div/practmon/stdstitle.htm>, Abruf: 07.07.2005). Diese Regelungen werden im Nachfolgenden als AICPA Standards bezeichnet.

³⁶⁹ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 265.

³⁷⁰ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 155.

³⁷¹ „Accounting and auditing engagements“ sind die Tätigkeitsbereiche, zu denen die folgenden Standards herausgegeben worden sind: Statements on Auditing Standards (SAS), Statements on Standards for Accounting and Review Services (SSARS) und Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE). Sie beinhalten alle Formen von Prüfungs- und Erstellungsaufträgen, für die von dem AICPA Standards herausgegeben wurden. Des Weiteren werden darunter Aufträge verstanden, bei denen die Government Auditing Standards (das sog. „Yellow Book“) des U.S. General Accounting Office anzuwenden sind. (Vgl. AICPA (2000), a.a.O., § 4 AICPA Standards; AICPA (2001a), a.a.O., § 2000.04, Fn. 2 SECPS Standards).

hat weiterhin das Ziel, bei SEC-Mandanten die Einheitlichkeit und die Qualität der Berufsausübung zu gewährleisten.³⁷³

Die CPA-Praxen, die an einem Verfahren des Peer Review teilnehmen, sind unter anderem dazu verpflichtet,³⁷⁴ zur Gewährleistung der Qualität ihrer Berufsausübung ein den Anforderungen entsprechendes internes Qualitätssicherungssystem einzuhalten; mindestens alle drei Jahre eine unabhängige, externe Qualitätskontrolle durchführen zu lassen sowie Mängel, die ggf. im Rahmen einer externen Qualitätskontrolle festgestellt werden, zu korrigieren.

Von der Größe der CPA-Praxis und von deren Tätigkeitsbereichen ist es abhängig, welche Prüfungshandlungen im Rahmen des Peer Reviews durchzuführen sind.³⁷⁵

In den Statements on Quality control Standards des AICPA sind Hinweise dafür enthalten, wie ein internes Qualitätssicherungssystem aufgebaut werden sollte.³⁷⁶ Ein Qualitätssicherungssystem besteht danach aus der Organisationsstruktur der CPA-Praxis und den internen Grundsätzen und Maßnahmen, welche die Einhaltung der Berufsgrundsätze und der Prüfungsstandards mit hinreichender Sicherheit gewährleisten sollen.³⁷⁷ Ein internes Qualitätssicherungssystem deckt nach den Statements on Quality Control Standards nachfolgende Bereiche ab: Es wird zunächst angenommen, dass die Mandantenbeziehung fortgeführt wird. Danach sollen durch das Qualitätssicherungssystem das Personalmanagement, die Unabhängigkeit und Objektivität des Abschlussprüfers, die Auftragsdurchführung und die interne Nachschau erfasst werden.³⁷⁸ Es sollen folgende Bereiche durch die Richtlinien zur Qualitätskontrolle abgedeckt werden:³⁷⁹

³⁷² Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 1 AICPA Standards.

³⁷³ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 267; AICPA (2002c), SECPS Peer Review Program, online im Internet, <http://www.aicpa.org/members/div/secps/report/peer.htm>, Abruf: 15.03.2005, S. 1 f.; Marten (2000), a.a.O., S. 267 ff.

³⁷⁴ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 2 AICPA Standards; AICPA (2001a), a.a.O., §§ 2000.01 ff. SECPS Standards.

³⁷⁵ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 5 AICPA Standards; AICPA (2001a), a.a.O., § 2000.05 SECPS Standards.

³⁷⁶ "Statements on Quality Control Standards are issued by the Auditing Standards Board. Firms that are enrolled in an Institute-approved practice-monitoring program are obligated to adhere to quality control standards established by the Institute. [...] The AICPA's Quality Control Standards do not address the quality-control ramifications of the Act nor do they address the quality control ramifications of PCAOB Standards that must be followed by auditors of issuers." AICPA (2005o), QC Section - Statements on Quality Control.

³⁷⁷ Vgl. AICPA (2005o), a.a.O., § 1 ff.

³⁷⁸ Vgl. AICPA (2005o), a.a.O., § .03 ff.; Schmidt (2000), a.a.O., S. 268 f.

³⁷⁹ AICPA(2005o), a.a.O., § 7. "The elements of quality control are interrelated. For example, the maintenance of *Integrity*, *Objectivity*, and, where required, *Independence* requires a continuing assessment of client relationships. Similarly, the element of *Personnel Management* encompasses criteria for professional development, hiring, advancement, and assignment of the firm's personnel to engagements, which affect policies and procedures developed to meet the objectives of the quality control element of *Engagement Performance*. Similarly, policies and procedures for the quality control element of *Monitoring* are established to provide the firm with reasonable assurance that the policies and procedures related to each of the other elements of quality control are suitably designed and are being effectively applied." (AICPA (2005o), a.a.O., § 8.

- “a. Independence, Integrity, and Objectivity
- b. Personnel Management
- c. Acceptance and Continuance of Clients and Engagements
- d. Engagement Performance
- e. Monitoring“

dd) Qualifikation

Von einem Peer Reviewer wird professionelles Urteilsvermögen gefordert. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:³⁸⁰

- ständiges Mitglied des AICPA
- Tätigkeit in einem Unternehmen in verantwortlicher Führungs- oder Aufsichtsposition, das an einem der beiden Verfahren des Peer Review teilnimmt
- Kenntnis des jeweils aktuellen Standes der Berufsgrundsätze und der Grundsätze des Peer Review
- Mindestens 5 Jahre Berufserfahrung als Abschluss- bzw. Wirtschaftsprüfer
- Angemessene Weiter- und Fortbildung im Sinne des AICPA Peer Review Committees.

ee) Sanktionen

Es sind im Rahmen der Peer Review Verfahren zwei Arten von Auflagen zu unterscheiden.

Werden Mängel vom Reviewer festgestellt und die entsprechenden Verbesserungsvorschläge der geprüften Praxis unterbreitet, hat diese gegenüber der State CPA Society bzw. dem Peer Review Committee der SECPS (CPCAF) zu den „Auflagen“ schriftlich Stellung zu nehmen. Sie beschreibt die Maßnahmen, die sie anstrebt, um die festgestellten Mängel zu beseitigen.³⁸¹

Dabei handelt es sich um eine Selbstverpflichtung zur Verbesserung der CPA-Praxen.

Die Unterlagen über den Peer Review werden von den State CPA Societies bzw. dem Peer Review Committee der SECPS (CPCAF) ausgewertet und entschieden, ob weiterführende Maßnahmen notwendig erscheinen. Sofern dies der Fall ist, wird die entsprechende Praxis dazu aufgefordert, bestimmte Auflagen zu erfüllen. Dabei kann es sich um Fortbildungsmaßnahmen, eine Verbesserung der Maßnahmen zur internen Nachschau oder aber die Einstel-

³⁸⁰Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 32 ff.

³⁸¹ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 104 ff AICPA Standards; AICPA (2001a), a.a.O., § 2000.121 SECPS Standards.

lung von höher qualifiziertem Personal handeln. Überwacht werden die durchzuführenden Maßnahmen von den State CPA Societies bzw. dem Peer Review Committee (als Überwachungsmaßnahme kommt hier ein vorgezogener Peer Review in Betracht). Das Ergebnis dieser Überwachung wird nachfolgend der CPA-Praxis bestätigt.³⁸² Kommt es hierbei zu Meinungsverschiedenheiten, kann das Peer Review Board zur Klärung des strittigen Sachverhaltes eingeschaltet werden.³⁸³

Werden vorhandene Mängel nicht oder nur unzureichend von der betreffenden CPA-Praxis beseitigt, kann eine Anhörung vor dem AICPA Peer Review Board durchgeführt werden. Hierbei wird über den möglichen Ausschluss der CPA-Praxis aus dem Peer Review Verfahren entschieden.³⁸⁴ Kommt es zu einem Verfahrensausschluss, so wird dieser grundsätzlich in der Mitgliedszeitschrift des AICPA bekannt gemacht.³⁸⁵

In der SECPS (CPCAF) hat das Executive Committee das Recht, Sanktionen gegen CPA-Praxen aussprechen. Dies ist hier zusätzlich zu den erwähnten Mängeln bei einer Verletzung der Mitgliedschaftspflichten möglich.³⁸⁶ Neben dem Ausschluss aus dem Verfahren des Peer Review ist auch eine Mahnung, ein Tadel, eine Rüge, eine Geldstrafe oder eine Aussetzung der Mitgliedschaft möglich. Auch dieses wird in der Mitgliedszeitschrift des AICPA veröffentlicht. Für die betroffene CPA-Praxis hat das zur Folge, dass sie keine Abschlussprüfungen von Unternehmen, welche unter der Aufsicht der SEC stehen, mehr durchführen kann.³⁸⁷

Der SECPS Peer Review wurde bis 31.03.2002 vom POB (Public Oversight Board),³⁸⁸ bzw. vom 01.04.2002 bis zum 15.01.2004 vom TOS (Transition Oversight Staff)³⁸⁹ von der SEC und von den Mitarbeitern des AICPA überwacht.

³⁸² Vgl. AICPA (2004), a.a.O., 111 ff; Schmidt (2000), a.a.O., S. 293.

³⁸³ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 118 AICPA Standards.

³⁸⁴ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 119 AICPA Standards.

³⁸⁵ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., § 120 AICPA Standards.

³⁸⁶ Schmidt (2000), a.a.O., S. 294.

³⁸⁷ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 294; Marten (1999), a.a.O., S. 1599; AICPA (2003°), a.a.O., § 28 f.; "Sanctions Imposed on a Member Firm: One member firm, Harold Y. Spector, CPA, received an adverse report on its 1999 peer review. The PRC accepted the adverse report with the understanding that the firm had agreed to certain remedial actions. Those actions were not taken, and as a result the committee recommended to the SECPS Executive Committee that the firm be sanctioned. On December 17 2001 a Hearing Panel of the SECPS Executive Committee voted to expel the firm from the section, and to report that expulsion in The CPA Letter. On February 8, 2002 an Appeal Panel upheld the decision of the Hearing Panel." (Public Oversight Board (2002d), "Final Annual Report 2001").

³⁸⁸ „The Public Oversight Board (POB) is the cornerstone of the self-regulatory system that oversees the accounting profession in the United States. The POB exists to help assure regulators, investors and the public at large that audited financial statements of public corporations can be relied upon to provide an accurate picture of the financial of those companies. The POB was created in 1977 as an independent private sector body charged with overseeing and reporting on the programs on the SEC Practice Section (SECPS), also created in 1977 by

Die Hauptaufgabe der Aufsichtsgremien³⁹⁰ ist es, Angemessenheit und Wirksamkeit des Peer Reviews der SECPS³⁹¹ und des QCIC (Quality Control Inquiry Committees) der SECPS zu beurteilen.

Eine staatliche Überwachungsfunktion bei dem Peer Review der SECPS einschließlich des POB/TOS, das der SEC alle Berichte über die Peer Reviews nach deren Genehmigung vom Peer Review Committee vorgelegt, übt die SEC aus. Sie hat des Weiteren das Recht, innerhalb von dreißig Tagen Einsicht in ausgewählte Arbeitspapiere der Peer Reviews und in die Akten des POB zu nehmen.³⁹² Spricht sich die SEC nach Durchsicht der Unterlagen für Verbesserungen des internen Qualitätssicherungssystems aus, werden diese mit dem POB und dem Peer Review Committee erörtert. Die CPA-Praxen werden hier nicht einbezogen.³⁹³

Nach Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Acts wurde das Verfahren des Peer-Reviews weiterentwickelt. Weitreichende Kompetenzen hat bei dieser Abkehr von der berufsständischen Selbstregulierung das PCAOB erhalten.

Folgende Darstellung gibt einen Überblick über die derzeit bestehenden Institutionen der berufsständischen externen Qualitätskontrolle in den USA.

the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).” (Public Oversight Board (2002), About the POB, online im Internet, <http://www.publicoversightboard.org/about.htm>, Abruf: 15.03.2005).

³⁸⁹ „Effective April 1, 2002, the staff of the former Public Oversight Board (POB) entered into an agreement with the staff of the Securities and Exchange Commission (SEC), the SEC Practice Section (SECPS), and the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) to provide oversight of the accounting profession's self-regulatory activities. This new entity, the Transition Oversight Staff (TOS), will function until a new structure for regulating accounting firms that audit the financial statements of entities that file such statements with the SEC is operational. The SECPS, the AICPA, and the TOS reached an informal agreement with the PCAOB that, as the PCAOB began to implement the provisions of the Sarbanes-Oxley Act, it was in the public interest for the SECPS self-regulatory programs to continue throughout 2003 and for the TOS to oversee those programs. The SECPS and the AICPA discontinued their self-regulatory programs covering the audits of public companies as of December 31, 2003, and the TOS terminated its existence as of that date, except for oversight of QCIC activities through January 15, 2004.” (<http://www.oversightstaff.org/>, Abruf 16.04.2005).

³⁹⁰ Dazu und zu weiteren Aufgaben des POB Vgl. Public Oversight Board (2002a), “Oversight of the Peer Review Process; Public Oversight Board (1997), Public Oversight Annual Report 1996-1997, online im Internet, <http://www.aicpa.org/members/div/secps/pob/9697.htm>, Abruf: 15.05.2005; AICPA (2002c), a.a.O.

³⁹¹ „Over a three-year period, all 1,230 U.S. accounting firms that belong to the SECPS undergo a peer review. This POB annual report discusses the peer reviews conducted during the 2000-2001 year. The peer reviews were conducted in 2000, and were processed by the PRC in 2000 and 2001. (...) During the 2000-2001 peer reviewed year, 368 SECPS peer reviews were performed, including 256 reviews of firms that audit SEC registrants and 112 reviews of firms with no SEC client” (Public Oversight Board (2002d), a.a.O., S. 20).

³⁹² Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 146 f.

³⁹³ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 147.



Abb. 12: Peer Review in den USA nach Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Acts

ff) Aktuelle Verfahren

aaa) AICPA Peer Review Program

Das Verfahren des Peer Review besteht in den USA auch nach Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Acts weiter. Das System ist weiterhin zweigeteilt. Dem (weiterentwickelten) Peer Review durch das AICPA unterliegen Abschlussprüferpraxen, die keine Mandanten der SEC prüfen.³⁹⁴

„The AICPA Peer Review Program (Program) is dedicated to enhancing the quality of accounting, auditing and attestation services performed by AICPA member in public prac-

³⁹⁴ Jentho, David/Beddow, Dean (2005), Peer Review is Stronger and Better Now, online im Internet: www.aicpa.org/pubs/jofa/apr2005/jentho.htm, Abruf: 15.05.2005, S. 1. “In order to be admitted or to retain their membership in the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) members of the AICPA who are engaged in the practice of public accounting in the United States or its territories are required to be practicing as partners or employees of firms enrolled in an approved practice-monitoring program or, if practicing in firms not eligible to enroll, are themselves enrolled in such a program if the services performed by such a firm or individual are within the scope of the AICPA’s practice-monitoring Standards and the firm or individual issues reports purporting to be in accordance with AICPA professional standards.” (AICPA (2005a), AICPA Questions and Answers about the AICPA Peer Review Program, AICPA, 2005.

tice.”³⁹⁵ Durch die überarbeitete Version der AICPA Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews (2005)³⁹⁶, gültig für reviews ab 01. Januar 2005, soll sowohl die Qualität der Peer Reviews als auch deren Nützlichkeit für die Öffentlichkeit, die Regulatoren und die überprüften Unternehmen erhöht werden.

Alle Firmen, die für das AICPA Peer Review Program registriert sind, sind von dem überarbeiteten Standard betroffen.

Die drei Arten des Peer Reviews (system reviews³⁹⁷, engagement reviews³⁹⁸, report reviews³⁹⁹), die in nachfolgender Übersicht dargestellt sind, bleiben bestehen.

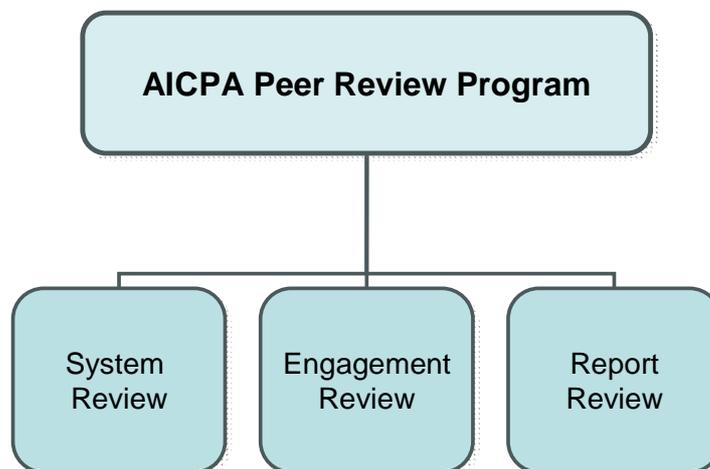


Abb. 13: AICPA Peer Review Program

³⁹⁵ AICPA (2005e), AICPA Peer Review Program, online im Internet: www.aicpa.org/members/div/practmon/index.htm, Abruf: 15.04.2005.

³⁹⁶ AICPA (2004), AICPA Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews, AICPA, 2004. “The AICPA PRP is a peer review programm that is developed and overseen by the AICPA and administered by 41 state CPA societies across the country.” (AICPA (2005i), AICPA Practice-Monitoring Programs (Peer Review), online im Internet: www.aicpa.org/centerprp/peer_review.htm, Abruf: 16.04.2005.

³⁹⁷ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., Tz. 37 ff.

³⁹⁸ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., Tz. 71 ff.

³⁹⁹ Vgl. AICPA (2004), a.a.O., Tz. 108 ff.

Werden Mängel aufgedeckt, muss das Unternehmen diese feststellen, korrigieren und geeignete Maßnahmen ergreifen, dass diese künftig nicht mehr auftreten. Dies könnten beispielsweise ein Wechsel des unternehmensinternen Qualitätskontrollsystems oder Weiterbildungsmaßnahmen für das Personal sein. Des Weiteren kann das Peer Review Committee geeignete Maßnahmen vorschlagen, die den Mängeln abhelfen.

bbb) CPCAF Peer Review Program

Das Nachfolgemodell des SECPS Peer Review Programs ist das Center for Public Company Audit Firms Peer Review Program (Center PRP), das am 01. Januar 2004 eingeführt worden ist.⁴⁰⁰ Unternehmen, die beim PCAOB registriert sind und dessen Kontrollen unterliegen, fallen unter dieses Qualitätskontrollprogramm. Automatisch wurden alle Unternehmen, die Mitglieder der SECPS waren, Mitglieder des Center PRP.⁴⁰¹

Das CPCAF „will concentrate its efforts on enhancing the quality of public company audit practice through representation as the profession’s liaison with the regulators and through education, communication and debate rather than on self-regulation. The Center will also include a peer review program for member firms, similar to the SECPS peer review program. Center member firms that are inspected by the PCAOB will benefit from the peer review program because it will focus on audits of nonpublic entities so firms can meet their state licensing, federal regulatory and AICPA membership requirements (as the PCAOB will be performing inspections of registered firms’ public company practice).“⁴⁰²

Das CPCAF peer review committee arbeitet mit dem PCAOB zusammen, um die jeweiligen Kontrolltätigkeiten möglichst gut zu koordinieren. Das PCAOB kann von dem Dreijahresrhythmus zwischen den Untersuchungen, der zuvor bestand, abweichen. Die vom CPCAF peer review committee entwickelten procedures sollen:⁴⁰³

⁴⁰⁰ Die Regelungen für den Center PRP wurden zum Zeitpunkt der Abgabe der Arbeit zwar schon entwickelt, sind allerdings noch nicht erhältlich. Aus diesem Grunde wird auf diejenigen der SECPS verwiesen, an die die künftigen Regelungen angelehnt sein dürften. Vgl. AICPA (2003a), SECPS Section 1000 – Organizational Structure and Functions of the SEC Practice Section of the AICPA Division for CPA Firms.

⁴⁰¹ Vgl. AICPA (2005f), Center for Public Company Audit Firms Peer Review Program, online im Internet: www.aicpa.org/centerprp/index.htm, Abruf: 15.04.2005. “Restructuring the SEC Practice Section (“SECPS” or “Practice Section”) is (was) necessary because the Public Company Accounting Oversight Board (“PCAOB”), which by law is required to inspect, discipline and set standards for auditors of SEC issuers, has assumed certain responsibilities that the Practice Section had assumed, such as establishing membership requirements, peer review firms’ SEC practices, and investigating firms via Quality Control Inquiry Committee.” (AICPA (2003), Managing Partner Letter, December 1, 2003).

⁴⁰² AICPA (2003), Managing Partner Letter, December 1, 2003.

⁴⁰³ AICPA (2005h), The Effect of Sarbanes-Oxley on the Peer Review Program for Firms that are Inspected by the PCAOB, AICPA, 2005.

- „a. evaluate the firm’s design of and compliance with its system of quality control applicable to the *non*-SEC issuer portion of the firm’s practice,
- b. review a representative sample of the firm’s *non*-SEC issuer auditing and accounting practice with an emphasis on higher-risk engagements; and
- c. issue a peer review report that indicates the findings of the peer review and that will also indicate that the portion of the firm’s auditing practice applicable to SEC issuers was *not* reviewed as a part of the peer review.”

Die entsprechenden reports werden vom CPCAF peer review committee ausgewertet und sind für die Öffentlichkeit zugänglich.⁴⁰⁴

Die CPCAF peer reviews werden von erfahrenen Mitarbeitern des CPCAF, Beratern und Mitgliedern des peer review committees streng kontrolliert.⁴⁰⁵

gg) Common Deficiencies

Einen Überblick über Mängel, die im Rahmen von Peer Reviews aufgedeckt werden, gibt nachfolgende Darstellung.

⁴⁰⁴ Der Zugang zu den entsprechenden Berichten ist unter: <http://www.aicpa.org/centerprp/publicfile01.htm> möglich.

⁴⁰⁵ Vgl. AICPA (2005h), a.a.O., S. 2.

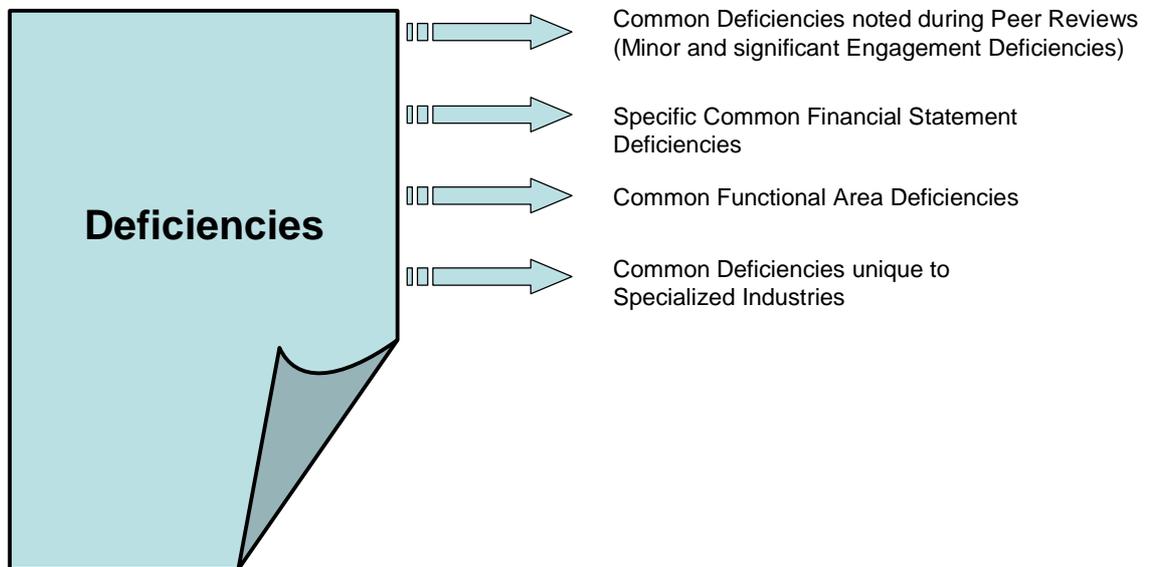


Abb. 14: Common Deficiencies

Über Mängel, die typischerweise bei den Verfahren des Peer Review aufgedeckt werden, berichtet das AICPA. Informationen zu den entsprechenden Mängeln sind auf der Homepage des AICPA abrufbar.⁴⁰⁶

⁴⁰⁶ Vgl. AICPA (2005b), Common Deficiencies noted during Peer Reviews, online im OInternet: http://www.aicpa.org/download/practmon/common_deficiencies.pdf, Abruf: 22.07.2005.

c) Das Monitoring der britischen Institute der Chartered Accountants

aa) Das Verfahren

In Großbritannien wird die externe Qualitätskontrolle als Monitoring⁴⁰⁷ bezeichnet. Sie besteht seit Anfang der neunziger Jahre. Die Untersuchungen werden hier von einer staatlichen Stelle oder aber von einer berufsständischen Organisation durchgeführt.⁴⁰⁸

bb) Aufgaben

Am 01. Oktober 1991 sind die gesetzlichen Regelungen (Companies Act 1989) für die Regelung der Qualifikation, Registrierung und Überwachung der Abschlussprüfer in Kraft getreten. Hierdurch ist es ausschließlich registered auditors⁴⁰⁹ gestattet, gesetzliche Abschlussprüfungen durchzuführen. Bei diesen registered auditors kann es sich um juristische oder natürliche Personen handeln. Um die Abschlussprüfer zu überwachen und deren Berufszulassung zu regeln, wurden RSBs (Recognized Supervisory Bodies)⁴¹⁰ bzw. RQBs (Recognized Qualifying Bodies)⁴¹¹ ins Leben gerufen. Ihnen ist hier die Entscheidungskompetenz übertragen worden. Der Status des RSB bzw. des RQB wurde den britischen Instituten der *Chartered Accountants* (*The Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)*, *The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)* und *The Institute of Chartered Accountants of Ireland (ICAI)*) 1991 durch das DTI (Department of Trade and Industry) zuerkannt.⁴¹²

⁴⁰⁷ Vgl. Schmid, Reinhold (1995), Qualitätssicherung in der deutschen Wirtschaftsprüfung, in: Standort Deutschland – Grundsatzfragen und aktuelle Perspektiven für die Besteuerung, die Prüfung und das Controlling, hrsg. v. Volker H. Peemüller u. Peter Ucker, Berlin, 1995, S. 495-518 (511).

⁴⁰⁸ Vgl. Sahner, Friedhelm/Schulte-Groß, Horst/ Clauß, Carsten (2001), Das System der Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereinigten Buchprüfer, in: WPK-Mitt. Sonderheft April 2001, S. 5-17 (7).

⁴⁰⁹ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), Audit Regulations and Guidance, hrsg. v. ICAEW et al., London, 1995, Introduction, §§ 2.01 ff.

⁴¹⁰ „The regulation of company auditors is a requirement of the 8th European Union directive on Company Law. It became effective in company legislative in Great Britain from Oktober 1991, in the Republic of Ireland from December 1992 and in Northern Ireland from March 1993. As RSBs the three Institutions, under powers delegated from and overseen by Government departments, register firms to carry out company audit work in all three jurisdictions. In addition to the requirements of the Directive to register auditors there is a UK government requirement to monitor the work of registered auditors.” (ICAEW/ICAI/ICAS (2004), Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industry for the Year to 31 December 2003, hrsg. v. ICAEW et al. London, 2004, Tz. 2.2).

⁴¹¹ „The three Institutes are also RQBs that means they are permitted to qualify individuals to carry out company audit work in each jurisdiction.” (ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., Tz. 2.3).

⁴¹² Vgl. Burton, Richard (1996), Audit Monitoring und das Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), in: WPK-Mitt., 3/1996 S. 166-168 (166); Quick, Reiner (2001), Das Institute of Chartered

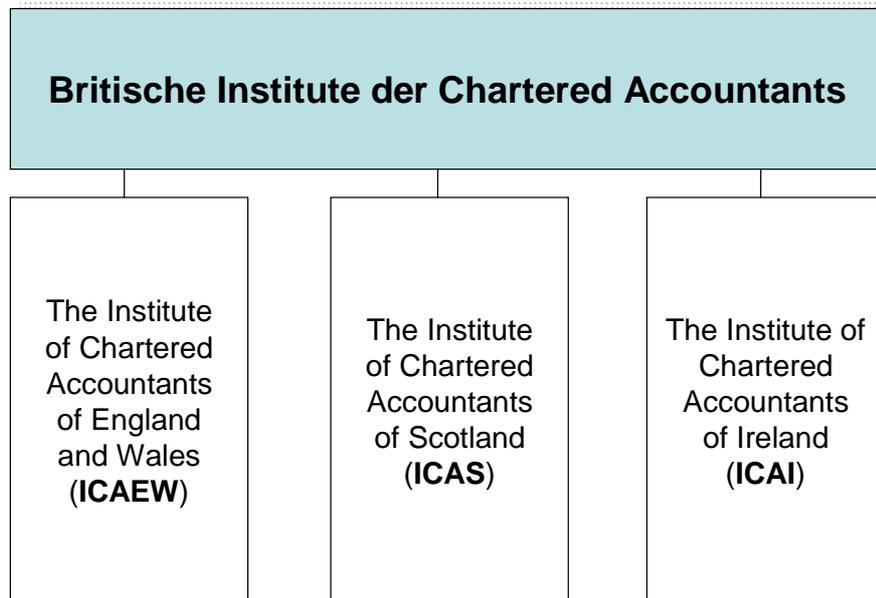


Abb. 15: Die Britischen Institute der Chartered Accountants

Ebenfalls wurde durch den CA 1989 eine gesetzliche Verpflichtung zu einer externen Qualitätskontrolle in den Berufsstand der Abschlussprüfer eingeführt. Für die Überwachung der Abschlussprüfer sind durch die zuständigen RSBs ARCs (Audit Registration Committees) eingerichtet worden.⁴¹³ Die Mitglieder setzen sich sowohl aus Berufsangehörigen als auch aus Nichtberufsangehörigen zusammen.⁴¹⁴

Zum 31. Dezember 2004 wurden 6.897 Unternehmen durch eines der drei britischen Institute untersucht.⁴¹⁵ Nachfolgend wird das Monitoring der Chartered Accountants betrachtet. Es ist

Accountants in England and Wales – Berufszugang, Aufgaben, Organisation, in: Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft, 3/2001, S. 322-357 (323).

⁴¹³ Beispielhaft beim ICAEW: „The ARC is responsible to the Institute’s Council for registering firms and the monitoring of their compliance with the audit regulations. The ARC has the power to grant, refuse, suspend or withdraw registration and impose conditions or restrictions on continuing registration. It can publicise its decisions and does so if a firm’s registration is withdrawn.” (ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., S. 23, Tz. 1.1).

⁴¹⁴ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., S. 23 ff.

⁴¹⁵ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2005), Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industry for the Year to 31 December 2004, hrsg. v. ICAEW et al. London, 2005, Tz. 1.1.

dem der Abschlussprüfer, die in der (ACCA) Association of Chartered Accountants organisiert sind, vergleichbar.⁴¹⁶

cc) Geschichtliche Entwicklung

Das Verfahren des Monitoring⁴¹⁷ wurde nach einer Abstimmung des DTI 1991 für die britischen Abschlussprüfer eingeführt.⁴¹⁸ Der Aufgabenbereich der JMU (Joint Monitoring Unit), welche bereits 1987 für die Überwachung von im Investmentbereich tätigen Berufsangehörigen eingerichtet worden war, wurde hierfür ausgeweitet.⁴¹⁹

Aufgabe der JMU war es zunächst, im Abstand von fünf Jahren alle Abschlussprüfer börsennotierter Unternehmen zu untersuchen. Hinzu kamen 150 auf Zufallsbasis ausgesuchte Abschlussprüfer. Weitere Aufgabe der JMU war es, die Beschwerden, die bei den jeweiligen Instituten gegenüber Abschlussprüfern eingegangen sind, zu überprüfen. Hierbei hatte die JMU Aussagen darüber zu treffen, ob die internen Maßnahmen der Abschlussprüferpraxis die Sicherung einer ordnungsgemäßen Abschlussprüfung gewährleisten. Die Dauer einer solchen Untersuchung betrug durchschnittlich zwei bis drei Tage.⁴²⁰ Eine Weiterentwicklung des Verfahrens wurde nach einer zweijährigen Testphase vorgenommen. 1000 jährlich durchzuführende Untersuchungen wurden mit dem DTI vereinbart. Hinzu kam, wie zuvor alle fünf Jahre, die Überprüfung aller Abschlussprüfer mit börsennotierten Mandanten. Die Konzentration bei der Überprüfung lag nun auf der internen Nachschau. Es wurde keine vollständige Untersuchung des Qualitätssicherungssystems mehr vorgenommen. Aus diesem Grunde konnten die Untersuchungen auf die Dauer eines Tages verkürzt werden.⁴²¹

Im Jahr 1997 beschlossen die Institute der Chartered Accountants, dass die 20 größten Abschlussprüfer⁴²² künftig alle drei Jahre einer Untersuchung unterzogen werden. Soweit Abschlussprüfer mehr als vier börsennotierte Mandanten haben, findet alle vier Jahre eine In-

⁴¹⁶ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 244.

⁴¹⁷ „The purpose of monitoring visits is to check the compliance of firms with the Audit Regulations. However, education and improvement are major aspects of the visit process. The ARC and the monitoring units recognise this and communicate topical and other issues to firms in Audit News and seek to provide positive advice and encouragement to firms on visits” (ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., S. 20, Tz.1.1).

⁴¹⁸ Vgl. Burton (1996), a.a.O., S. 166; ICAEW (1995), a.a.O., Preface, Tz. 1.

⁴¹⁹ Joint Monitoring Unit (JMU) = limited Company owned by the ICAEW (80%) the ICAS and ICAI (10% each)

⁴²⁰ Vgl. Burton (1996), a.a.O., S. 167.

⁴²¹ Vgl. Burton (1996), a.a.O., S. 167.

⁴²² Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Tz. 1.6, Appendix 1, Tz. 7.

spektion statt.⁴²³ Ungefähr 900⁴²⁴ der übrigen Abschlussprüfer sollen jährlich zusätzlich einer Kontrolle unterzogen werden. Diese Veränderungen wurden vom DTI damit begründet, dass das öffentliche Interesse an der Abschlussprüfung, besonders an börsennotierten Unternehmen, zugenommen habe.⁴²⁵

Abschlussprüfer, die keine börsennotierten Mandanten betreuen, werden auf Zufallsbasis für die Kontrollen ausgesucht. Das Verfahren wird, meist per EDV, nach einem risikogesteuerten Ansatz durchgeführt. Abschlussprüfer, die bestimmte Merkmale erfüllen, werden mit einer höheren Wahrscheinlichkeit ausgewählt.⁴²⁶ Insbesondere können Belange von besonderen öffentlichen Interessen ausschlaggebend für die Auswahl sein.⁴²⁷ Sofern Beschwerden gegen bestimmte Abschlussprüfer bekannt werden, konnte durch die JMU eine zusätzliche Überprüfung vorgenommen werden.⁴²⁸

Professional Oversight Board For Accountancy

Nachdem die Regierung Anfang des Jahres 2003 die Ausweitung der Regulierung von Corporate Governance, Rechnungslegung und Abschlussprüfung beschlossen hatte, wurde das Professional Oversight Board For Accountancy (POBA) geschaffen, welches die Verantwortung für die Regulierung des Bereiches Rechnungslegung und Abschlussprüfung innehat. „In relation to audit, the POBA ist expected to have statutory powers under delegated authority from the Secretary of State. POBA will include an Audit Inspection Unit of the profession to monitor the quality of audits of economically significant entities.“⁴²⁹

Das POBA kontrolliert die monitoring activities des AIU. Daneben untersucht es auch die Arbeiten des QAD.

⁴²³ „As from 1 January 2003 these firms will be visited at least every three years.“ (ICAEW/ICAI/ISAC (2003), Appendix 1, Tz. 8.

⁴²⁴ Im Jahr 2003 wurden 965 (im Vorjahr waren es 1063) Unternehmen einer Untersuchung unterzogen. (Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., Tz. 1.11 und ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Tz. 1.8).

⁴²⁵ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 7 ff.; Baker, Richard C./Mikol, Alain/Quick, Rainer (2001), Regulation to the statutory auditor in the European Union: a comparative survey of the United Kingdom, France and Germany, in: The European accounting review, 4/2001, S.763-786 (770).

⁴²⁶ Vgl. dazu ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., Appendix 1, Monitoring Programme and Visit Process.

⁴²⁷ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2004), a.a.O., Tz. 1.4, 2.3.

⁴²⁸ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 10.

⁴²⁹ FRC (2005d), Professional Oversight Board For Accountancy, Regulation, online im Internet: www.frc.org.uk/poba/regulation/, Abruf: 14.04.2005

Audit Inspection Unit

Die Einrichtung der Audit Inspection Unit (AIU) geht auf die Empfehlung des Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession Report to the Secretary of State for Trade and Industry vom Januar 2003 zurück.⁴³⁰ Danach soll die AIU von den Monitoring Units der Professional Bodies die Aufgabe des Monitoring von „wirtschaftlich wichtigen“ Unternehmen übernehmen.

Die Untersuchungen der AIU haben im Juni 2004 begonnen.⁴³¹

Im ersten Jahr ihrer Untersuchungen hat sich die AIU auf Untersuchungen der Unternehmen der FTSE 350, die von einer der Big-Four-Prüfungsgesellschaften geprüft worden sind, fokussiert.⁴³²

Ihre Untersuchungsergebnisse und Empfehlungen wird die AIU den Audit Registration Committees (ARCs) der Accountancy Bodies vorlegen, welche dann ggf. regulatorisch tätig werden „or referring the matter to the bodies’ investigations and disciplinary procedures for action.“⁴³³ Das POBA überwacht die Reaktionen der ARCs um sicherzustellen, dass entsprechende Regulierungen/Korrekturen vorgenommen worden sind.

Des Weiteren kann das AIU das FRRP bei Zweifeln an bestimmten Abschlüssen informieren, so dass letzteres nach eigenem Ermessen tätig wird. Außerdem teilt die AIU mögliche Zweifel dem AIDB mit.

Ein Bericht über die Feststellungen der AIU ist im Annual Report des POBA an das Secretary of Trade and Industry enthalten; ein gesonderter Bericht wird nicht veröffentlicht.

Das Prüfungsteam des AIU ist derzeit noch im Aufbau. Mindestqualifikationen sind hier mindestens sieben Jahre Prüfungserfahrung auf Senior Management Ebene, Mitgliedschaft in einem der Institute sowie Kenntnisse von der Prüfung von gelisteten bzw. großen Unternehmen.⁴³⁴

⁴³⁰ Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession – Report to the Secretary of State for Trade and Industry, January 2003.

⁴³¹ Vgl. hierzu FRC (2005f), Audit Inspection Unit – 2004/5 Audit Quality Inspections – Public Report, June, 2005.

⁴³² “Coverage will be extended over the following two years to other public interest entities, including all listed companies, major charities, major pension funds, mutual organisations and other public interest entities over the following two years,” (FRC (2005e) Professional Oversight Board For Accountancy, Audit Inspection Unit, online im Internet: www.frc.org.uk/poba/audit/, Abruf: 14.04.2005; Der Umfang in dem im Zeitraum 2005/2006 Untersuchungen stattfinden werden, ist unter <http://www.frc.org.uk/poba/audit/inspection.cfm> ersichtlich.

⁴³³ FRC (2005e), a.a.O.

⁴³⁴ Vgl. Stellenausschreibung des FRC (AIU).

Quality Assurance Directorate

Seit dem 01.01.2004 hat das QAD (Quality Assurance Directorate) die Verantwortung für die Untersuchungen übernommen, die zuvor von der JMU durchgeführt wurden.⁴³⁵ Hierbei ist zu berücksichtigen, dass Untersuchungen von „entities whose activities have the greatest potential to impact on financial and economic stability“⁴³⁶ vom Jahr 2004 an von der AIU kontrolliert werden. Das QAD ist eines der beiden Professional Standards Directorates. „The split of responsibility between the AIU and the QAD means that during the first year of operation the QAD will monitor all of the audit work undertaken by firms registered by the ICAEW other than Big 4, and within the Big 4 the QAD will monitor audit work of entities not part of the FTSE 350.“⁴³⁷

„The QAD is primarily responsible for the monitoring of accountancy firms registered with the Institute for Audit and investment business and the monitoring of insolvency practitioners licensed by the institute.“⁴³⁸ Zielsetzung des QAD ist es:

- „to achieve the annual visit targets agreed by the Institute with the Department of Trade and Industry and with the Financial Service Authority in an efficient and effective way; and
- to understand how each firm or insolvency practitioner complies with the relevant Standards and Regulations and, through discussion and review, to work with them to identify and resolve any identified gaps and issues.“⁴³⁹

Die Mitarbeiter des QAD, die Kontrollen durchführen, werden angemessen ausgebildet und überwacht. Insbesondere fachspezifische und geschäfts- bzw. branchenspezifische Kenntnisse werden gefordert.

⁴³⁵ „The Quality Assurance Directorate (QAD) is one of the two directorates in the Professional Standards Directorates.“ (ICAEW/ICAI/ICAS (2005), http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB21_25424.MNXI_25424&route=11295.P,11322,11325,25424&CFID=556665&CFTOKEN=90341141, Abruf: 16.03.2005. Zu den Verantwortlichkeiten, Zielsetzungen, Strukturen und Standards, vgl. ebendiese Seite.

⁴³⁶ FRC (2005e), a.a.O.

⁴³⁷ FRC (2005e), a.a.O.

⁴³⁸ ICAEW (2005), Quality Assurance Directorate, online im Internet: www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB21_25424.MNXI_25424, Abruf 11.04.2005.

⁴³⁹ ICAEW (2005), a.a.O.

dd) Prüfungsumfang

Es ist die Aufgabe des ICAEW, die Standards für seine Berufsangehörigen zu entwickeln, damit Objektivität, Integrität, fachliche Kompetenz und eine gewissenhafte Berufsausübung sichergestellt werden können.⁴⁴⁰ Die Bedeutung des Berufsstandes der Chartered Accountants für die Öffentlichkeit soll hierdurch gewährleistet werden.⁴⁴¹ In der Funktion der RSBs haben die drei Institute nach dem Companies Act von 1989 Grundsätze erlassen, die die Praxisorganisation und die Berufsausübung der Abschlussprüfer regeln. Hiernach müssen registered auditors:

- *„be independent;*
- *carry out their work with integrity;*
- *be fit and proper;*
- *keep to technical standards;*
- *be competent and continue to be competent; and*
- *be able to meet claims against them that may arise from audit work.“*⁴⁴²

Die gesetzlichen Anforderungen werden in den jeweiligen Audit Regulations der Institute umgesetzt. In ihnen sind die Voraussetzungen für eine Registrierung bzw. für deren Beibehaltung enthalten.⁴⁴³ Durch die Mitglieder der Institute wird die Einhaltung der beruflichen Pflichten sichergestellt. Die Überwachung findet durch die RSBs statt.⁴⁴⁴

Unter anderem befasst es sich mit folgenden Fragestellungen:⁴⁴⁵

- Erfüllt der Abschlussprüfer die Registrierungsanforderungen?
- Sind die Personen, die die Überwachung der Abschlussprüfer durchführen, angemessen qualifiziert?
- Besteht eine Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von seinem Mandanten?
- Sind ordnungsgemäße Durchführung, Dokumentation und Überwachung sichergestellt?
- Bilden sich Partner und Mitarbeiter in angemessener Art und Weise fort?
- Wird bei dem Abschlussprüfer eine interne Nachschau durchgeführt?

⁴⁴⁰ Vgl. (ICAEW 2003a), Protecting the Public, online im Internet, http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_27677.MNXI_27677, Abruf: 16.03.2005.

⁴⁴¹ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 247.

⁴⁴² ICAEW/ICAI/ISAS (1995), a.a.O., S. 22; ICAEW (2003a), a.a.O.

⁴⁴³ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., Introduction.

⁴⁴⁴ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., S. 36.

⁴⁴⁵ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., S. 29 ff.

- Sind die Einhaltung der Prüfungsstandards bei den Abschlussprüfungen und die der Berufsgrundsätze gegeben?

Des Weiteren ist es Aufgabe dieses Verfahrens, den Instituten Informationen zur Verbesserung von Aus- und Weiterbildung zur Verfügung zu stellen und die Facharbeit weiterzuentwickeln.⁴⁴⁶

ee) Durchführung

Die Abschlussprüfer haben jährlich eine Erklärung einzureichen, in der Erläuterungen zur Praxisstruktur, zu Mitarbeitern, zu Tätigkeitsfeldern und zu Honoraren und zu dem bestehenden Qualitätssicherungssystem gemacht werden.⁴⁴⁷ Auf Basis dieser Erklärung erfolgt die Auswahl der Abschlussprüferpraxen, welche einer Inspektion unterzogen werden. Hier können des Weiteren erste Informationen bezüglich besonderer Risiken, auf die während der Untersuchung verstärkt geachtet werden muss, erkennbar werden.⁴⁴⁸

Die Planungsphase wird nicht vor Ort beim Mandanten vorgenommen und daher als „Desktop monitoring“ bezeichnet. Der Inspektor hat sich hier Einblicke in die Geschäftstätigkeit des Unternehmens und in das interne Qualitätssicherungssystem zu verschaffen.⁴⁴⁹

Die Untersuchung wird mit einer Eröffnungssitzung vor Ort begonnen. Es nehmen hierbei die zuständigen Partner für die Einhaltung der Audit Regulations der Abschlussprüferpraxis und der/die Inspektoren teil. Welche Unterlagen in welchem Umfang kontrolliert werden sollen, wird hier entschieden.⁴⁵⁰

Grundlage für die Untersuchungen ist die interne Nachschau der Abschlussprüferpraxis.⁴⁵¹ Von den insgesamt in einer Periode durchgeführten Aufträgen, die unter Umständen bereits einer internen Nachschau unterzogen worden sind, werden Stichproben gezogen, anhand derer die Einhaltung der Audit Regulations, also die Ordnungsmäßigkeit der Prüfungsdurchführung, kontrolliert wird.

Insbesondere ist es Gegenstand der Untersuchungen, ob durch den Abschlussprüfer ausreichend Prüfungsnachweise erbracht worden sind, welche eine sachgerechte Urteilsbildung ermöglichen. Hierfür ist die interne Nachschau einer umfangreichen Prüfung zu unterziehen

⁴⁴⁶ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2002), a.a.O., Tz. 3.

⁴⁴⁷ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 1 ff.; Schmidt (2000), a.a.O., S. 251 f.

⁴⁴⁸ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz 5 f.

⁴⁴⁹ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 3 ff.

⁴⁵⁰ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 11 ff.

⁴⁵¹ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 12.

(„cold file review“). Jedoch wird hier nicht die vollständige Prüfungsdurchführung nachvollzogen.⁴⁵² Werden die Ergebnisse der internen Nachschau bestätigt, sind keine weiteren Kontrollen mehr durchzuführen. Sofern der Inspektor auf Prüfungsmängel aufmerksam wird, untersucht er zunächst, wie der entsprechende Abschlussprüfer mit diesen umgeht. Wenn er dessen Maßnahmen zur Abschaffung dieser Mängel als ausreichend ansieht (dies ließe auf ein gutes internes Qualitätssicherungssystem schließen), beurteilt er das Verfahren als ordnungsgemäß. Werden Mängel hingegen durch das interne Qualitätssicherungssystem nicht erkannt oder der Abschlussprüfer ergreift trotz Aufdeckung der Mängel keine ausreichenden Maßnahmen, um diese abzustellen, stellt der Inspektor das Versagen des internen Qualitätssicherungssystems fest. Er hat daraufhin Verbesserungsvorschläge zu entwickeln.⁴⁵³

Beschwerden, die bei der JMU (AIU / QAD) bzw. bei dem zuständigen Institut eingegangen sind, können ein weiterer Ansatzpunkt für die Untersuchungen sein. Auch von den Abschlussprüfern selbst können in ihren jährlichen Erklärungen Beschwerden gemeldet werden. Die Inspektoren haben in diesen Fällen die Aufgabe, die Gründe, die zu der Beschwerde führen, nachzuvollziehen und Maßnahmen zu deren Abstellung festzulegen.⁴⁵⁴

Werden Mängel in der Prüfungsdurchführung bzw. deren Gründe festgestellt, werden auch einzelne Aspekte der Praxisorganisation untersucht. Dabei kann es sich beispielsweise um Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen der Praxis oder aber die Verwendung von fachlichen und organisatorischen Hilfsmitteln handeln. Hier hängen Art und Umfang der Prüfung von den Ergebnissen der Auftragsprüfungen ab.⁴⁵⁵

Nach den Auftragsprüfungen werden die Feststellungen des Inspektors mit den Mitarbeitern der Abschlusspraxis besprochen. Etwaige Missverständnisse werden hierbei beseitigt. Verbleibende Fragen werden in der Agenda für die Schlussbesprechung festgehalten. Hier wird der Abschlussprüfer zu diesbezüglichen Stellungnahmen aufgefordert. Stimmt der Inspektor den Ausführungen des Abschlussprüfers zu, hat er zu entscheiden, auf welche Art und Weise die entwickelten Vorschläge zur Abstellung der Mängel umgesetzt werden sollen. Über die Schlussbesprechung hat der Inspektor ebenfalls einen Bericht zu erstellen, den er an das Kontrollgremium weiterzuleiten hat. Zu diesem Bericht kann auch der Abschlussprüfer Stellung nehmen.⁴⁵⁶ Hierin müssen Maßnahmen zur Mängelbeseitigung, von denen erwartet wird,

⁴⁵² Vgl. ICAEW/ICAI/CAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 11 ff.

⁴⁵³ Vgl. ICAEW/ICAI/CAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 13, 18.

⁴⁵⁴ Vgl. ICAEW/ICAI/CAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 10.

⁴⁵⁵ Vgl. Schmidt (2000), a.a.O., S. 253 f.

⁴⁵⁶ Vgl. ICAEW/ICAI/CAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 13.

dass sie bereits eingeleitet worden sind, explizit erläutert werden. Nach Eingang des Berichts trifft der Inspektor sein endgültiges Urteil über die durchgeführte Untersuchung.⁴⁵⁷

ff) Sanktionen

Nachdem die Audit Registration Committees die entsprechenden Berichte und Unterlagen erhalten haben, entscheiden sie über geeignete Sanktionen. Sofern sich der Abschlussprüfer kooperativ verhält, kann das Verfahren eingestellt werden. Andernfalls entscheidet das Audit Registration Committee über Auflagen oder Einschränkungen in der Berufsausübung. Solche Maßnahmen können z.B. sein:⁴⁵⁸

- *„against the firm, for example that it cannot accept any new audits or particular types of audits;*
- *against a partner, for example that a particular partner can no longer be a responsible individual; or*
- *that an employee can no longer be involved in audit work.*

Other examples could be that a firm should change its procedures, or have cold reviews' of audit files by an other registered auditor.”

Unter Umständen kann das ARC des ICAEW auch Geldstrafen verhängen.⁴⁵⁹

Die Umsetzung der Auflagen kann entweder durch den Abschlussprüfer selbst oder durch einen anderen Berufsangehörigen in einem „independant review“ nachgewiesen werden.⁴⁶⁰

In besonders schwerwiegenden Fällen ist es Aufgabe der Audit Registration Committees zu entscheiden, ob die Registrierung eines Abschlussprüfers ausgesetzt oder auf Dauer entzogen werden soll.⁴⁶¹ Unter anderem wäre dies dann der Fall, wenn ein Abschlussprüfer die Audit Regulations nicht eingehalten hätte oder aber eine Auflage durch ihn nicht umgesetzt worden ist. Die Schwere des Verstoßes muss hier jedoch eine solche Maßnahme rechtfertigen.

Ist ein Abschlussprüfer mit einer vom Audit Registration Committee getroffenen Entscheidung nicht einverstanden, so kann er diese von einem dafür eingerichteten Ausschuss, dem

⁴⁵⁷ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 14.

⁴⁵⁸ ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., S. 54, §§ 8.01 ff.

⁴⁵⁹ Im Jahr 2004 sind Geldstrafen bis zu 5.000 englischen Pfund erlassen worden. Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2005), a.a.O., Tz. 1.12. Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2005), a.a.O., Tz. 15.8. Zu den Regulatory Penalties vgl. auch ICAEW (2005a), Audit Registration Committee Guidance on Regulation Penalties, online im Internet, www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I_32369, Abruf: 15.08.2005.

⁴⁶⁰ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2003), a.a.O., Appendix 1, Tz. 16.

⁴⁶¹ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., S. 55 f., §§ 8.07 ff.

Review Committee oder dem ICAS - "Panel" überprüfen lassen.⁴⁶² Wenn von dem Ausschuss eine Entscheidung getroffen wurde, mit dem der Abschlussprüfer nicht einverstanden ist, oder aber er der Meinung ist, das Audit Regulations nicht eingehalten worden sind bzw. nicht alle wesentlichen Unterlagen in die Entscheidung einbezogen worden sind, kann er sich an ein Appeal Committee wenden.⁴⁶³

Weitere Maßnahmen als die beschriebenen Sanktionierungen können durch die Audit Registration Committees nicht erlassen werden.⁴⁶⁴

d) Die externe Qualitätskontrolle in Deutschland

aa) Überblick

Das IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.)⁴⁶⁵ als Berufsorganisation und die WPK (Wirtschaftsprüferkammer)⁴⁶⁶ nehmen die Verpflichtung zur Einführung einer externen Qualitätskontrolle im Rahmen der Selbstverwaltung wahr. Dieses System wurde zum

⁴⁶² Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., S. 52 f., § 7.13.

⁴⁶³ Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (1995), a.a.O., S. 53, § 7.14.

⁴⁶⁴ Ausnahmen gelten für das ARC des ICAEW, die sog. „regulatory panelties“, die in §§ 10.01 ff. der Audit Regulations geregelt sind (Vgl. ICAEW/ICAI/ICAS (2002), a.a.O., S. 65).

⁴⁶⁵ ⁴⁶⁵ „Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) vereint Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Deutschlands auf freiwilliger Basis. Das IDW ist ein eingetragener Verein, dessen Zweck gemäß Satzung nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Der Sitz des IDW ist in Düsseldorf.“ (Online im Internet, <http://www.idw.de>, Abruf: 16.05.2005).

⁴⁶⁶ „Die Wirtschaftsprüferkammer ist die Berufsorganisation aller Wirtschaftsprüfer (WP) und vereidigten Buchprüfer (vBP) in Deutschland. Mit dem Inkrafttreten der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) im Jahre 1961 wurde diesen beiden Berufsgruppen auf Bundesebene die Selbstverwaltung übertragen und hierfür die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) als Körperschaft des öffentlichen Rechts gebildet. Als Zusammenschluss sämtlicher Berufsangehöriger hat die Wirtschaftsprüferkammer die beruflichen Interessen aller Wirtschaftsprüfer, vereidigten Buchprüfer sowie aller in diesem Bereich tätigen Gesellschaften einschließlich ihrer gesetzlichen Vertreter ohne WP- bzw. vBP-Qualifikation zu wahren und die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen. Durch den öffentlich-rechtlichen Status unserer Körperschaft untersteht die WPK der Rechtsaufsicht durch den Bundesminister für Wirtschaft und Technologie. Diese Aufsicht beschränkt sich darauf festzustellen, ob die Wirtschaftsprüferkammer bei der Erfüllung ihrer Aufgaben Gesetz und Satzung beachtet. Die Wirtschaftsprüferkammer hat ihren Sitz in Berlin und ist bundesweit zuständig und tätig. Die berufliche Selbstverwaltung durch die Wirtschaftsprüferkammer umfasst den gesetzlich zugewiesenen Aufgabenkatalog des § 57 WPO. (...) Zur Erfüllung ihres Auftrages kann die Wirtschaftsprüferkammer Rechtsnormen erlassen oder Berufsrichtlinien feststellen. Zum einen ist die WPK Ansprechpartner ihrer Mitglieder in den Bereichen Betreuung und Beratung. Mehr denn je wird die Kammer als Dienstleistungsunternehmen gefordert. Die Kammer ist durch ihr umfangreiches Angebot an Serviceleistungen auch Informationspartner der Mitglieder und der Öffentlichkeit. Zum anderen vertritt sie die Interessen der Mitglieder gegenüber der Öffentlichkeit, vornehmlich gegenüber dem Gesetzgeber auf Bundes- und Länderebene, aber zunehmend auch auf europäischer Ebene. Daneben hat die WPK die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen, die im Interesse der Aufrechterhaltung des hochqualifizierten Berufsstandes liegen.“ (Online im Internet, <http://www.wpk.de>, Abruf: 15.03.2005).

01. Januar 2001 eingeführt. Durch das WPOÄG (Wirtschaftsprüferordnungsänderungsgesetz), wurden am 19. Dezember 2000 die gesetzlichen Rahmenbedingungen hierfür geschaffen.⁴⁶⁷

bb) Entwicklung

Am 01. Januar 2001 ist die vierte Novelle zur Wirtschaftsprüferordnung in Kraft getreten. Danach ist jeder Wirtschaftsprüfer, der gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durchführt, dazu verpflichtet, sich mindestens alle drei Jahre einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen. Neben der Einführung einer externen Qualitätskontrolle wurden bei dieser Modernisierung des Berufsrechts des Weiteren Elemente einer praktischen Ausbildungszeitverkürzung, die Erleichterung der Zusammenarbeit sowie seit 2002 eine Übertragung der bis dahin staatlichen Aufgaben bezüglich der Berufszulassung auf die WPK übertragen.⁴⁶⁸ Der Einführung dieses Verfahrens kommt insbesondere deswegen erhebliche politische Bedeutung zu, da es sich hierbei um eine Entwicklung handelt, welche zwischenzeitlich als wichtiger Bestandteil der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung sowie als wirksame Unternehmenskontrolle in den wichtigen Industrienationen angesehen wird. Bereits über mehrere Jahre wird die Einführung dieses Verfahrens in Deutschland diskutiert.⁴⁶⁹ Die Bundesregierung verfolgt mit dieser gesetzlichen Regelung verschiedene Ziele:⁴⁷⁰

- Das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Qualität der Abschlussprüfung soll durch eine erhöhte Transparenz gestärkt werden.
- Der Berufsstand soll bei der Entwicklung der internen Qualitätssicherungssysteme unterstützt und sensibilisiert werden.
- Es soll eine Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Berufsstandes erfolgen.
- Es soll eine Unterstützung deutscher Unternehmen, welche auf internationalen, besonders amerikanischen Märkten (auf denen bezüglich der Qualitätsanforde-

⁴⁶⁷ Vgl. WPK (2004), Tätigkeitsbericht der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer für 2003, Berlin, 2004, S. 15.

⁴⁶⁸ Vgl. Hammers-Stritzek/Dannenberg (2001), Die Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung im europäischen Kontext, in: WPK-Mitt., Sonderheft April 2001, S. 18-22 (18).

⁴⁶⁹ Vgl. Niehus, Rudolf J. (1994), Der Abschlussprüfer und die Qualitätskontrolle – Ein Anliegen des deutschen Berufsstands, in: WPK-Mitt. Heft 3/1994, S. 125-133 (125 ff.).

⁴⁷⁰ Vgl. BT-Drs. 14/3649, Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz (WPOÄG)), S. 16 ff.

rungen in der Abschlussprüfung besondere Anforderungen bestehen) gewährleistet werden.⁴⁷¹

- Von der Bundesregierung wird außerdem eine Harmonisierung des Bereiches der Rechnungslegung und Prüfung angestrebt.

Die Diskussionen, ob in Deutschland das System des Peer Review eingeführt werden soll, reichen bis zum Anfang der 90er Jahre zurück.⁴⁷² Das Verfahren wurde bereits bei der Vorbereitung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vorgeschlagen. Qualitätssicherungsmaßnahmen (beispielsweise „die engere Anbindung des Prüfers an den Aufsichtsrat, die interne Rotation bei börsennotierten Mandanten, die Anhebung der Honorarabhängigkeitsgrenze oder die stärkere Problemorientierung der Prüfung“)⁴⁷³ stellen hier zwar einen wesentlichen Teil des Gesetzes dar, jedoch ist eine externe Qualitätskontrolle nicht Gegenstand des KonTraG gewesen. Nach Ansicht des Berufsstandes sollte eine Qualitätskontrolle im Wege der Selbstverwaltung eingeführt werden; für gesetzliche Regelungen wurde kein Grund gesehen. Vorbehalte bestanden jedoch hinsichtlich des Selbstverständnisses des Berufsstandes sowie dessen Definition der Selbstverwaltung.⁴⁷⁴ Aus diesem Anlass ist die Arbeit zu der Thematik der internen Qualitätssicherung intensiviert worden.⁴⁷⁵ Zwischen dem IDW und dem BMWi ist fünf Jahre später Einigkeit dahingehend erzielt worden, dass eine gesetzliche Pflicht zur externen Qualitätskontrolle für alle Praxen, die Pflichtprüfungen durchführen, einzuführen ist. Aus Gründen der Rechtssicherheit sei eine gesetzliche Verpflichtung hier vorzuziehen.⁴⁷⁶ An dieser Neubewertung hatten auch die internationalen Entwicklungen entscheidenden Anteil. Dabei ist besonders herauszuheben, dass die SEC ausländische Testate nur dann anerkannt hat, wenn der Berufsangehörige am Qualitätskontrollsystem des AICPA teilgenommen hatte. (Gleiches gilt nun für die Qualitätskontrolle des PCAOB bzw. der SEC.) Seit 1997 wurde das Verfahren von der NASDQ als Voraussetzung für eine Notierung vorgesehen. Aus diesen Gründen wurde der Peer Review zu einem wichtigen internationalen Wettbewerbsfaktor.

⁴⁷¹ Hier wird es fraglich sein, inwieweit das deutsche System den neuen, höheren Anforderungen entspricht.

⁴⁷² Vgl. Hammers-Strizek/Dannenberg (2001), a.a.O., S. 18.

⁴⁷³ Hammers-Strizek/Dannenberg (2001), a.a.O., S. 18 f.

⁴⁷⁴ Vgl. Hense, Burkhard (1997), Die Rolle der staatliche Behörden und der Berufsvereinigungen – Qualitätskontrolle-, in: WPK-Mitt. 1/1997, S. 18-22 (21).

⁴⁷⁵ Entwicklung der VO 1/2006 (WPK (VO 1/2006), a.a.O.)

⁴⁷⁶ Vgl. BT-Drs. 14/3649, a.a.O., S. 18 ff.

Ein wirksames Qualitätskontrollsystem stellt in der Abschlussprüfung einen wesentlichen Bestandteil einer funktionierenden Unternehmenskontrolle dar. Da sie die Vergleichbarkeit der Rahmendaten und deren Verlässlichkeit gewährleistet,⁴⁷⁷ wird sie von der Europäischen Kommission als unverzichtbare Voraussetzung gesehen, um einen gemeinsamen Markt zu entwickeln.

Durch die vierte⁴⁷⁸ und siebte⁴⁷⁹ gesellschaftsrechtliche Richtlinie der EU werden Regeln für die Aufstellung von Abschlüssen durch Kapitalgesellschaften und Konzerne festgelegt. Das gleiche gilt für die Verpflichtung zur Prüfung durch eine hierzu befugte Person. Die achte⁴⁸⁰ Richtlinie der EU regelt die Qualitätsanforderungen an die prüfende Person. Bei Verstößen gegen berufliche Sorgfalts- und Unabhängigkeitspflichten werden die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, Sanktionen vorzusehen. Es bleibt den Mitgliedstaaten selbst jedoch überlassen, die Berufspflichten und die Sanktionen zu definieren.

Die Dringlichkeit einer Weiterentwicklung der Abschlussprüfung wurde auch durch die jüngsten Skandale untermauert. Der Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Abschlussprüfung in der EU ist jedoch „keine mechanische Reaktion“⁴⁸¹ auf diese Ereignisse. Vielmehr ist er das „Ergebnis einer Reorientierung in der EU Politik zur Abschlussprüfung, die im Jahre 1996 mit dem Grünbuch zur Rolle und Stellung von Abschlussprüfern in der EU begann.“

Der Entwurf unterscheidet zwischen Maßnahmen, die für alle Prüfer gelten, und Maßnahmen für Prüfer von Unternehmen des öffentlichen Interesses⁴⁸². Für alle Prüfer gilt u.a.:

⁴⁷⁷ Vgl. Hammers-Stritzek/Dannenber (2001), a.a.O., S. 19.

⁴⁷⁸ „Nach der 4. Richtlinie (78/660/EWG) des Rates vom 25. Juli 1978 über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen müssen alle von der Richtlinie erfassten Gesellschaften ihren Jahresabschluss einer dazu befugten Person vorlegen. Die mit der Pflichtprüfung beauftragte Person hat auch zu prüfen, ob der Klagebericht mit dem Jahresabschluss des betreffenden Geschäftsjahres im Einklang steht. Die Mitgliedstaaten können Gesellschaften mit bestimmten in der Richtlinie definierten Größenmerkmalen von der Prüfungspflicht befreien.“ (Europäische Kommission (1996), a.a.O., S. 7, Tz. 2.1).

⁴⁷⁹ „Mit der 7. Richtlinie (83/349/EWG) des Rates vom 13. Juni 1983 über den konsolidierten Abschluss wird die Prüfpflicht auf sämtliche Unternehmen ausgedehnt, die auf der Grundlage der Richtlinie konsolidierte Abschlüsse erstellen.“ (Europäische Kommission (1996), a.a.O., S. 7, Tz. 2.2).

⁴⁸⁰ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

⁴⁸¹ EU-Kommission (2004a), Mitteilung an die Kommission.

⁴⁸² „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ sind Unternehmen, die aufgrund der Art ihrer Tätigkeit, ihrer Größe oder der Zahl ihrer Beschäftigten von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind, insbesondere Unternehmen, die unter das Recht eines Mitgliedstaates fallen und deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines Mitgliedstaates im Sinne von Artikel 1 Nummer 13 der Richtlinie 93/22/EWG 12 zugelassen sind, sowie Banken, andere Finanzinstitute und Versicherungsunternehmen.“ (EU-Kommission (2004), Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des kon-

- eine Anpassung der Ausbildungsinhalte incl. IFRS und ISA
- die Einführung eines elektronischen, öffentlichen, aktuellen Registrierungssystems
- die Festlegung von grundsätzlichen Prinzipien zur beruflichen Ethik
- die Dokumentation der Unabhängigkeit bzw. solcher Umstände, die diese gefährden könnten
- die Verpflichtung ein externes Qualitätssicherungssystem einzurichten
- die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zur Einrichtung eines wirksamen Sonderuntersuchungs- und Sanktionierungssystems

Für Prüfer von Unternehmen des öffentlichen Interesses gilt zusätzlich u.a.:

- Die Pflicht, jährlich einen Transparenzbericht der Prüfungsgesellschaft zu erstellen
- Prüferrotation: entweder eine interne Rotation nach fünf Jahren oder eine externe Rotation nach sieben Jahren
- Durchführung einer externen Qualitätskontrolle alle drei Jahre

Die EU verfolgt das Ziel, ein möglichst einheitliches hohes Niveau der Prüfertätigkeit in Europa zu gewährleisten, da die geprüften Abschlüsse zunehmend über die nationalen Grenzen hinaus zur Entscheidungsgrundlage gemacht werden. Im Jahre 1996 wurde dazu durch die Kommission das Grünbuch über die „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“ erarbeitet.⁴⁸³

Die Mindestanforderungen, die von jedem Qualitätskontrollsystem der Mitgliedstaaten einzuhalten sind, sind in der Kommissionsempfehlung zur Qualitätskontrolle (vom 15. November 2000)⁴⁸⁴ enthalten. Die Personen, welche Pflichtprüfungen nach den Richtlinien der EU vornehmen, müssen in das Qualitätssicherungssystem einbezogen werden. Es ist den Mitgliedstaaten aber überlassen, welchem System sie sich anschließen, dem z.B. in Großbritannien praktizierten Verfahren des Monitoring oder aber dem Verfahren des Peer Review, wie es vor Erlass der Sarbanes-Oxley Acts in den USA durchgeführt wurde.

solidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660 EWG und 83/349 EWG des Rates, Stand: 16.03.2004.

⁴⁸³ Insgesamt kann man sagen, dass die Kommission darauf hinweist, dass allein Grundsätze für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und Prüfungsvorschriften nicht ausreichen werden, wenn nicht deren Durchsetzung und eine angemessene Qualitätskontrolle erfolgen (Vgl. Europäische Kommission (1996), a.a.O.; Hammers-Stritzek (2001), a.a.O., S. 20).

⁴⁸⁴ Vgl. Europäische Kommission (2000) „Empfehlungen der Kommission zu Qualitätssicherungssystemen für die Abschlussprüfung in der EU“, in: WPK-Mitt., Sonderheft April 2001, S. 49-57.

Die Pflicht zur Einhaltung der Qualitätsmaßstäbe⁴⁸⁵ im Rahmen der allgemeinen Berufsgrundsätze ergibt sich für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer aus der WPO (Wirtschaftsprüferordnung).

§ 43 Allgemeine Berufspflichten

- (1) ¹Der Wirtschaftsprüfer hat seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. ²Er hat sich insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten.
- (2) ¹Der Wirtschaftsprüfer hat sich jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufes unvereinbar ist. ²Er hat sich der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihm aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen. ³Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert. ⁴Er ist verpflichtet, sich fortzubilden.

Insbesondere der Grundsatz zur gewissenhaften Berufsausübung bezogen auf die Qualität⁴⁸⁶ wird in der BS WP/vBP⁴⁸⁷ genauer bestimmt. Der Berufsstand ist sich seiner Verantwortlichkeit gegenüber der Öffentlichkeit bewusst. Durch ihn wurden die Anforderungen an die Prüfungsqualität, die Ausbildung und die Qualitätssicherung genauer bestimmt (VO 1/2006).⁴⁸⁸ Durch Gesetze, Satzung und Verlautbarungen werden Hinweise zu der beruflich erforderlichen Qualitätssicherung gegeben. Zwar könnte man daher zu der Auffassung gelangen, dass eine zusätzliche Qualitätskontrolle damit überflüssig wäre, dem wäre jedoch zu widersprechen, da es zwar durchaus strenge Regelungen bezüglich der Qualitätssicherung gibt, diese jedoch keinen gesetzlichen Charakter haben bzw. deren Einhaltung nicht gesetzlich gefordert wurde.

Da die Prüfungsqualität in erster Linie „Sache des Berufsstandes“⁴⁸⁹ ist, sind die Regelungen zur externen Qualitätskontrolle, die im Folgenden dargestellt sind, vorrangig in der WPO zu finden.

⁴⁸⁵ Weitere gesetzliche Vorschriften zur Qualitätssicherung sind im HGB (§§ 317-323) und in der WPO (§§ 32, 43, 48, 49, 50, 51, 51b, 53 und 55a) enthalten.

⁴⁸⁶ In der Satzung sind Vorschriften enthalten, die die WP/vBP zur Einhaltung der fachlichen Regeln, zur Erhaltung der fachlichen Kompetenz, zur Gesamtplanung aller Aufträge (§ 4), zur Aus- und Weiterbildung (§ 6) und zur regelmäßigen Überprüfung der Einhaltung der Berufspflichten und ggf. zur Abstellung der auftretenden Mängel (§ 7) verpflichtet.

⁴⁸⁷ Wirtschaftsprüferkammer (2005), Berufssatzung WP/vBP – Satzung der Wirtschaftsprüfer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (BS WP/vBP), Berlin, 2005.

⁴⁸⁸ Vgl. Sahner, Friedhelm/Schulte-Groß, Horst/ Clauß, Carsten (2001), Das System der Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer, in: WPK-Mitt., Sonderheft April 2001, S. 5 f.

⁴⁸⁹ BTdrs. 14/3649, S. 11.

Regelungen zur externen Qualitätskontrolle	
§ 57 a WPO	Qualitätskontrolle
§ 57 b WPO	Verschwiegenheitspflicht und Verantwortlichkeit
§ 57 c WPO	Satzung für Qualitätskontrolle
§ 57 d WPO	Mitwirkungspflichten
§ 57 e WPO	Kommission für Qualitätskontrolle
§ 57 f WPO	Überwachung der Qualitätskontrolle
§ 57 g WPO	freiwillige Qualitätskontrolle
§ 57 h WPO	Qualitätskontrolle bei Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände

Abb. 16: Regelungen der externen Qualitätskontrolle

Weitere Regelungen, insbesondere den Prüfer für Qualitätskontrolle betreffend, finden sich in der Satzung für Qualitätskontrolle.⁴⁹⁰ Zu den Voraussetzungen für die Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle vgl. nachfolgende Übersicht.

⁴⁹⁰ Vgl. Satzung für Qualitätskontrolle (2001)

**Voraussetzungen für die Registrierung der Prüfer für
Qualitätskontrolle gem. der Satzung für Qualitätskontrolle
(§ 57c WPO)**

Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung (§ 1)	<ul style="list-style-type: none"> • Es sind alle Tätigkeiten im Bereich der Abschlussprüfung anzuerkennen, die von einem Wirtschaftsprüfer ausgeübt werden. • Hierzu zählen auch Facharbeit, Prüfungs- und Berichtskritik und sonstige mit der Abschlussprüfung zusammenhängende Tätigkeiten.
Kenntnisse in der Qualitätssicherung (§ 2)	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätze der internen Qualitätssicherung und der ordnungsgemäßen Durchführung der Qualitätskontrolle. • Kenntnisse in der Qualitätssicherung können durch eine Fortbildung erlangt werden (mind. 16 Unterrichtseinheiten). • Inhalt u.a.: System der Qualitätskontrolle, Anforderungen an den Prüfer für Qualitätskontrolle, Qualitätssicherungssystem als Gegenstand der Qualitätskontrolle, Durchführung der Qualitätskontrolle, Berichterstattung.

Abb. 17: Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle

Gem. § 319 Abs. 1 Satz 2 HGB müssen Wirtschaftsprüfer, die als Abschlussprüfer tätig sind, „über eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle nach § 57 a WPO der Wirtschaftsprüfer verfügen, es sei denn, die Wirtschaftsprüferkammer hat eine Ausnahmeregelung erteilt.“

Durch diese Verpflichtung im HGB soll zum einen gegenüber den Unternehmen eine Signalwirkung erfolgen und zum anderen gewährleistet werden, dass die externe Qualitätskontrolle tatsächlich durch die Wirtschaftsprüfer durchgeführt wird.⁴⁹¹

Die Sicherung und Stärkung des öffentlichen Vertrauens ist einer der bedeutenden Gründe für die Einführung einer externen Qualitätskontrolle bei Abschlussprüfern.⁴⁹² Auch der Berufs-

⁴⁹¹ Vgl. Treuberg (2004), a.a.O., S. 27.

⁴⁹² Vgl. Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 6; Marks, Peter/Schmidt, Stefan (2000), Externe Qualitätskontrolle nach dem Regierungsentwurf eines Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetzes (WPOÄG), in: WPg, Heft 9/2000, S. 409-425 (409); Treuberg, Hubert Graf von (2004), Konzeption des Systems der externen Qualitätskontrolle in Deutschland, in: Marten et. al. (2004), Externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 2004, S. 25-40 (25)

stand der Wirtschaftsprüfer gerät bei den Unternehmenskrisen, die sich in einem wellenartigen Entwicklungszyklus wiederholen, regelmäßig in die öffentliche Kritik. Der zunehmende Druck, der auf den Berufsstand ausgeübt wird, machte die Einrichtung einer Qualitätskontrolle im Bereich der Abschlussprüfung, wie sie bereits in allen wesentlichen Ländern⁴⁹³ praktiziert wird, notwendig. Des Weiteren sprach für die Einführung des Verfahrens aus Sicht des Berufsstandes, dass auf diese Weise die berufsständische Selbstverwaltung gewahrt werden konnte und eine europäische bzw. deutsche⁴⁹⁴ Gesetzgebung diesbezüglich verhindert worden ist. Darüberhinaus stellen die internationalen Anforderungen durch die Kapitalmärkte einen Grund für die Einführung der Qualitätskontrolle dar. Aus Sicht der Wirtschaftsprüfer bzw. der vereidigten Buchprüfer bringt das System folgende Vorteile mit sich:

- Die Erfahrungen, die im Ausland gemacht worden sind, bestätigen, dass die externe Qualitätskontrolle ein geeignetes Mittel zur Aufdeckung fehlender oder mangelhafter Prüfungsstandards ist.
- Prüfungstechniken und Qualitätsstandard werden innerhalb des Berufsstandes vereinheitlicht.
- Gegen Firmen, die an einem Qualitätskontrollverfahren teilnehmen, werden weniger Zwangsmaßnahmen ergriffen, als gegen die, die dies nicht tun.⁴⁹⁵

Die grundsätzlich zur Auswahl stehenden Systeme der Qualitätskontrolle wurden bereits erwähnt. Nachteile des Monitoring sind, dass es einen relativ hohen bürokratischen Aufwand erfordert. Des Weiteren wird die Selbstverwaltung des Berufsstandes aufgegeben.

Vorteilhaft beim Verfahren des Peer Review ist, dass die Untersuchungen durch einen Berufsangehörigen durchgeführt werden, dem die Kenntnisse und Erfahrungen über die aktuellen Prüfungsmethoden vertraut sind. Die berufsständische Selbstverwaltung wird gewahrt. Der finanzielle und bürokratische Aufwand wird minimiert. Aus genannten Gründen wurde durch die Bundesregierung die Einführung einer externen Qualitätskontrolle nach dem System des Peer Review beschlossen.⁴⁹⁶

⁴⁹³ Ausnahmen waren Deutschland und Österreich.

⁴⁹⁴ Zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung hat der deutsche Gesetzgeber das KonTraG erlassen, in dessen Rahmen zwar die Einführung einer Qualitätskontrolle diskutiert wurde, dies aber den Berufsorganisationen vorbehalten bleiben sollte (Vgl. Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 6).

⁴⁹⁵ Vgl. Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 6.

⁴⁹⁶ Vgl. BT-Drs. 14/3649, Begründung zum Regierungsentwurf, A III. 1, S. 17 f.; Marks/ Schmidt (2000), a.a.O., S. 409 f.; Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 7. „Für das Peer Review-Verfahren spricht (...), dass die Berufsangehörigen, die die Qualitätskontrolle durchführen, über aktuelle und in der Praxis erprobte Kenntnisse der Prüfungsmethoden verfügen. Ferner lasse sich mit diesem System der bürokratische und kostenmäßige Aufwand auf das notwendige Maß beschränken.“ (Pestke, Axel/Deselaers, Christiane (2001), Gesetz zur Änderung von Vorschriften

cc) Umsetzung

Führen Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen durch, haben sie sich alle drei Jahre einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen.⁴⁹⁷

Alle anderen Berufsangehörigen können dem Verfahren auf freiwilliger Basis beitreten;⁴⁹⁸ damit soll eine Aufspaltung des Berufsstandes vermieden werden.

Ziel der externen Qualitätskontrolle ist es, die Einhaltung der Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach der Maßgabe der gesetzlichen Regelungen und der Berufssatzung der WPK insgesamt und die Durchführung einzelner Aufträge zu überprüfen.⁴⁹⁹ Sie hat sich auf betriebswirtschaftliche Prüfungen zu erstrecken, bei denen das Berufssiegel⁵⁰⁰ verwendet wird.⁵⁰¹ Gegenstand der Qualitätskontrolle ist das interne Qualitätssicherungssystem einer Praxis, welches Grundsätze und Maßnahmen zur Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Auftragsabwicklung, Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung sowie die interne Nachschau umfasst. Bei der externen Qualitätskontrolle handelt es sich um eine Systemprüfung, nicht um eine zweite Abschlussprüfung,⁵⁰² bei der sowohl die Angemessenheit als auch die Funktionsfähigkeit des internen Qualitätssicherungssystems beurteilt wird.⁵⁰³ Das System wäre dann angemessen, wenn die jeweiligen Grundsätze und Maßnahmen den gesetzlichen Regelungen und der Berufssatzung entsprechen. Die Funktionsfähigkeit wird nach der Durchsicht der Unterlagen von einzelnen Aufträgen über betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Siegel geführt wird, beurteilt. Damit werden von der Qualitätskontrolle nicht nur ge-

ten über die Tätigkeit der Steuerberater: (7. StBÄndG). Gesetz zur Änderung der Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer, Bonn, Berlin, 2001, S. 43).

⁴⁹⁷ Vgl. § 57 a Abs. 1 Satz 1 WPO. Gesetzliche Abschlussprüfungen sind solche, die unter den Anwendungsbe- reich der §§ 316 ff. HGB fallen. Wird durch den Abschlussprüfer eine freiwillige Abschlussprüfung durchge- führt, begründet dies für sich allein, auch wenn die Prüfung nach Maßgabe der §§ 316 ff. HGB durchgeführt wird, keine Pflicht, sich einer Qualitätskontrolle zu unterziehen (Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 8).

⁴⁹⁸ Geregelt ist die obligatorische Teilnahme am Verfahren der Qualitätskontrolle in § 57 g WPO. Vgl. Treuberg (2004), a.a.O., S. 9.

⁴⁹⁹ Vgl. zu den Regelungen der externen Qualitätskontrolle „Rechtliche Grundlagen des Systems für Qualitäts- kontrolle“, in: WPK-Mitt., Sonderheft April 2001, S. 27-47; Treuberg (2004), a.a.O., S. 29 f.; Marten, Kai-Uwe / Köhler, Annette (2005), Vertrauen durch öffentliche Aufsicht, in: WPg 4/2005, S. 148.

⁵⁰⁰ Vgl. § 2 I WPO.

⁵⁰¹ Vgl. § 57 a II WPO; Vgl. Sahner et al. (2001), S. 10; Marks/Schmidt (2000), S. 411.

⁵⁰² Vgl. BT-Drs 14/3649, a.a.O., S. 19.

⁵⁰³ Vgl. auch Hommelhoff, Peter (2001), Peer Review oder Bundesaufsichtsamt: Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure?, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, hrsg. v. Marcus Lutter, Düsseldorf, 2001, S. 147-156 (149). „Zur Verdeutlichung sei ein (zugegeben: hinkender) Vergleich zum Kraft- verkehr gestattet: Im Rahmen der Qualitätskontrolle werden Betriebssicherheit und sonstige Funktionstüchtigkeit des Fahrzeugs überprüft, aber nicht, wie der Fahrer mit ihm zwischen Hamburg und München umgegangen ist, insbesondere nicht, ob er das Fahrzeug bei Kassel an die Wand gefahren hat.“ (Hommelhoff (2001), a.a.O., S. 149); Treuberg (2004), a.a.O., S. 29 f.

setzunglich vorgeschriebene Abschlussprüfungen umfasst, sondern ebenfalls andere betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Siegel geführt wird, wie z.B.:⁵⁰⁴

- die freiwilligen Abschlussprüfungen,
- die Abschlusserstellung und
- sonstige Tätigkeiten (Gutachtenerstellung, Sonderprüfungen, etc.).

Eine Übersicht über die Staatsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft gem. § 66 WPO gibt folgende Abbildung:

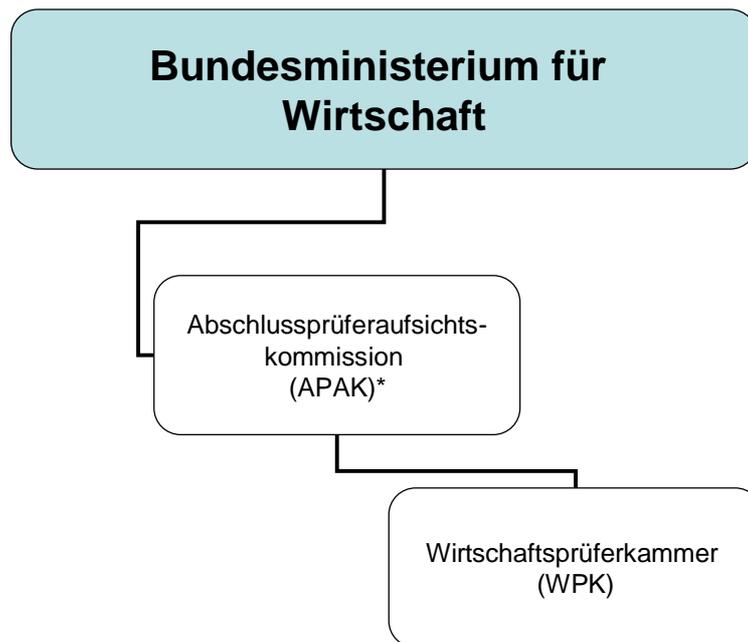


Abb. 18: Staatsaufsicht des Bundesministeriums für Wirtschaft

Verwaltet wird das Verfahren der Qualitätskontrolle von der WPK, als der dazu berufenen Organisation des Berufsstandes.⁵⁰⁵ Das System der Qualitätskontrolle stellt nachfolgende Anforderungen an die WPK:⁵⁰⁶

⁵⁰⁴ Vgl. Sahner et al. (2001), a.a.O. S. 10.

- Die Daten, die im Rahmen der Qualitätskontrolle untersucht werden, müssen, besonders gegenüber der Berufsaufsicht, streng vertraulich behandelt werden („firewall-Prinzip“).
- Zur Unterstützung der Prüfer für Qualitätskontrolle und der Abschlussprüferaufsichtskommission⁵⁰⁷ muss sie schnell und flexibel handeln können.
- Hohe fachliche Qualität und Zuverlässigkeit müssen gewährleistet werden.
- Es dürfen keine wettbewerbsverzerrenden Engpässe entstehen. (Daher wird die Teilnahmebescheinigung unmittelbar nach Eingang des Berichtes erteilt, da ansonsten die untersuchte Praxis ggf. lange auf die Bescheinigung warten müsste.)

Um das Verfahren der Qualitätskontrolle zu verwalten, wurde zunächst in der WPK das Organ der KfQK (Kommission für Qualitätskontrolle)⁵⁰⁸ gebildet, welches die Aufgabe hatte, Entscheidungen zu Fachfragen zu treffen. Es ist für alle Belange der Qualitätskontrolle zuständig, insbesondere für:⁵⁰⁹

- die Erteilungen von Ausnahmegenehmigungen gem. § 57 a Abs. 1 Satz 2 WPO,
- die Registrierung der Prüfer für Qualitätskontrolle gem. § 57 a Abs. 3 WPO,⁵¹⁰
- die Entgegennahme der Qualitätskontrollberichte,
- die Erteilung von Teilnahmebescheinigungen an der Qualitätskontrolle bzw. deren Widerruf,

* Seit dem 01.01.2005 übt die APAK eine öffentliche, fachbezogene Berufsaufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer aus. Da es sich hierbei um ein berufsstandunabhängiges Gremium handelt, wird die APAK im Zusammenhang mit den außerberufsständischen Verfahren betrachtet.

⁵⁰⁵ Vgl. § 57 Abs. 2 Nr. 14 WPO. Vgl. dazu www.wpk.de.

⁵⁰⁶ Vgl. Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 14.

⁵⁰⁷ (1) Für die Überwachung der Qualitätskontrolle ist die Abschlußprüferaufsichtskommission im Rahmen des § 66a zuständig. (2) Die Abschlußprüferaufsichtskommission 1. überwacht die Angemessenheit und die Funktionsfähigkeit der Qualitätskontrolle und nimmt hierzu Stellung; 2. gibt Empfehlungen zur Fortentwicklung und Verbesserung der Qualitätskontrolle ab und 3. erstellt einen jährlichen öffentlichen Bericht.“ (§ 57 f Abs. 1 u. 2 WPO).

⁵⁰⁸ Vgl. dazu § 57 e WPO.

⁵⁰⁹ Vgl. § 57 e Abs. 1 Satz 4 WPO; WPK (2005), S. 6 f.

⁵¹⁰ „Zur Durchführung eines Peer Reviews berechtigt sind nur Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die bei der Wirtschaftsprüferkammer als solche „registriert“ sind; mit § 57 a Abs. 3 wird damit eine Zusatzqualifikation geschaffen, die des „registrierten Wirtschaftsprüfers“. Die Registrierungs Voraussetzungen, die Bedingungen für den Erhalt der Registrierung sowie deren Entzug, sind detailliert in den §§ 57 a Abs. 3 bis 8 WPOÄG geregelt.“ (Theisen, Manuel René (2001), Das Peer Review System in der Wirtschaftsprüfung aus der Sicht der Öffentlichkeit, in: Kapitalmarktorientierte Unternehmensüberwachung – Chancen und Risiken, Düsseldorf, 2001, S. 460-482 (468).

- das Treffen von Entscheidungen über Maßnahmen gem. § 57 e Abs. 2 und 3 WPO sowie
- die Bescheidung von Widersprüchen gegen Entscheidungen, welche im Zusammenhang mit der Qualitätskontrolle stehen.

Beauftragt werden die Prüfer für Qualitätskontrolle direkt von der zu prüfenden Praxis.⁵¹¹ Bevor der Auftrag angenommen werden kann, muss sich der Prüfer vergewissern, dass keine Ausschlussgründe bestehen und die Anforderungen zur Sicherung der Unabhängigkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit erfüllt werden.⁵¹² Damit eine sachgerechte Prüfung durchgeführt werden kann, darf ein Auftrag zur Durchführung einer externen Qualitätskontrolle nur dann angenommen werden, sofern der Prüfer für Qualitätskontrolle über die dafür nötigen Kenntnisse verfügt.⁵¹³ Damit die Angemessenheit und die Funktionsfähigkeit des Qualitätssicherungssystems überprüft und beurteilt werden kann, müssen Funktionsprüfungen durchgeführt werden, bei denen einzelne von der Praxis durchgeführte Aufträge untersucht werden. Beurteilt wird das Qualitätssicherungssystem nur nach einer ordnungsgemäßen Abwicklung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen.⁵¹⁴ Es ist nicht Zweck des Verfahrens, geprüfte Abschlüsse auf deren Richtigkeit hin zu überprüfen. Beurteilt werden soll demgegenüber, ob eine adäquate Auftragsdurchführung durch das Qualitätssicherungssystem gewährleistet werden kann.⁵¹⁵ Sofern in vergangenen Untersuchungen Empfehlungen oder Auflagen festgelegt worden sind, ist durch den Prüfer für Qualitätskontrolle festzustellen, ob diese umgesetzt worden sind.⁵¹⁶

⁵¹¹ Vgl. § 57 a Abs. 4 Satz 1 WPO. In die Auftragsverhältnisse ist die WPK nicht miteinbezogen.

⁵¹² Zu den Ausschlussgründen Vgl. § 57 a Abs. 4 WPO, § 6 Satzung für Qualitätskontrolle; zu den Anforderungen zur Sicherung der Unabhängigkeit Vgl. § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, §§ 1 ff. BS WP/vBP; zur Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit Vgl. § 49 WPO, §§ 21 ff. BS WP/vBP.

⁵¹³ „Ein Berufsangehöriger ist gem. § 57 a Abs. 3 Satz 2 WPO auf schriftlichen Antrag bei der WPK als PfQK zu registrieren, wenn er 1. seit mindestens drei Jahren als WP/vBP bestellt und dabei im Bereich der Abschlussprüfung tätig gewesen ist; 2. über Kenntnisse in der Qualitätssicherung verfügt; 3. in den letzten fünf Jahren nicht berufsgerichtlich wegen der Verletzung einer Pflicht nach § 43 Abs. 1 WPO verurteilt worden ist, die seine Eignung als PfQK ausschließt.“ (Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 10).

⁵¹⁴ Vgl. § 2 Abs. 1 WPO.

⁵¹⁵ Vgl. BT-Drs. 14/3649, a.a.O., S. 19. „, Im Rahmen der Qualitätskontrolle wird die Einhaltung der Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung geprüft. Die Prüfung der Durchführung einzelner Aufträge („Engagement Review“) dient dabei dem Zwecke, die Umsetzung des in der Praxis eingeführten Qualitätssicherungssystems in der Auftragsabwicklung zu prüfen. Keinesfalls findet damit aber eine zweite Jahresabschlussprüfung statt.“ (BT-Drs. 14/3649, a.a.O., S. 25).

⁵¹⁶ Vgl. BT-Drs 14/3649, a.a.O., S. 19.

Die Prüfung ist vor Ort in der Wirtschaftsprüferpraxis durchzuführen. Nur dort ist es möglich, ein aussagefähiges Bild über die Praxisorganisation und die Auftragsdurchführung zu bekommen.⁵¹⁷ Hierfür ist dem Prüfer „Zutritt zu den Praxisräumen zu gewähren, Aufklärungen zu geben sowie die verlangten Nachweise vorzulegen, soweit dies für eine sorgfältige Prüfung erforderlich ist“.⁵¹⁸ Die Verschwiegenheitspflicht wird eingeschränkt, damit an den Prüfer für Qualitätskontrolle Informationen gegeben werden können.⁵¹⁹ Für eine wirksame Durchführung von Auftragsprüfungen ist diese Einschränkung erforderlich, es kann jedoch auch bei der Beurteilung der auftragsunabhängigen Qualitätssicherung notwendig sein, dass Mandanteninformationen vorgelegt werden müssen, die grundsätzlich der Verschwiegenheit unterliegen.⁵²⁰ Den Abschluss der externen Qualitätskontrolle bildet die Berichterstattung.⁵²¹ Dieser Bericht ist zum einen an den Auftraggeber gerichtet, zum anderen an die WPK,⁵²² welche dem Berufsangehörigen bzw. der Berufsgesellschaft die Teilnahme am Verfahren für den Zeitraum von drei Jahren zu bestätigen hat.⁵²³ Sofern die Qualitätskontrolle keine wesentlichen Mängel ans Licht bringt, muss der Qualitätskontrollbericht ein Urteil enthalten, welches erklärt, dass das geprüfte interne Qualitätssicherungssystem angemessen ist und mit hinreichender Sicherheit eine ordentliche Auftragsabwicklung gewährleistet.⁵²⁴ Wenn Mängel bei der Kontrolle festgestellt werden, muss das Prüfungsurteil eingeschränkt bzw. versagt werden. Dies ist im Qualitätskontrollbericht zu begründen. Bei einem eingeschränkten Prüfungsurteil müssen Empfehlungen zu Beseitigung der Mängel gegeben werden.⁵²⁵ Sofern das Urteil versagt wird, wird durch die WPK keine Teilnahmebescheinigung ausgestellt; der betroffene Wirtschafts-

⁵¹⁷ Vgl. § 57 d WPO; BT-Drs 14/3649, a.a.O., S. 28.

⁵¹⁸ Vgl. § 57 d Satz 1 WPO. Zwar kann die Mitwirkung nicht im Wege des Verwaltungszwangs nach § 57e Abs.3 erzwungen werden (Vgl. § 57 d Satz 2 WPO), jedoch läge in der fehlenden Mitwirkung ein Prüfungshemmnis, welches zur Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils führen könnte. „In der Praxis wird das Bestreben, eine uneingeschränkte Prüfungserklärung zu erlangen (...), einen starken Anreiz geben, in gebotener Weise an der Qualitätskontrolle mitzuwirken.“ (BT-Drs. 14/3649, a.a.O., S. 28).

⁵¹⁹ Diese Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO und § 323 Abs. 1 HGB) wird durch § 57 d Abs. 3 WPO vorgesehen.

⁵²⁰ Hierbei kann es sich beispielsweise um die Vorlage einer Mandantenliste handeln, anhand derer die organisatorischen Maßnahmen zur Einhaltung des Grundsatzes der Unabhängigkeit beurteilt werden (Vgl. Marks/Schmidt (2000), a.a.O., S. 415).

⁵²¹ Gem. § 57 a Abs. 5 Satz 1 WPO hat der Prüfer für Qualitätskontrolle das Ergebnis seiner Arbeit in einem Qualitätskontrollbericht zusammenzufassen.

⁵²² Vgl. § 57 a Abs. 6 Satz 2 WPO.

⁵²³ Vgl. § 57 a Abs. 6 WPO.

⁵²⁴ Vgl. § 57 a Abs. 5 Satz 3 WPO.

⁵²⁵ Vgl. § 57 a Abs. 5 Satz 4-6 WPO. Dass es Ziel des Verfahrens ist, die Prüfungsqualität zu verbessern und nicht Berufsangehörige zu bestrafen bzw. bloßzustellen, wird hier besonders deutlich. (Vgl. Marks/Schmidt (2000), a.a.O., 416).

prüfer darf dann künftig keine gesetzlichen Abschlussprüfungen mehr durchführen.⁵²⁶ Für die Durchführung von Qualitätskontrollen ist durch das IDW ein Prüfungsstandard entwickelt worden. In diesem sind die Auftragannahme, die Auftragsplanung, die Auftragsdurchführung, die Dokumentation und die Berichterstattung über Qualitätskontrollen in Wirtschaftsprüferpraxen geregelt.⁵²⁷

dd) Common Deficiencies

Im Berichtszeitraum 2004 wurden 20 Sonderprüfungen und 31 Auflagen beschlossen. Gründe hierfür sind:

- nicht angemessene bzw. nicht wirksame Regelungen bezüglich der Praxisorganisation und der internen Nachschau
- wesentliche Abweichungen von Sollvorgaben des Qualitätssicherungssystems
- wesentliche Dokumentationsmängel
- Einführung von wesentlichen Regelungen zur Qualitätssicherung
- nicht angemessenes bzw. nicht wirksames Qualitätssicherungssystem
- keine Möglichkeit der Durchführung einer auftragsbezogenen Funktionsprüfung
- kein Qualitätssicherungssystem.⁵²⁸

ee) Sanktionen

Ziel des Systems der externen Qualitätskontrolle ist es, ausschließlich die Qualität innerhalb des Berufsstandes zu sichern und zu verbessern. Werden Mängel festgestellt und Maßnahmen ergriffen, so dienen diese nur zur Mängelbeseitigung, nicht zur Bestrafung. Sie müssen daher eine Hilfestellung für die Praxen darstellen.⁵²⁹

In der Satzung für Qualitätskontrolle können die Möglichkeiten zur Sanktionierung durch die WPK konkretisiert werden.⁵³⁰ Sie hat, falls die externe Qualitätskontrolle nicht gem. den Vor-

⁵²⁶ Vgl. Marks/Schmidt (2000), a.a.O., S. 416.

⁵²⁷ Vgl. IDW (PS 140), Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: WPg 2005, S. 361 ff., Heft-Nr. 7/2005.

⁵²⁸ Vgl. WPK (2005), Tätigkeitsbericht der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer für 2004, S. 10 f.

⁵²⁹ „Gemäß § 57 Abs. 2 Nr. 4 WPO obliegt es der Wirtschaftsprüferkammer, die Erfüllung der den Mitgliedern obliegenden Pflichten zu überwachen und das Recht der Rüge zu handhaben. Neben diese repressive, disziplinarische Funktion tritt nunmehr in Gestalt der Qualitätskontrolle eine präventive, vorbeugende Aufgabe, § 58 Abs. 2 Nr. 14 WPO.“ (Pestke/Deselaers (2001), S. 43).

⁵³⁰ Vgl. § 57 c Abs. 2 Nr. 5 WPO.

schriften der §§ 57 a-d WPO durchgeführt worden ist, das Recht, die Teilnahmebescheinigung zu widerrufen.⁵³¹ Werden die auferlegten Maßnahmen nicht befolgt, so kann nach Ermessen der APAK nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ein Zwangsgeld von bis zu € 50.000,- festgesetzt werden.⁵³² Es besteht hier auch die Möglichkeit, dass die Teilnahmebescheinigung wieder entzogen wird. Dies hätte zur Folge, dass durch diesen Berufsangehörigen keine gesetzlichen Abschlussprüfungen mehr durchgeführt werden dürfen.⁵³³

Inwiefern das System der externen Qualitätskontrolle akzeptiert wird, ist von der Nachvollziehbarkeit der objektiven Durchführung abhängig. „Mit der Glaubwürdigkeit steht und fällt der Erfolg der QK.“⁵³⁴

ff) Ergebnisse durchgeführter Qualitätskontrollen

Der WPK wurden seit Einführung der externen Qualitätskontrolle 2.527 Mittelungen (davon 2.211 im Berichtszeitraum) über die Beauftragung von Qualitätskontrollen⁵³⁵ an die WPK übersandt.

Von den bei Abfassung des Berichtes eingegangenen 500 Qualitätskontrollberichten wurde 481 ein uneingeschränktes Prüfungsurteil⁵³⁶ und 18 ein eingeschränktes Prüfungsurteil erteilt. In einem Fall wurde das Prüfungsurteil versagt.

⁵³¹ Vgl. Marks/Schmidt (2000), a.a.O., S. 416; § 57 e Abs. 2 WPO.

⁵³² Vgl. § 57 e Abs. 3 WPO.

⁵³³ Vgl. § 57 e Abs. 3 WPO.

⁵³⁴ Sahner et al. (2001), a.a.O., S. 16.

⁵³⁵ Vgl. WPK (2005), a.a.O., S. 8.

⁵³⁶ „Uneingeschränkte Prüfungsurteile sind zu erteilen, wenn keine oder unwesentliche Mängel des Qualitätssicherungssystems festgestellt werden. Eine Einschränkung des Prüfungsurteils hat bei wesentlichen Mängeln des Qualitätssicherungssystems der geprüften Praxis zu erfolgen. Das Prüfungsurteil ist zu versagen, wenn aufgrund von Prüfungshemmnissen oder wesentlichen Mängeln des Qualitätssicherungssystems eine positive Beurteilung des Qualitätssicherungssystems insgesamt nicht möglich ist. Eine Teilnahmebescheinigung nach § 57a Absatz 6 Satz 3 WPO über die Teilnahme an dem System der Qualitätskontrolle wird nur bei einem uneingeschränkten oder eingeschränkten Prüfungsurteil erteilt.“ (WPK (2005), a.a.O., S. 9.)

3. Außerberufliche Verfahren der externen Qualitätskontrolle

a) Überblick

Untersucht werden nun die außerberufsständischen Systeme der externen Qualitätskontrolle. In den Vereinigten Staaten von Amerika, sind das die Inspections durch die SEC bzw. durch das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). In Großbritannien, sind es die Inspections durch das Financial Reporting Review Panel, die mittelbar auch zur Prüfung der Qualität der Abschlussprüfung führen kann. In Deutschland sind es zum einen die Durchsicht der im Bundesanzeiger veröffentlichten Abschlüsse durch die WPK und zum anderen die externe Aufsicht über das berufsständische System der Qualitätskontrolle durch die APAK. Mittelbaren Bezug hat auch die zum 01. Juli 2005 eingeführte Kontrolle der Unternehmensabschlüsse durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V., die zu einer Prüfung der Prüfungsqualität führen kann. Nachfolgende Darstellung gibt einen Überblick über die verschiedenen Verfahren.

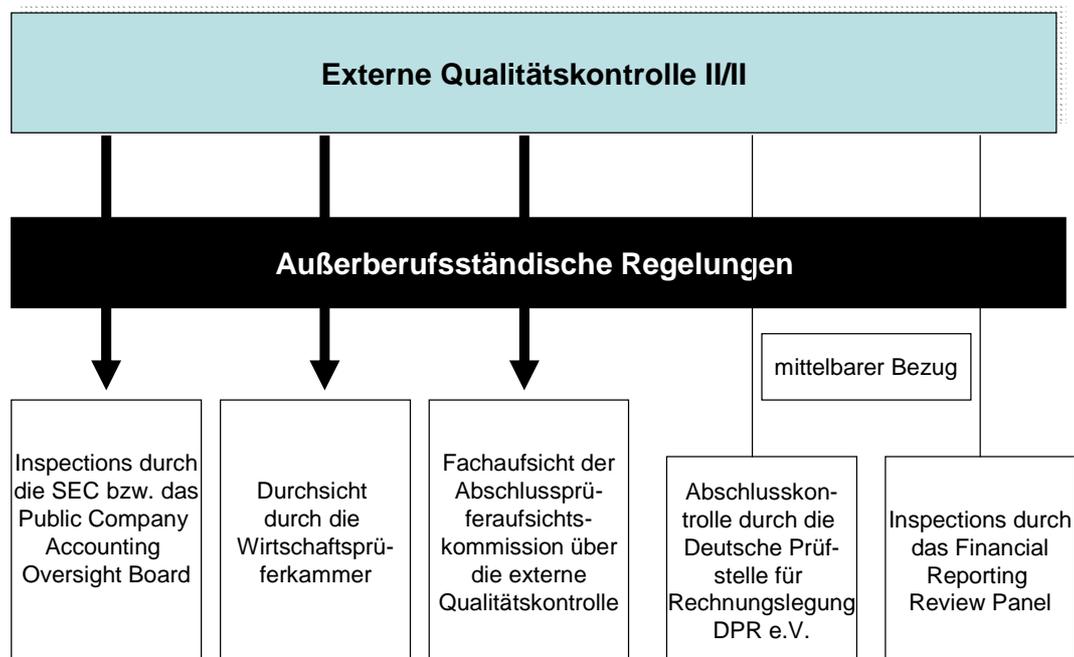


Abb. 19: Externe Qualitätskontrolle außerhalb des Berufsstandes

b) Externe Qualitätskontrolle durch die SEC bzw. das PCAOB

aa) Vor dem Sarbanes-Oxley Act

aaa) *Historischer Hintergrund*

Am 24. Oktober 1929, dem sog. „Schwarzen Freitag“ (obwohl eigentlich ein Donnerstag), kam es an der *New Yorker Stock Exchange (NYSE)* zu einem Zusammenbruch, der seinen Ausdruck in einem Kursverlust von mehr als 12 % an diesem Tag fand.⁵³⁷ Die übrigen Börsen der Welt wurden in diese negative Entwicklung mit einbezogen, die ihren Höhepunkt 1931/1932 hatte.⁵³⁸

Damit das Vertrauen der Kapitalmarktteilnehmer wieder hergestellt und die Funktionsfähigkeit der US-amerikanischen Kapitalmärkte gewährleistet werden konnten, wurde vom US-Kongress als Bundesgesetzgeber 1933 der „*Securities Act*“ (*SA 1933*)⁵³⁹ verabschiedet. Ein Jahr später folgte der „*Securities Exchange Act*“ (*SEA 1934*).⁵⁴⁰ Auch heute sind dies die beiden wichtigsten Einzelgesetze des US-amerikanischen Bundes-Wertpapierrechts.⁵⁴¹ Die *SEC* wurde mit dem *SEA 1934* als eine zentrale Bundesoberbehörde eingerichtet. Unzureichende bzw. falsche Berichterstattung der Wertpapieremittenten und deren mangelhafte Überwa-

⁵³⁷ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 187.

⁵³⁸ Vgl. Böckem, Hanne (2000), Die Durchsetzung von Rechnungslegungsstandards: Eine kapitalmarktorientierte Untersuchung, Frankfurt am Main, 2000, S. 103, m.w.N.

⁵³⁹ „Often referred as the „truth in securities“ law the Securities Act of 1933 has two basic objectives: require that investors receive financial and other significant information concerning securities being offered for public sale; and prohibit deceit, misrepresentations, and other fraud in the sale of securities.” (SEC (2002), “The Investors’ Advocate: How the SEC Protects Investors and Maintains Market Integrity”, online im Internet, <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml> , Abruf: 19.10.2002, S. 13).

⁵⁴⁰ „With this Act, Congress created the Securities and Exchange Commission. The Act empowers the SEC with board authority over all aspects of the securities industry. This includes the power to register, regulate and oversee brokerage firms, transfer agents, and clearing agencies as well as the nation’s securities self regulatory organizations (SROs). The various stock exchanges, such as the New York Stock Exchange, and American Stock Exchange are SROs. The National Association of Securities Dealers, which operates the NASDAQ system, is also an SRO. The Act also identifies and prohibits certain types of conduct in the markets and provides the Commission with disciplinary powers over regulated entities and persons associated with them. The Act empowers the SEC to require periodic reporting of information by companies with public trades securities.” (SEC (2002), a.a.O., S. 15).

⁵⁴¹ Diese Regelungen werden als primary Acts bezeichnet: “Two primary Acts administered by the SEC, are the Securities Act of 1933 and the Securities Exchange Act 1934. Both acts have been revised through amendments and the emphasis on disclosure has been increased. For the most part, the accounting activities related to the SEC are controlled by these two Acts and by the forms and disclosures they require.” (Skousen, Fred K. (1991), “An Introduction to the SEC”, Cincinnati, 1991, S. 22). “In addition to the primary Acts (...) there are secondary Acts that relate to the SEC and that are important to business and to the public in general. These other Acts include: the Public Utility Holding Company Act of 1935; the Trust Indenture Act of 1939; the Investment Company Act of 1940 the Investment Advisers Act of 1940; The Securities Investor Protection Act of 1970; the Foreign Corrupt Practices Act of 1977; and the Insider Trading Sanctions Act of 1984.” (Skousen (1991), a.a.O., S. 31; Vgl. dazu auch SEC (2002), a.a.O., S. 16 f.; Niehus (1993), a.a.O., S. 54).

chung durch die einzelnen Bundesstaaten wurden für den Zusammenbruch des US-amerikanischen Aktienmarktes verantwortlich gemacht.

bbb) Aufgaben und Einbindung

Als Bundesoberbehörde untersteht die *SEC* direkt dem Kongress. Sie ist zentrales Aufsichtsorgan des US-amerikanischen Kapitalmarktes.⁵⁴² Sie wird von fünf durch den Präsidenten der USA für fünf Jahre ernannten Kommissaren geleitet, von denen höchstens drei derselben politischen Partei angehören dürfen. Ihnen untersteht zur Zeit ein Mitarbeiterstab, der ca. 2.900 Beschäftigte umfasst.⁵⁴³

Die Aufgaben der *SEC* ergeben sich aus den von ihr auszuführenden und zu überwachenden Bundes-Wertpapiergesetzen. Sie ist beispielsweise für die Einhaltung der im *SA 1933* geforderten Zulassungsbedingungen von Wertpapieren zum erstmaligen öffentlichen Handel und für die Gewährleistung der in *SEA 1934* enthaltenen Informationspflichten zuständig. Des Weiteren hat sie die Aufsicht über Parteien, die am Wertpapierhandel beteiligt sind (Börsen, Börsenmakler, Emittenten, Abschlussprüfer etc.).⁵⁴⁴ Die *SEC* hat durch verschiedene im *SA 1933* und im *SEA 1934* enthaltene Ermächtigungen die Kompetenz, in Form von „*regulations*“ und „*rules*“ eigene Vorschriften zu erlassen.⁵⁴⁵ Diese Regelungen, denen ein quasi-gesetzlicher Charakter zu eigen ist, konkretisieren und ergänzen die von der *SEC* zu überwachenden Bestimmungen des *SA 1933* und des *SEA 1934*.⁵⁴⁶ Bezüglich der Rechnungslegungsvorschriften ist diese Aufgabe von der *SEC* ausgegliedert und an zunächst wechselnde private Institutionen und 1973 an das *Financial Accounting Standards Board (FASB)* übertragen.⁵⁴⁷ Entsprechen die vom *FASB* aufgestellten Regelungen den Vorstellungen der *SEC* nicht, so kann diese eigene Regelungen erlassen, die dann vorrangig anzuwenden sind. So bleibt letzt-

⁵⁴² „Congress established the Securities and Exchange Commission in 1934 to enforce the newly-passed securities laws, to promote stability in the market and, most importantly, to protect investors. President Franklin Delano Roosevelt appointed Joseph P. Kennedy, President John F. Kennedy’s father, to serve as the first Chairman of the SEC.” (SEC (2002), a.a.O., S. 3).

⁵⁴³ SEA 1934, Sec 4(a) ; Vgl. SEC (2002), a.a.O., S. 3 f.; Skousen (1991), a.a.O., S. 1.

⁵⁴⁴ Vgl. Skousen (1991), a.a.O., Preface.

⁵⁴⁵ Sog. „rule making authority“, Vgl. SA 1933, Sec. 19, SEA 1934, Sec. 23.

⁵⁴⁶ Vgl. Pellens, Bernhard (2001), „Internationale Rechnungslegung“, Stuttgart, 2001, S. 81 ff.

⁵⁴⁷ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 189; Böckem, Hanne (2000a), „Die Durchsetzung von Rechnungslegungsstandards in Deutschland – Zur Notwendigkeit institutioneller Neuerungen“, in: DB vom 16.06.2000, S. 1185-1191 (1189).

lich die legislative Kompetenz über das „*standard setting*“ bezüglich der Rechnungslegung bei der *SEC*.⁵⁴⁸

Durch den *SA 1933* und den *SEA 1934* wird die *SEC* außerdem dazu ermächtigt, in Fällen, in denen ihr bekannt wird, dass bei Einreichung oder Veröffentlichung der nach den genannten Regelungen erforderlichen Unterlagen maßgebliche oder sonstige Vorschriften missachtet werden, geeignete Maßnahmen zu Sanktionierung zu ergreifen.⁵⁴⁹ Zur Sanktionierung stehen der *SEC* dazu als Verwaltungsgerichtsbarkeit und Vorinstanz der allgemeinen Gerichtsbarkeit sowohl zivil- und verwaltungs- als auch strafrechtliche Untersuchungs-, Klage- und Entscheidungsbefugnisse zu. Sie ist dazu in der Lage, Verwaltungsstrafen selbständig zu verhängen und ein entsprechendes Verfahren bei zivil- oder strafrechtlichen Angelegenheiten in die Wege zu leiten.⁵⁵⁰

Der *SEC* kommen bei der Durchführung der Bundesgesetze, bei der Berechtigung zum Erlass von quasi-gesetzlichen Vorschriften und bei dem Recht der Sanktionierung von Verstößen sowohl exekutive⁵⁵¹ und judikative⁵⁵² als auch legislative⁵⁵³ Kompetenzen zu.⁵⁵⁴ Hinsichtlich

⁵⁴⁸ Vgl. Böckem (2000a), a.a.O., S. 1188; Pellens (2001), a.a.O., S. 79 ff.

⁵⁴⁹ Vgl. Zeff, Stephan A. (1995), „A Perspective on the U.S. Public/Private-Sector Approach to the Regulation of Financial Reporting“, in: Accounting horizons, March 1995, S. 52-70 (56 ff.).

⁵⁵⁰ Vgl. Pellens (2001), a.a.O., S. 79 f. Sie selbst bezeichnet die *SEC* als „an independent, bipartisan, quasi-judicial agency of the United States government“ (Vgl. Skousen (1991), a.a.O., S. 1).

⁵⁵¹ „Der *SEC* obliegt die Verwaltung der im Wertpapierbereich erlassenen Bundesgesetze. Sie ist diesbezüglich die allein zuständige Bundesbehörde, die u.a. über Registrierungsanträge von Wertpapieren und Börsenhändlern befindet sowie alle Arten von Unternehmensberichten entgegennimmt. Bei der Registrierung der Wertpapiere unter dem *SA* bzw. *SEA* beurteilt die *SEC* allerdings nicht die Güte der betreffenden Wertpapiere. Sie prüft in einem eher kooperativen Stil unter stärker formellen Gesichtspunkten, ob und inwieweit die von den Unternehmen zur Verfügung gestellten Informationen ordnungsgemäß und vollständig sind. Die *SEC* hat also weder die Seriosität oder die Qualität noch die Angemessenheit der Preise der Wertpapiere zu kontrollieren. Die Beurteilung bleibt allein den Marktteilnehmern überlassen, denen allerdings die dafür notwendigen Informationen zugänglich sein müssen. Insofern wird die *SEC* z.B. spekulative, risikoreiche Papiere nicht vom Markt nehmen, solange sie die Investoren über den diesbezüglichen Charakter der Wertpapiere informiert weiß.“ (Pellens (2001), a.a.O., S. 79).

⁵⁵² „Der *SEC* stehen eine Vielzahl von Maßnahmen zur Verfügung, mit denen sie die Einhaltung der Registrierungs-, Beitrags- oder sonstigen Pflichten erzwingen oder die Verletzung derselben sanktionieren kann. Sie besitzt umfangreiche zivil-, verwaltungs- und strafrechtliche Untersuchungs-, Klage- und Entscheidungsbefugnisse. Während zivil- und strafrechtliche Angelegenheiten von der *SEC* als Klägerin initiiert und an die Justiz weitergeleitet werden, ist sie zur selbständigen Verhängung von Verwaltungsstrafen unmittelbar autorisiert. Sie kann z.B. Wertpapiere vorübergehend vom Handel an der Börse bzw. Over-the-Counter-Market ausschließen oder ihre Registrierung endgültig widerrufen. Gegenüber den Effekthändlern und Anlageberatern kann sie Geldstrafen, Verweise und Beschränkungen bei der Berufsausübung bzw. Berufsverbote verhängen. Gegenüber allen Personen, die in registrierten Unternehmen tätig sind, und auch gegen Selbstverwaltungsorganisationen, wie z.B. Börsen, kann sie Disziplinarverfahren anstrengen. Die *SEC* ist darüber hinaus im Rahmen der Berufsgerichtsbarkeit der US-amerikanischen Wirtschaftsprüfer (Certified Public Accountants (CPA)) mit Disziplinar-kompetenz ausgestattet.“ (Pellens (2001), a.a.O., S. 80).

⁵⁵³ „Die *SEC* ist im Rahmen der Konkretisierung, Auslegung und Ergänzung allgemein gehaltener Gesetzesbestimmungen zum Erlass von Regelungen und Verordnungen ermächtigt, welche – im weitesten Sinne – die Ausgabe und den Handel mit Wertpapieren im weitesten Sinne betreffen. Infolge des besonderen Charakters der *SEC* als unabhängige Bundesbehörde und der unmittelbaren Aufgabendelegation durch den Kongress sind ihre

des Zugangs zu dem US-amerikanischen Kapitalmarkt kommt der *SEC* aus diesem Grunde für ausländische, aber auch für inländische Unternehmen eine Art „*gatekeeper-Position*“ zu,⁵⁵⁵ was der *SEC* den Unternehmen gegenüber ein weitreichendes Machtpotential verschafft.

ccc) Die SEC im Rahmen des Enforcement

Einen Teilbereich der Tätigkeiten der *SEC* stellt das *enforcement* der Rechnungslegungsstandards dar.⁵⁵⁶ Es bezieht sich nicht nur auf die nach laufenden Berichtspflichten bei der *SEC* einzureichenden *annual financial statements*, sondern umfasst ebenfalls die Beachtung von Vorschriften zur Aufstellung von Prospekten, Zwischenberichten u.a. Bei dieser Arbeit soll das Hauptaugenmerk bei der Betrachtung der *annual financial statements* der unter *SEC*-Aufsicht stehenden Unternehmen liegen, welche jährlich bei der *SEC* einzureichen sind.⁵⁵⁷

Alle Unternehmen, die nach *SA 1933* oder *SEA 1934* registrierungspflichtige Wertpapiere ausgegeben haben, unterliegen der Pflicht zur Aufstellung der *annual financial statements*.⁵⁵⁸

Dies sind alle Wertpapiere, die an einer Wertpapierbörse gelistet sind bzw. gelistet werden sollen, die von der *SEC* als *national securities exchange* registriert ist, einschließlich der *NASDAQ*.⁵⁵⁹ Von der Registrierungspflicht bestehen gemäß *Sec. 3(a)(12) SEA 1934* Ausnahmen für Wertpapiere, die von staatlichen Stellen herausgegeben werden, und auch für Wertpapiere, die im „*intrastate*“-Handel des Gründungsstaates des Unternehmens gehandelt wer-

Verlautbarungen verbindlich und haben z.T. sogar quasi-gesetzlichen Charakter. Im Rahmen ihrer Rule-Making-Power hat die *SEC* auch die Rechnungslegungspflicht für börsennotierte Unternehmen in materieller und formeller Hinsicht auszugestalten. Durch den *SEA* sind börsennotierte Unternehmen zwar verpflichtet, regelmäßige Jahres- und Quartalsabschlüsse aufzustellen, konkrete Regulierungen über die materiellen und formellen Inhalte der Rechnungslegung fehlen jedoch im *SEA*.“ (Pellens (2001), a.a.O., S. 79).

⁵⁵⁴ Vgl. Niehus (1993), a.a.O., S. 54; Wilhelm, Christiane (1998), „Die Registrierungs- und Publizitätspflichten bei der Emission und dem Handel von Wertpapieren auf dem US-amerikanischen Kapitalmarkt“, in: WPg, 8/1998, S. 364-375 (365).

⁵⁵⁵ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 105.

⁵⁵⁶ Vgl. Janssen, Friedrich C. (2001), „Überlegungen zur Sicherung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung in Deutschland“, in: Kapitalmarktorientierte Unternehmensüberwachung, Chancen und Risiken“, Düsseldorf, 2001, S. 439-459 (445).

⁵⁵⁷ „Diese Berichte unterliegen einer Überprüfung durch die *SEC*, die sich nicht lediglich auf die Vollständigkeit und Überwachung des fristgerechten Eingangs bezieht. Vielmehr werden die Berichte auch inhaltlich analysiert und auf ihre Übereinstimmung mit den US-GAAP sowie den Verlautbarungen der *SEC* hin überprüft“ (Hütten, Christoph/Brakensiek, Sonja (2000), „'Deutsche US-GAAP' ohne eine *SEC* – Auto ohne Bremsen?“, in: BB vom 27.04.2000, S. 870-872 (870)).

⁵⁵⁸ Vgl. Hütten/Brakensiek (2000), a.a.O., S. 870; Tielmann (2001), a.a.O., S. 191; Tielmann, Sandra (2001a), „Die Durchsetzung ordnungsgemäßer Rechnungslegung – Fortentwicklung der Vorschläge des IDW zur Umsetzung der Empfehlungen der Regierungskommission „Corporate Governance“ zur Schaffung eines deutschen Review Panel“, in: DB vom 03.08.2001, S. 1625-1634 (1626).

⁵⁵⁹ Vgl. *SEA 1934*, Sec. 12 (a).

den, welches die Wertpapiere herausgegeben hat.⁵⁶⁰ Der Registrierungspflicht unterliegen des weiteren Wertpapiere, die als Anteilspapiere („equity securities“) nicht an einer von der *SEC* registrierten Börse gehandelt werden, wenn die „total assets“ \$ 10 Mio. überschreiten und außerdem sich die Anteilspapiere auf mehr als 500 Personen verteilen.⁵⁶¹

Es ist grundsätzlich bei der Registrierungspflicht nicht maßgeblich, dass das Unternehmen, das die registrierungspflichtigen Wertpapiere ausgegeben hat, seinen Sitz innerhalb der USA hat. Ausländischen Unternehmen erlaubt die *SEC* bei der Aufstellung der einzureichenden Abschlüssen anstatt der *US-GAAP* auch die Anwendung der *IAS* oder ihrer eigenen nationalen Rechnungslegungsgrundsätze in Verbindung mit einer Überleitungsrechnung (reconciliation) auf die *US-GAAP*. Somit erstreckt sich das *enforcement* der *SEC* auch auf die in dem der *reconciliation* zugrunde liegenden, im Abschluss angewandten Rechnungslegungsgrundsätze.⁵⁶²

Eingegangen wird im Folgenden auf das Verhältnis von US-amerikanischen Unternehmen zur *SEC*.⁵⁶³

Wegen der genannten Befreiungsregelung der *Sec. 3(a)(12) SEA 1934* ist der Anteil an US-amerikanischen Unternehmen, die unter die Aufsicht und das *enforcement* der *SEC* fallen, relativ gering. 1995 unterlagen von ca. 3,7 Mio. US-amerikanischen Unternehmen ca. 12.000 Unternehmen der *SEC*-Aufsicht. Im Jahr 2001 nahm die Anzahl der ausländischen Unternehmen, die unter der Aufsicht der *SEC* standen, weiter auf ca. 1.300⁵⁶⁴ zu.

Die *SEC* ist zur Bewältigung der verschiedenen, ihr obliegenden Aufgaben in vier „divisions“⁵⁶⁵ und 18 „offices“⁵⁶⁶ unterteilt. Besonders bedeutend für das *enforcement* sind die „Di-

⁵⁶⁰ Vgl. *SEA 1934*, *Sec. 3(a)(12)*; Wilhelm (1998), a.a.O., S. 372 ff.

⁵⁶¹ Vgl. *SEA 1934*, *Sec. 12 (g)*, *Rule 12 g-1*; Wilhelm (1998), a.a.O., S. 373 f.

⁵⁶² Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 191 f.; Hunt, Isaak C. (2000), „Financial Reporting and the Global Capital Markets“, online im Internet, <http://www.sec.gov/news/speech/spch363.htm>, Abruf 19.20.2000, S. 6.

⁵⁶³ Vgl. auch Tielmann (2002), a.a.O., S. 192 ff.

⁵⁶⁴ Vgl. Zeff (1995), a.a.O., S. 61; *SEC* (2002b), „*SEC 2001 Annual Report*“ online im Internet, <http://www.sec.gov/about/annrep01.shtml>, Abruf: 28.11.2002, S. 77. Zur Gesamtanzahl der zum 31.12.2000 an US-Börsen gelisteten Aktien Vgl. *SEC* (2002b), S. 168.

⁵⁶⁵ Dies sind die „Division of Corporation Finance“, „Division of Market Regulation“, „Division of Investment Management“ und „Division of Enforcement“ (Vgl. *SEC* (2002), a.a.O.).

⁵⁶⁶ Zu ihnen gehören das „Office of Administrative Law Judges“, „Office of Administrative and Personnel Management“, „Office of the Chief Accountant“, „Office of Compliance Inspections and Examinations“, „Office of the Controller“, „Office of Economic Analyses“, „Office of Equal Employment“, „Office of the Executive Director“, „Office of Filings and Information Services“, „Office of the General Counsel“, „Office of Information Technologie“, „Office of the Inspector General“, „Office of International Affairs“, „Office of Investor Education and Assistance“, „Office of Legislative Affairs“, „Office of Municipal Securities“, „Office of Public Affairs, Policy Evaluation and Research“ sowie das „Office of the Secretary“ (Vgl. *SEC* (2002), a.a.O.).

„*Division of Corporation Finance*“, das „*Office of the Chief Accountant*“ sowie die „*Division of Enforcement*“.⁵⁶⁷

- Die „*Division of Corporation Finance*“ ist für die Überwachung der Einhaltung der Publizitätsanforderungen durch die registrierten Unternehmen sowie für die Analyse der eingereichten Unterlagen zuständig.⁵⁶⁸ Sowohl für die registrierten Unternehmen als auch für die Abschlussprüfer steht sie bei Zweifelsfragen bezüglich der Rechnungslegung zur Verfügung.⁵⁶⁹
- Als Stabstelle der SEC dient mit ca. 20 Mitarbeitern das „*Office of the Chief Accountant*“.⁵⁷⁰ Es ist Kontaktstelle für alle wichtigen Fragen bezüglich der Rechnungslegung. Ihm kommt beispielsweise die Aufgabe zu, die Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze, die vom FASB und dem AICPA erarbeitet worden sind, zu überprüfen.⁵⁷¹
- Durch die „*Division of Enforcement*“ werden mögliche Verstöße⁵⁷² der Teilnehmer am Kapitalmarkt gegen die Kapitalmarktvorschriften untersucht. Neben diesbezüglichen Erkenntnissen der „*Division of Corporate Finance*“ werden ihr Hinweise darauf auch von Dritten zugeleitet.⁵⁷³ Werden von Mitarbeitern der „*Division of Enforcement*“ Verstöße festgestellt, werden diese den SEC-Kommissaren zur Sanktionierung übergeben.⁵⁷⁴ Der „*Division of Enfor-*

⁵⁶⁷ Vgl. Skousen (1991), a.a.O., S. 1 und 12 ff.; SEC (2002), a.a.O.

⁵⁶⁸ Vgl. Skousen (1991), a.a.O., S. 21; Bayless, Robert A., (2002), „How the Division of Corporation Finance Influences Accounting Practices and Financial Reporting Standards“, online im Internet, <http://www.sec.gov/news/speech/spch294.htm>, Abruf: 17.20.2002; SEC (2002), a.a.O.

⁵⁶⁹ Vgl. Pellens (2001), a.a.O., S. 77 f. „Corporation Finance provides administrative interpretations of the Securities Act 1933, Securities Exchange Act 1934, and the Trust Indenture Act of 1939, and recommends regulations to implement these statutes. Working closely with the Office of the Chief Accountant, the Division monitors the activities of the accounting profession, particularly the Financial Accounting Standards Board (FASB), that result in the formulation of generally accepted accounting principles (GAAP).“ (SEC (2002), a.a.O., S. 5).

⁵⁷⁰ „The Chief Accountant is the principal adviser to the Commission on accounting and auditing matters. An audit is an examination of a company’s financial books and records done to ensure that it keeps fair, consistent documents in accordance with SEC regulations.“ (SEC (2002), a.a.O., S. 9).

⁵⁷¹ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 108.

⁵⁷² „Common violations that may lead to SEC investigations include: insider trading: buying or selling a security in breach of relationship of trust and confidence while in possession of material, non-public information about the security; misrepresentation or omission of important information about securities; manipulating the market prices of securities; stealing customer’s funds or securities; violating broker-dealers’ responsibility to treat customers fairly; and sale of securities without proper registration.“ (SEC (2002), a.a.O., S. 7 f.).

⁵⁷³ Vgl. SEC (2002), a.a.O., S. 7.

⁵⁷⁴ „While the SEC has civil enforcement authority only, it works closely with various criminal law enforcement agencies throughout the country to develop and bring criminal cases when the misconduct warrants more severe action.“ (SEC (2002), a.a.O., S. 7).

cement“ steht in diesen Fällen ein Vorschlagsrecht für Art und Höhe der auszusprechenden Strafe zu.⁵⁷⁵

ddd) Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung

Die Durchsetzung der Rechnungslegungsgrundsätze durch die SEC umfasst sowohl reaktive als auch proaktive Elemente; das bedeutet, dass die SEC nicht nur auf Antrag von Dritten tätig wird, sondern ihre Untersuchungen auch ohne besondere Verdachtsmomente aufnehmen kann.

Ausgegangen wird bei der proaktiven Durchsetzung von der „*Division of Corporation Finance*“, deren Mitarbeiter bei Erstnotierungen (diese werden in jedem Fall untersucht) oder im Rahmen der der Zulassung folgenden Pflichten bei den einzureichenden Unterlagen⁵⁷⁶ (hier erfolgt die Untersuchung stichprobenartig (*Form 10-K*⁵⁷⁷ bzw. *Form 20-F* bei ausländischen Unternehmen)), die auch die *annual financial statements* einschließen, systematische Untersuchungen vornehmen.⁵⁷⁸ Die Stichproben werden grundsätzlich auf Zufallsbasis gezogen. Liegen bestimmte Indikatoren, beispielsweise die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerkes oder Meinungsdivergenzen, sei es innerhalb des berichtenden Unternehmens oder zwischen dem Unternehmen und dessen Abschlussprüfer vor, so wird die „*Division of Corporation Finance*“ ebenfalls tätig.⁵⁷⁹ Sie untersucht bei den von ihr (bewusst oder unbewusst) gewählten Abschlüssen teils durch eine stichprobenartige Kontrolle („ *cursory review*“) von einzelnen Posten, teils auch durch die Durchsicht der gesamten eingereichten Un-

⁵⁷⁵ Vgl. SEC (2002), a.a.O., S. 7 f.; Tielmann (2001), a.a.O., S. 193.

⁵⁷⁶ „Die SEC hat für die bei ihr einzureichenden Berichte detaillierte, teilweise vorformulierte Schemata erstellt, die von den registrierten Unternehmen bei der Berichterstattung hinsichtlich Form und Inhalt streng zu beachten sind. Die Gesamtzahl aller Forms ist kaum noch überschaubar. Für jede allgemeingehaltene bundesgesetzliche Regelung, die eine Berichtspflicht gegenüber der SEC kodifiziert, findet sich eine bestimmte Form als konkretes Pendant. Jede dieser Forms besitzt eine individuelle Kennung, die i.d.R. aus einer Buchstaben- Zahlen-Kombination besteht. Für die Registrierung unter dem SA sind für US-amerikanische Unternehmen beispielsweise die S-Formblätter (u.a. Form S-1, S-2, S-3 für große Unternehmen und S-18 für kleine) und für ausländische Emittenten die F-Formblätter (u.a. Form F-a, F-2, F-3, F-4, F-6 und F-20) relevant. Hinsichtlich der periodischen Berichterstattung müssen US-amerikanische Unternehmen Form 10-K bzw. Form 10-Q für ihre Jahres- bzw. ihre Quartalsberichte benutzen, während die ausländischen Gesellschaften wieder auf Form 20-F für die Jahresberichterstattung zurückgreifen und ihre innerperiodischen Berichte der SEC auf Form 6-K einzureichen haben.“ (Pellens (2001), a.a.O., S. 87).

⁵⁷⁷ “Form 10-K: This is the annual report that most reporting companies file with the Commission. It provides a comprehensive overview of the registrant's business. The report must be filed within 90 days after the end of the company's fiscal year.” Interpretive Responsibility: Division of Corporation Finance - Office of Chief Counsel, online im Internet, <http://www.sec.gov/info/edgar/forms.htm>, Abruf: 01.12.2002).

⁵⁷⁸ Vgl. Zeff (1995), a.a.O., S. 62.

⁵⁷⁹ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 111.

terlagen („*full review*“).⁵⁸⁰ Hier handelt es sich meist um ein kritisches Durchlesen der Abschlüsse, die Untersuchungen der Vorgänge bleiben also weit hinter denen der eigentlichen Abschlussprüfung zurück.⁵⁸¹

In einem „*letter of comment*“ oder auch „*deficiency letter*“ werden die Untersuchungsergebnisse von den Mitarbeitern der „*Division of Corporation Finance*“ den betroffenen Unternehmen mitgeteilt.⁵⁸² Durch inoffizielle Erörterungen zwischen den Mitarbeitern der „*Division of Corporation Finance*“ und dem betroffenen Unternehmen sowie dessen Abschlussprüfer über die bemängelten Sachverhalte soll versucht werden, einen für alle beteiligten Parteien akzeptablen Kompromiss zu finden. Wird der fragliche Abschluss berichtigt oder ergänzt, ist das Untersuchungsverfahren in diesem Falle abgeschlossen. Kann jedoch ein Kompromiss nicht gefunden werden, so wird in das Untersuchungsverfahren der „*Chief Accountant*“ der SEC⁵⁸³, der das Recht hat, sich zu dem betreffenden Sachverhalt ein aus SEC-Sicht abschließendes Urteil zu bilden, mit einbezogen.⁵⁸⁴

Wenn das betroffene Unternehmen nicht dazu bereit ist, den Abschluss nach den Vorstellungen der SEC („freiwillig“) zu ändern, kann der Fall von der „*Division of Corporation Finance*“ an die „*Division of Enforcement*“ übergeben werden, die ein offizielles Verwaltungsverfahren eröffnet.⁵⁸⁵ Dies ist jedoch nicht immer der Fall, wenn ein fehlerhafter Abschluss vorliegt, da die SEC über die Eröffnung eines offiziellen Verfahrens einen recht großen Ermessensspielraum hat. Besonders entscheidend dafür, den Fall weiter zu verfolgen, ist der jeweilige sog. „*message value*“. Für einen hohen „*message value*“ sind beispielsweise erwartete Auswirkungen einer Korrektur des Abschlusses vor allem auf die Ertragsgrößen Anhaltspunkte.⁵⁸⁶ Des Weiteren spielt auch die Erfolgsaussicht bei der Auswahl der Fälle, die letztlich

⁵⁸⁰ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 111.

⁵⁸¹ Vgl. Bayless (2002), a.a.O., S. 5.

⁵⁸² Vgl. Zeff (1995), a.a.O., S. 62.

⁵⁸³ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 114; Zeff (1995), a.a.O., S. 62.

⁵⁸⁴ Vgl. Zeff (1995), a.a.O., S. 62.

⁵⁸⁵ Vgl. Zeff (1995), a.a.O., S. 62.

⁵⁸⁶ Vgl. Bremser, Wayne G./Licata, M. P./Rollings, Thomas P. (1991), „SEC Enforcement Activities: A survey and Critical Perspective“, in: *Critical Perspectives in Accounting*, 1991, Vol. 2, S. 185-199 (187 f.). Die 90 in dem Zeitraum vom 1.10.1998 – 30. 9.1999 von der SEC in offiziellen Verfahren ergriffenen Maßnahmen verteilen sich folgendermaßen:

bei 32 Fällen handelte es sich um nicht zutreffende Umsatzabgrenzungen, in 12 Fällen wurde fiktiver Gewinn eingebucht, in 13 Fällen handelte es sich um unzutreffende Aufwandsabgrenzungen, 17 mal wurden Aktiva unzulässig bewertet, Aufwendungen wurden in 12 Fällen nicht zulässiger Weise aktiviert, zweifelhafte Barter-Geschäfte wurden in vier Fällen abgebildet. (Vgl. Walker, Richard H (1999), „Behind the Numbers of the SEC's Recent Financial Fraud Cases“, online im internet, [http://www.sec.gov/news/speecharchive/1999\(spch334.htm](http://www.sec.gov/news/speecharchive/1999(spch334.htm), Abruf: 19.10.2002).

weiterverfolgt werden, eine große Rolle. Ein offizielles Verfahren, das letzten Endes zugunsten des betroffenen Unternehmens entschieden worden ist, gibt es bisher nicht.⁵⁸⁷

Zu einem offiziellen Verwaltungsverfahren kommt es vielfach nicht, da die Unternehmen schon bei den inoffiziellen Verhandlungen dazu bereit sind, ihren Abschluss nach den Vorstellungen der SEC zu berichtigen bzw. zu ändern.⁵⁸⁸ Die Durchsetzungsmacht der SEC beruht nicht nur auf ihren Sanktionsmöglichkeiten, dem dem Unternehmen drohenden Zeitaufwand bzw. den entstehenden Kosten, sondern auch darauf, dass die SEC bis zur endgültigen Klärung des zu untersuchenden Sachverhaltes andere von dem Unternehmen gewünschte Maßnahmen, beispielsweise die Ausgabe neuer Aktien bei einer Kapitalerhöhung hinauszögern kann⁵⁸⁹ und damit am „längeren Hebel sitzt“.

Tätig werden kann die „*Division of Enforcement*“ auch, wenn ihr Vermutungen über einen Verstoß gegen maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze von Dritten angezeigt werden. Hierdurch kommt das reaktive Element des *enforcement* durch die SEC zum Ausdruck. Jedermann kann, z.B. per *e-mail*, Kontakt zur „*Division of Enforcement*“ über deren „*Complaint Center*“ aufnehmen und ihr die Vermutungen zur weiteren Untersuchung zuleiten.⁵⁹⁰ Des Weiteren werden Presseberichte, in denen die Missachtung von Rechnungslegungsgrundsätzen vermutet wird, aufgegriffen und untersucht.

Wenn der Verdacht besteht, dass vom betroffenen Unternehmen für den Sachverhalt relevante Informationen verschleiert oder zurückgehalten werden, kann das Unternehmen sowie dessen Abschlussprüfer durch die SEC zur Vorlage der unternehmensinternen Unterlage gezwungen werden.⁵⁹¹

eee) Sanktionsmöglichkeiten

Sofern sich die SEC zur Sanktionierung einer festgestellten Unregelmäßigkeit bezüglich der Rechnungslegung eines Unternehmens zur Eröffnung eines Verwaltungsverfahrens entscheidet, ist sie dazu berechtigt, in diesem Verfahren Sanktionen eigenständig zu verhängen. Mögliche Sanktionen wären beispielsweise.⁵⁹²

⁵⁸⁷ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 112.

⁵⁸⁸ Vgl. Bayless (2000), a.a.O., S. 2 f.; Böckem (2000), a.a.O., S. 113.

⁵⁸⁹ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 195.

⁵⁹⁰ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 110.

⁵⁹¹ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 114. Das ist sowohl in einem bereits eingeleiteten Verfahren als auch im Stadium der inoffiziellen Untersuchungen durch die „*Division of Corporation Finance*“ möglich.

⁵⁹² Vgl. Ferrera, Ralph C./Ferrigno, Thomas A./Darland, David S. (1991), „Hardball! The SEC's New Arsenal of Enforcement Weapons“, in: *The Business Lawyer*, November 1991, Vol. 47, Nr. 1, S. 33-98 (S. 33 ff).

- Das Verhängen einer Unterlassungsanordnung (*cease and desist orde*“) mit der Pflicht zur Korrektur der festgestellten Unregelmäßigkeiten bezüglich der Rechnungslegung gegenüber den hierfür verantwortlichen Unternehmensvertretern.⁵⁹³
- Das Verhängen von Bußgeldern, deren Höhe im Einzelfall zwischen \$ 5.000 und \$ 100.000 liegen kann (*monetary penalties*), gegenüber dem betroffenen Unternehmen, aber auch gegenüber dem für die festgestellte Unregelmäßigkeit verantwortlichen Mitarbeiter des Unternehmens.⁵⁹⁴
- Die Anordnung der Herausgabe von durch das Unternehmen unrechtmäßig erwirtschafteten Gewinnen (*disgorgement of illegal profits*), die dann an die Geschädigten weitergeleitet werden⁵⁹⁵ oder auch
- ein Ausschluss der Wertpapiere, endgültig oder vorübergehend, vom Handel an der Börse.

Die allgemein zugängliche Veröffentlichung von Ergebnissen über die von der *SEC* eingeleiteten Verwaltungsverfahren stellt eine weitere Sanktionierungsmöglichkeit dar.⁵⁹⁶ Zur Veröffentlichung der Informationen dienen der *SEC* die *Accounting and Auditing Enforcement Releases (AAER)*.⁵⁹⁷ Hiermit soll neben der Information der Teilnehmer am Kapitalmarkt, die aufgrund dieser Veröffentlichung Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidungen treffen und revidieren, auch eine vorbeugende Abschreckung erreicht werden.⁵⁹⁸ In diesen Veröffentlichungen werden außer den Untersuchungsergebnissen auch die Resultate der Voruntersuchungen und ggf. die der Zeugenaussagen dargestellt. Des Weiteren werden interne Informationen des Unternehmens bekanntgemacht, die Teilnehmer am Kapitalmarkt bei einer Rechnungslegung, welche von Anfang an korrekt gewesen ist, nicht bekommen hätten. Die *AAER*, die das Untersuchungsverfahren abschließen, enthalten neben den Erläuterungen der Anwendung der Rechnungslegungsgrundsätze im speziellen Sachverhalt zum Teil auch allgemeine Interpretations- und Implementierungshilfen, die für andere Rechnungsleger von Bedeutung sind.⁵⁹⁹

⁵⁹³ Vgl. SEA 1934, Sec. 21C (a); Ferrera et al. (1991), a.a.O., S. 56 ff.

⁵⁹⁴ Vgl. z.B. SEA 1934 Sec. 21(d)(3)(B) ; Walker (1999), a.a.O., S. 4.

⁵⁹⁵ Vgl. Ferrera et al. (1991), a.a.O., S. 55

⁵⁹⁶ Vgl. Ferrera et al. (1991), a.a.O., S. 89 und 95.

⁵⁹⁷ Vgl. <http://www.sec.gov/litigation/litreleases.shtml> zu weiteren Informationen dazu und zu den Untersuchungsverfahren.

⁵⁹⁸ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 115 f. und S. 118.

⁵⁹⁹ Vgl. Böckem (2000a), a.a.O., S. 1189.

Neben der Verhängung von Sanktionsmaßnahmen können von der SEC die von ihr untersuchten Fälle zur Einleitung eines „*civil injunctive proceeding*“ der zivilgerichtlichen Instanz und bei dem Verdacht der Erfüllung strafrechtlicher Tatbestände dem „*Department of Justice*“ bzw. der Generalstaatsanwaltschaft übergeben werden.⁶⁰⁰ Werden Verfahren von einer dieser Stellen eingeleitet, so können ggf. Buß- bzw. Straf gelder verhängt werden. Des Weiteren kann betroffenen „*directors*“ oder „*officers*“ des zu sanktionierenden Unternehmens zeitlich begrenzt oder dauerhaft die Ausübung ihrer Stellung als Organ untersagt werden.⁶⁰¹ Bisherige Untersuchungsergebnisse der SEC werden auch bei Beginn des straf- bzw. zivilrechtlichen Verfahrens durch ein AAER veröffentlicht. Daneben wird in einem „*Litigation release*“ die Begründung zur Übergabe an die ordentlichen Gerichte veröffentlicht.⁶⁰²

bb) Nach dem Sarbanes-Oxley Act

aaa) *Der Sarbanes-Oxley Act*

„Nie in der Geschichte der USA war das Schicksal eines einzelnen Unternehmens Anlass für derart viele neue Gesetze und Regeln wie der Fall Enron.“⁶⁰³ Der „Sarbanes-Oxley Act of 2002“⁶⁰⁴, im weiteren SOA oder Sarbanes-Oxley Act, wurde am 30.07.2002 vom U.S. Präsidenten George W. Bush unterzeichnet⁶⁰⁵ und führt zu weitreichenden Änderungen der US-Wertpapiergesetze,⁶⁰⁶ die die Ursachen der zuvor bekannt gewordenen Finanzskandale bekämpfen sollen.⁶⁰⁷ Anknüpfungspunkt dieser Regelungen ist einerseits die bisherige Selbstre-

⁶⁰⁰ Vgl. SEA 1934, Sec. 21 (d)(3)(A); Ferrera et al. (1991), a.a.O., S. 42 f. und 96

⁶⁰¹ Vgl. SEA 1934, Sec. 21(d)(2); Ferrera et al. (1991), a.a.O., S. 65 f.

⁶⁰² Vgl. <http://www.sec.gov/litigation/litreleases.shtml>.

⁶⁰³ Die Welt (2002q), Corporate America erholt sich nur langsam von Enron, vom 29.11.2002. „Mit Widerwillen hatte die Regierung Bush zunächst auf die Skandale reagiert, hatte gehofft, die schlechten Nachrichten hörten schon irgendwie auf.“ (Die Welt (2002q), a.a.O.).

⁶⁰⁴ Online im Internet, http://frwebgate.access.gpo.gov/cgi-bin/getdoc.cgi?dbname=107_cong_bills&docid=f:h3763enr.txt.pdf, Abruf: 14.03.2005.

⁶⁰⁵ „On July 30, 2002, President Bush signed into law the Sarbanes-Oxley Act. The Act - which applies in general to publicly held companies and their audit firms - dramatically affects the accounting profession and impacts not just the largest accounting firms but any CPA actively working as an auditor of, or for, a public traded company.“ (AICPA (2002g), How the Sarbanes-Oxley Act of 2002 Impacts the Accounting Profession, online im Internet, <http://www.aicpa.org/info/sarbanes-Oxley2002.asp>, Abruf: 15.03.2005).

⁶⁰⁶ Laut Präsident Bush handelt es sich hier um die „most far-reaching reform of American business practices since the time of Franklin Delano Roosevelt“ (www.whitehouse.gov/news/releases/20020730.html, Abruf: 25.05.2003).

⁶⁰⁷ „Even before the Enron situation, we were working to improve and modernize our disclosure system - to make disclosures more meaningful, and intelligible, to average investors. Our immediate concern in the wake of this tragedy should be to understand how to prevent more events like this. Of course, those with intent and creativity can override any system of checks or restraints. Believing that we can create a foolproof system is both

gulation des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und andererseits die Corporate Governance von Unternehmen, die an US-Börsen notiert sind⁶⁰⁸ und den Regelungen des SA 1933 und des SEA 1934 unterliegen.⁶⁰⁹

Eine mit weitreichenden Kompetenzen ausgestattete Berufsaufsicht und einschneidende Corporate Governance Regelungen sollen bei diesen beiden Kritikpunkten Abhilfe schaffen. Die erwähnten Regelungen finden sowohl Anwendung auf sämtliche US-Prüfungsgesellschaften und –Unternehmen als auch auf sämtliche nicht amerikanischen Prüfungsgesellschaften und Unternehmen, die in den USA gelistet sind.⁶¹⁰

bbb) Folgen für die Wirtschaftsprüfer

Das wichtigste Instrument der Berufsaufsicht, die durch den Sarbanes-Oxley Act neu geschaffen wurde, ist das PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board).⁶¹¹ Dieses wird wiederum durch die SEC überwacht. Alle Prüfungsgesellschaften, die Gegenstand der US-Wertpapiergesetze sind, haben sich beim PCAOB zu registrieren.⁶¹² Einen Überblick dazu bietet folgende Darstellung:

illusory and dangerous. But investors are entitled to the best regulatory system possible, and we can achieve more than we presently do if we focus attention on finding solutions instead of scapegoats.” (SEC (2001), Public Statement by SEC Chairman: How to prevent future Enrons, online im Internet, <http://www.sec.gov/news/speech/spch530.htm>, Abruf: 15.03.2005).

⁶⁰⁸ Vgl. Lanfermann, Georg/ Maul, Silja (2002), Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland, in: DB vom 23.08.2002, S. 1725-1732 (1725); Ferlings, Josef/Lanfermann, Georg (2002), Unabhängigkeit von deutschen Abschlussprüfern nach Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Acts, in: DB vom 11.10.2002; FAZ (2002), vom 03.12.2002 Manager in Handschellen sind ein alltägliches Bild geworden, online im Internet, <http://www.faz.net>, Abruf: 25.05.2003.

⁶⁰⁹ Vgl. Lenz, Hansrudi (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA, in: BB vom 30.10.2000, S. 2270-2275 (2271).

⁶¹⁰ Vgl. auch AKEIÜ (2004), Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung, in: Betriebs-Berater vom 02.11.2004, S. 2399-2407 (2399).

⁶¹¹ „The PCAOB is a private-sector, non-profit corporation, created by the [Sarbanes-Oxley Act of 2002](#), to oversee the auditors of public companies in order to protect the interests of investors and further the public interest in the preparation of informative, fair, and independent audit reports.” (PCAOB(2005), Our Mission online im Internet: <http://www.pcaobus.org>, Abruf: 21.04.2005). Regelungen zum PCAOB sind in Sec. 101 ff. des SOA zu finden. Vgl. hierzu auch Lenz (2002), a.a.O., S. 2272.

⁶¹² Vgl. Sec. 101 SAO. „Section 102 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 prohibits accounting firms that are not registered with the Board from preparing or issuing audit reports on U.S. public companies and from participating in such audits. Section 106(a) of the Act provides that any non-U.S. public accounting firm that prepares or furnishes an audit report with respect to any U.S. public company is subject to the Board's rules to the same extent as a U.S. public accounting firm. Section 106(a) further authorizes the Board to require that non-U.S. public accounting firms that do not issue such reports, but that play a substantial role in the preparation of the audit reports, register.“ (PCAOB (2005a), Registration, online im Intern: <http://www.pcaobus.org/Registration/index.asp>, Abruf: 21.04.2005).

Das PCAOB als Berufsaufsicht für den US-Kapitalmarkt

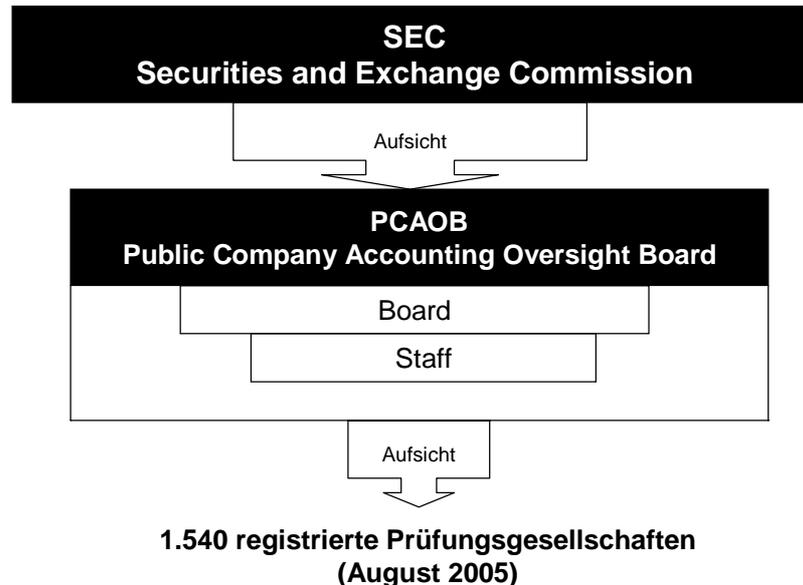


Abb. 20: Berufsaufsicht durch das PCAOB

Ohne Registrierung⁶¹³ können künftig keine Prüfungsleistungen für SEC-Zwecke erbracht werden.⁶¹⁴ Das PCAOB hat vielseitige Aufgaben.⁶¹⁵ Es hat sowohl investigative als auch disziplinarische Befugnisse⁶¹⁶ und kann Ethik-, Unabhängigkeits-, Prüfungs- und Qualitätskontrollstandards verabschieden.⁶¹⁷ Die Durchführung von externen Qualitätskontrollen der re-

⁶¹³ Bis 12. April 2005 haben sich 1.485 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beim PCAOB registrieren lassen. (vgl. PCAOB (2005a), a.a.O.).

⁶¹⁴ Vgl. Sec. 102 (a) SAO.

⁶¹⁵ Vgl. Sec. 101 (c) SOA.

⁶¹⁶ „Investigative and Disciplinary Authority. The Board is empowered to regularly inspect registered accounting firms’ operations and will investigate potential violations of securities laws, standards, competency and conduct. Sanctions may be imposed for non-corporation, violations, or failure to supervise a partner or employee in a registered accounting firm. These include revocation or suspension of an accounting firm’s registration, prohibition from auditing public companies, and imposition of civil penalties. During investigations, the Board can require testimony or document production from the registered accounting firm, or request information from relevant persons outside the firm. Investigations can be referred to the SEC, or with the SEC’s approval, to the Department of Justice, state attorneys general or state boards of accountancy under certain circumstances.“ (AICPA (2002g), a.a.O.).

⁶¹⁷ Vgl. AICPA (2002g), a.a.O.

gistrierten Prüfungsgesellschaften obliegt ebenfalls dem PCAOB. Finanziert wird es im Um-lageverfahren der Emittenten und durch die Gebühren, die die registrierten Prüfungsgesellschaften zu entrichten haben.⁶¹⁸

Die US- Aufsicht bezieht sich nun auch auf ausländische Prüfungsgesellschaften, die für die SEC Prüfungsleistungen erbringen.⁶¹⁹ Daneben kann das PCAOB festlegen, dass sich ausländische Prüfungsgesellschaften zu registrieren haben, sofern sie eine wesentliche Rolle für die Erbringung der Bestätigungsleistungen spielen.⁶²⁰

Ausländische WPGs unterliegen nun, wenn sie registriert sind, der Aufsicht des PCAOB unmittelbar.

ccc) Die Registrierung

Die Wirtschaftsprüfungsunternehmen hatten sich bis spätestens 31. Oktober 2003 beim PCAOB zu registrieren, andernfalls durften sie für die Emittenten der US-Börsen keine Audit Reports mehr erstellen bzw. an deren Erstellung mitwirken.⁶²¹ Um hier registriert zu werden, müssen ausländische Unternehmen eine Reihe von Unterlagen einreichen.⁶²² Unter anderem gehören dazu die Namen der US-Emittenten, für die Bestätigungsvermerke erteilt worden sind und werden, jährliche Honorare der einzelnen Emittenten, die nach Leistungen aufgeteilt sind, aktuelle Finanzinformationen der Prüfungsgesellschaft, Aufstellungen der assoziierten Berufsangehörigen, Informationen über schwebende rechtliche Verfahren gegen die Gesellschaft und deren Angehörige, welche sich aus der Erteilung von Bestätigungsvermerken ergeben haben (hierbei ist es nicht relevant, ob es sich um einen US-Emittenten handelt), Kopien von Veröffentlichungen der Emittenten an die SEC, wenn die Unstimmigkeiten zwischen Prüfungsgesellschaft und Emittent bezogen auf die Erteilung des Bestätigungsvermerkes enthalten, sowie eine Erklärung, dass sie sich zur unbedingten Kooperation mit dem PCAOB verpflichten.

Des Weiteren müssen die Prüfungsgesellschaften dazu bereit sein, dem PCAOB jährlich einen Bericht zur Verfügung zu stellen, welcher die genannten Informationen auf den aktuellen Stand bringt. Grundsätzlich sollen diese Berichte der Öffentlichkeit zugänglich sein, jedoch

⁶¹⁸ Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O, S. 1725.

⁶¹⁹ Vgl. Sec. 106 SOA.

⁶²⁰ Vgl. Sec. 106 (a)(2) SOA. Dies könnten beispielsweise ausländische Tochterunternehmen von Emittenten in den USA sein.

⁶²¹ Vgl. Sec. 102 (a) SOA.

⁶²² Vgl. Sec. 102 SOA.

werden Teile der Berichte durch das PCAOB unter Vertraulichkeitsaspekten hiervon ausgenommen.⁶²³

Eine Registrierung beim PCAOB bedingt sowohl einen hohem finanziellen als auch administrativen Aufwand. Dieser macht eine Registrierung nur für solche Gesellschaften lohnenswert, die erhebliche Prüfungsleistungen für die SEC erbringen.⁶²⁴

ddd) US-Standards

Das Verfahren, das die Prüfung der ordnungsgemäßen Anwendung der US-GAAP und deren Erfüllung bzw. die Erfüllung der US-Unabhängigkeitsvorschriften durch die ausländischen Prüfungsgesellschaften durch einen anderen Berufsangehörigen regelt (Filing Review)⁶²⁵, ist nun modifiziert auf das PCAOB übertragen worden. Ausländische Prüfungsunternehmen werden von nun an den US-Ethik-, Unabhängigkeits-, Qualitätssicherungs-⁶²⁶ und Prüfungsstandards unterliegen. Diese werden durch das PCAOB festgelegt und deren Anwendung direkt durch dieses durchgesetzt.⁶²⁷

Die Anforderungen der Unabhängigkeit von ausländischen Wirtschaftsprüfern werden erheblich erweitert.⁶²⁸ Nichtprüfungsleistungen dürfen durch Wirtschaftsprüfer nun grundsätzlich

⁶²³ Vgl. Sec. 102 (e) SOA. Welche Informationen dem Antrag beigefügt werden müssen, regelt Sec. 102 (b)(2) SOA.

⁶²⁴ Es wird fraglich sein, ob (deutsche) Prüfungsgesellschaften dazu bereit sein werden, jährliche Angaben in dem vorgegebenen Umfang zu machen und ggf. deren Veröffentlichung in Kauf zu nehmen. Auch wird dies davon abhängig sein, welche weiteren Informationserfordernisse an die (deutschen) Prüfungsgesellschaften gestellt werden. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1725).

⁶²⁵ Zur Erleichterung der Notierung ausländischer Unternehmen an US-Börsen ist der Filing Review im Dezember 2000 eingeführt worden. Ein SECPS-Mitglied reviewte hier die einzureichenden Abschlüsse und Bestätigungsvermerke des ausländischen Abschlussprüfers. Besonders die ordnungsgemäße Anwendung der US-GAAP und der US-Unabhängigkeitsvorschriften sollten dabei beurteilt werden, somit war dieses Element ein Element der Selbstregulierung des US-amerikanischen Berufsstandes. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), o.o.O., S. 1725).

⁶²⁶ Durch die Qualitätskontroll-, bzw. Qualitätssicherungsstandards sollen durch das PCAOB folgende Bereiche geregelt werden: Die Überwachung der Berufs- und Unabhängigkeitsgrundsätze, die Konsultation bei Fragen bezüglich der Rechnungslegung und Prüfung, die Überwachung der Prüfungstätigkeit, die Einstellung und Weiterbildung des Personals, die Auftragsübernahme bzw. -fortsetzung sowie die interne Nachschau. (Vgl. Sec. 103 (a)(2)(B) SOA).

⁶²⁷ Das PCAOB kann bereits bestehende Standards einer Berufsorganisation gem. Sec. 103 SOA, wenn ihm diese als angemessen erscheinen, als verbindlich vorschreiben, es kann jedoch auch weitergreifende Standards festlegen. Mindestanforderungen hierfür werden in Sec. 103 (2) SOA vorgesehen, hier werden besondere Anforderungen an die anzufertigenden Arbeitspapiere, der Review durch einen zweiten Partner, die Beschreibung der Prüfung des internen Qualitätskontrollsystems im Bestätigungsvermerk und spezielle Anforderungen an des Qualitätskontrollsystem aufgeführt. (Vgl. hierzu auch Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1726; Lenz (2002), a.a.O., S. 2272).

⁶²⁸ Die Normen hierzu finden sich in Sec. 201 – 209 SOA.

nicht erbracht werden, soweit es sich nicht um eng bestimmte Ausnahmen handelt. Folgende Tätigkeiten sind jedoch unter allen Umständen untersagt:⁶²⁹

- „(1) *bookkeeping or other services related to the accounting records or financial statements of the audit client;*
- (2) *financial information systems design and implementation;*
- (3) *appraisal or valuation services, fairness opinions, or contribution-in-kind reports;*
- (4) *actuarial services;*
- (5) *internal audit outsourcing services;*
- (6) *management functions or human resources;*
- (7) *broker or dealer, investment adviser, or investment banking services;*
- (8) *legal services and expert services unrelated to the audit; and*
- (9) *any other service that the Board determines, by regulation.*”

Des Weiteren wird eine Prüferrotation in den Unabhängigkeitsanforderungen des Sarbanes-Oxley Acts vorgeschrieben.⁶³⁰ Für Angestellte eines Prüfungsunternehmens wird außerdem, sofern diese in eine verantwortliche Position des Managements des geprüften Unternehmens wechseln, eine Abkühlungsphase⁶³¹ eingeführt, die mindestens ein Jahr beträgt.⁶³²

Neu bei einer Prüfung im Sinne der SEC sind Aussagen zur Prüfung des internen Kontrollsystems im Bestätigungsvermerk. Es müssen eine Beschreibung des Prüfungsumfangs des Systems, eine Erläuterung der Kontrollstruktur und deren Aufbau sowie besondere Feststellungen im Rahmen der Prüfung enthalten sein.⁶³³ Der Prüfer soll hier eine Einschätzung darüber abgeben, ob das bestehende System die tatsächliche Wiedergabe der wesentlichen Transaktionen ermöglicht und diese mit hinreichender Sicherheit eine Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit den Rechnungslegungsgrundsätzen der US-GAAP ermöglichen.⁶³⁴

⁶²⁹ Sec. 201 SOA.

⁶³⁰ Vgl. hierzu Sec. 203 SOA.

⁶³¹ Während der Abkühlungsphase darf der Wirtschaftsprüfer für bestimmte Funktionen nicht ein ein Beschäftigungsverhältnis bei einem Mandanten wechseln.

⁶³² Vgl. Sec. 206 SOA. Für Unternehmen der NYSE wird diese Abkühlungsphase durch die NYSE Corporate Governance listening Standards, die den SOA ergänzen, auf fünf Jahre erhöht. Sie gilt hier auch für direkte Familienangehörige. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1726).

⁶³³ Vgl. Sec. 103 (2)(A)(iii) SOA.

⁶³⁴ Ergänzende Vorschriften zur Bestätigung sind in Sec. 404 SOA enthalten. In Deutschland wurde im Rahmen des KonTraG die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems für börsennotierte Unternehmen vorgeschrieben. (Vgl. § 317 IV HGB). Das US-Recht wird hier allerdings weiter gehen und nicht nur die Abwendung von bestandsgefährdenden Risiken fordern, sondern eine allgemeine Zusicherung über die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems. Fraglich wird sein, ob deutsche Prüfungsunternehmen das Risiko einer solchen Aussage werden tragen wollen. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1727).

In die Arbeitspapiere der (ausländischen) Wirtschaftsprüfer können sowohl das PCAOB als auch die SEC Einsicht verlangen.⁶³⁵ Nicht relevant ist es hier, ob, wie es z.B. in Deutschland der Fall ist, Verschwiegenheitspflichten bestehen. Eine Vernichtung der Unterlagen, die sieben Jahre lang aufbewahrt werden müssen, kann mit einer Geld- bzw. Haftstrafe geahndet werden⁶³⁶.

eee) Externe Qualitätskontrolle

Durch das PCAOB wird bei registrierten Prüfungsgesellschaften ein fortlaufendes Inspektionsprogramm durchgeführt.⁶³⁷ Mindestens alle drei Jahre soll auf diese Weise die Einhaltung der Standards, die durch die SEC und das PCAOB erlassen worden sind, überprüft werden. Es werden hierbei ausgewählte Prüfungsaufträge untersucht. Hinzu kommen solche, die Gegenstand einer rechtlichen Auseinandersetzung zwischen dem Prüfer und einer dritten Partei sind.⁶³⁸

Der Prüfungsbericht wird der SEC zur Verfügung gestellt. In angemessenem Umfang hat sie ihn unter der Berücksichtigung von Vertraulichkeitsaspekten, die durch das PCAOB festgelegt werden, der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Sofern Mängel bei einer Untersuchung festgestellt werden und nach zwölf Monaten nicht nachweislich beseitigt worden sind, werden diese ebenfalls veröffentlicht.⁶³⁹

fff) Sonderuntersuchungen

Die Prüfungsgesellschaften unterliegen zum einen den investigativen und zum anderen den disziplinarischen Maßnahmen des PCAOB.⁶⁴⁰ Demnach müssen durch die Prüfungsgesell-

⁶³⁵ Vgl. Sec. 106 (b) SOA.

⁶³⁶ Vgl. Sec. 802 SOA.

⁶³⁷ Vgl. Sec. 104 SOA. Qualitätskontrollen werden durchgeführt: 1. jährlich bei Praxen, die mehr als 100 Mandanten betreuen, die unter der Aufsicht der SEC stehen; 2. mindestens alle drei Jahre in Praxen, mit weniger als 100 SEC-Mandanten. (Vgl. Marten, Kai-Uwe (2003), Umbruch im Peer Review-System - Deutscher Status quo und der Sarbanes-Oxley Act of 2002, in: WPg, 1-2/2003, S. 10-17(15).

⁶³⁸ Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1727.

⁶³⁹ Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1727.

⁶⁴⁰ Vgl. Sec. 105 SOA.

schaft bei einer Untersuchung, die von der SEC oder dem PCAOB eingeleitet wird, Aussagen gemacht und Prüfungsunterlagen bereitgehalten werden.⁶⁴¹

Bei Verstößen gegen die Vorschriften des Sarbanes-Oxley Acts oder die Berufsgrundsätze werden Sanktionen vorgegeben.⁶⁴² Ein einmaliges fahrlässiges Handeln kann hier für den Betroffenen einen zeitweisen oder endgültigen Ausschluss von der Tätigkeit bei einer registrierten Prüfungsgesellschaft nach sich ziehen. Daneben sind Geldstrafen von bis zu US \$ 100.000 (bei natürlichen Personen) und von US \$ 2.000.000 (bei juristischen Personen) vorgesehen. Es kann auch eine öffentliche Rüge, oder eine Verpflichtung zu einer zusätzlichen Aus- oder Weiterbildung ausgesprochen werden. Außerdem kann durch das PCAOB jede andere angemessene Sanktion verhängt werden, die in dessen Satzung verankert ist.

Bei vorsätzlichen oder aber auch wiederholten fahrlässigen Handlungen sind die Strafmaßnahmen, die bei Verstößen gegen den Sarbanes-Oxley Act durch das PCAOB ausgesprochen werden können, erheblich höher: Es sind hier eine zeitweise oder endgültige Beschränkung der Tätigkeiten, die Aufhebung der Registrierung der Gesellschaft oder aber eine Geldstrafe vorgesehen. Bei natürlichen Personen können diese bis zu US \$ 750.000 und bei juristischen Personen⁶⁴³ bis zu US \$ 15.000.000 betragen.

Eine allgemeine Ausnahmeregelung im Sarbanes-Oxley Act, die es der SEC oder dem PCAOB erlaubt, bestimmte ausländische Prüfer von den restrictiven Regelungen des Sarbanes-Oxley Acts zu befreien, wäre die einzige Möglichkeit für deutsche Wirtschaftsprüfer, sich nicht der US-Berufsaufsicht unterwerfen zu müssen.⁶⁴⁴ Fraglich ist hier, wann und wie eine solche Ausnahmeregelung erteilt werden kann. Ggf. ist sie für ausgewählte Wirtschaftsprüfer möglich oder aber für eine bestimmte Klasse.⁶⁴⁵

⁶⁴¹ Für den Fall der Verweigerung einer solchen Kooperation droht der Entzug der Registrierung. Zwar unterliegen die herausgegebenen Informationen grundsätzlich der Vertraulichkeit, sie sollen allerdings sowohl der SEC als auch der Generalstaatsanwaltschaft zugänglich gemacht werden. Konflikte mit dem deutschen Recht können hier bezüglich des Grundsatzes der Verschwiegenheit des Abschlussprüfers entstehen. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1728).

⁶⁴² Vgl. Sec. 105 SAO.

⁶⁴³ Diese Sanktionierungsmaßnahme kann auch gegenüber der verantwortlichen Aufsichtsperson verhängt werden. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1728).

⁶⁴⁴ Vgl. Sec. 106 SOA; auch Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1728.

⁶⁴⁵ Vgl. Sec. 106 (c) SOA. Nicht genauer bestimmt wird hier der Begriff „Klasse“. Damit könnten alle WPGs eines bestimmten Landes oder aber alle Mitglieder eines weltweiten Netzwerkes von WPs (z.B. die „Big Four“-Netzwerke) oder aber WPGs, die in einem bestimmten Lande ansässig sind und gemeinsamen Qualitätsanforderungen unterliegen, gemeint sein. (Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1728).

ggg) *Der Sarbanes-Oxley Act und Corporate Governance*

Hinsichtlich der Corporate Governance von Unternehmen sind im Sarbanes-Oxley Act zahlreiche Regelungen enthalten. Durch diese wird der SEA 1934 geändert oder ergänzt.⁶⁴⁶ Sie sind unmittelbar anwendbar auf Unternehmen, die verpflichtet sind, ihre Berichte bei der SEC einzureichen, also auf Unternehmen, die an der US-Börse gelistet sind. Systematisch und mindestens alle drei Jahre müssen ihre Abschlüsse künftig durchgesehen werden.⁶⁴⁷

Die neuen Regelungen des Sarbanes-Oxley Acts konkretisieren einerseits die Verpflichtungen des Managements und deren Haftung⁶⁴⁸ weitgehend, andererseits soll die Effizienz der Audit Committees verstärkt werden. Die wichtigsten Neuerungen sind m.E. hier bezüglich der Verantwortung des Managements für die von ihm unterschriebenen Abschlüsse und Berichte, die sich zwingend auf verschiedene Mängel in den Abschlüssen und daher auch auf die Mängel in der Abschlussprüfung auswirken können, entwickelt worden. Diese Regelungen werden im Folgenden eingehender betrachtet.⁶⁴⁹

Bis zum 28. August 2002 hatte die SEC Vorschriften erlassen, nach denen CEO (Chief Executive Officer, in D Vorstandsvorsitzender) und CFO (Chief Financial Officer, in D Finanzvorstand) jährliche Berichte und Quartalsberichte⁶⁵⁰ bestätigen mussten.⁶⁵¹ In dieser unterzeichneten Erklärung mussten Aussagen darüber enthalten sein, dass die Abschlüsse und Berichte frei von Unwahrheiten sind und die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zutreffend dargestellt werden.⁶⁵²

⁶⁴⁶ Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1728.

⁶⁴⁷ Vgl. Sec. 408 SOA.

⁶⁴⁸ Dies soll nachfolgend betrachtet werden. Vgl. Die Welt (2002a), „Enrons langer Schatten“, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2003.

⁶⁴⁹ Auf die weiteren Regelungen des Sarbanes-Oxley Acts z.B. bezüglich der Unabhängigkeit der Board-Mitglieder (Vgl. Sec. 402 SOA) oder der Audit Committees (Vgl. Sec. 301 SOA) einzugehen, würde in diesem Rahmen zu weit führen.

⁶⁵⁰ Vgl. Sec. 13 (a) oder Sec. 15 (d) SEA 1934.

⁶⁵¹ „Separately, further to requirements introduced by section 906 of the Act, the SEC adopted on 29 August a new rule that requires for each annual report (“Form 20-F for foreign issuers) the company’s chief executive officer(s) (CEO) and chief financial officer(s) (CFO) certify that: - To the best of their knowledge, it does not contain any untrue statement and, “fairly presents” in all material respects, the company’s financial conditions and results of operations (section 302 (a)(1-3)); - the signing officers are responsible for establishing and maintaining internal controls and have designed such controls to ensure knowledge of all material information of the issuer and its subsidiaries, and shall present conclusions about effectiveness of these controls (section 302 (a)(1-4)); - they have disclosed to the auditors and the audit committee significant deficiencies in the system of internal control relevant for financial reporting and any fraud that involves management or employees with a significant role in the internal control system ((section 302 (a)(5)); whether there have been significant changes to the internal control system including corrective actions (section 302 (a)(6)).” (European Commission (2002), S. 2).

⁶⁵² Durch den Zusatz „to the best of their knowledge...“, also “nach bestem Wissen”, wird die Vorschrift für die Richtigkeit der Zahlen der Unternehmen jedoch entwertet. Es sei hier angemerkt, dass der CEO Enrons bis heute

Sofern Pflichten, die in Sec. 302 des SOA aufgeführt sind, verletzt werden, drohen für den hierfür Verantwortlichen verschiedene Rechtsfolgen.

CEO und CFO sind zunächst den zivilrechtlichen Haftungsansprüchen ausgesetzt. Die Erklärung, die von ihnen abgegeben worden ist, dass die Angaben in den Abschlüssen der Wahrheit entsprechen, führt zu einer Art Beweislastumkehr. Nach Unterzeichnung wird hier von einer Pflichtverletzung der betreffenden Personen ausgegangen.⁶⁵³

Des Weiteren droht eine strafrechtliche Haftung, soweit die Angaben über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unzutreffend sind.⁶⁵⁴ Bei bewusst falschen Angaben in der Erklärung drohen dem Organmitglied eine Geldstrafe von bis zu US \$ 1.000.000 und/oder eine Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren.⁶⁵⁵ Für den Fall, dass falsche Erklärungen absichtlich abgegeben werden, droht eine Geldstrafe von bis zu US \$ 2.000.000 und/oder eine Freiheitsstrafe von bis zu 20 Jahren.⁶⁵⁶

beteuert, über die Machenschaften innerhalb seines Unternehmens nicht im Bilde gewesen zu sein. (Vgl. Spiegel-Online (2002d), USA – Das Reförmchen des Kapitalismus.

⁶⁵³ Vgl. Lanfermann / Maul (2002), a.a.O., S. 1730.

⁶⁵⁴ Vgl. Sec. 906 SOA.

⁶⁵⁵ Von der Kenntnis der Verantwortlichen wird das Gericht grundsätzlich ausgehen, da dies ihre Pflicht ist.

⁶⁵⁶ Natürlich gelten diese Vorschriften auch für die Vorstandsvorsitzenden bzw. Finanzvorstände von deutschen gelisteten Unternehmen. Dabei geht das Strafmaß weit über die Straf- und Bußgeldvorschriften des deutschen Rechts hinaus. Die Verletzung einer sich aus § 242 HGB ergebenden Pflicht wird hier mit einer Geldstrafe oder einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren geahndet (Vgl. dazu § 313 HGB, § 401 AktG), bei zusätzlicher Insolvenz erfolgt die Ahndung durch eine Geldstrafe oder eine Freiheitsstrafe von bis zu fünf bzw. zehn Jahren.

c) Durchsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer

aa) Grundlagen

Ausgangspunkt für die Überwachung zur Einhaltung der beruflichen Pflichten durch die WPK ist die Durchsicht der im Bundesanzeiger veröffentlichten Abschlüsse, einschließlich der Bestätigungsvermerke,⁶⁵⁷ deren Hinterlegung beim zuständigen Registergericht im Bundesanzeiger bekannt gemacht wurde⁶⁵⁸, hinsichtlich ihrer Gliederung und der Einhaltung der entsprechenden gesetzlichen Vorschriften.

Diese Überprüfung findet unabhängig von den gem. §§ 57 a ff. WPO vorgeschriebenen Qualitätskontrollen durch Angehörige des Berufsstandes statt.

Werden bei der Durchsicht der Abschlüsse Mängel festgestellt, so kann dies zur Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens führen. Ziel des Verfahrens ist, genauso wie bei der Qualitätskontrolle, die Gewährleistung von hochwertigen Prüfungsleistungen sowie die Entfaltung einer proaktiven Wirkung.

Neben der Durchsicht der öffentlich bekannt gemachten Bestätigungsvermerke lag das Augenmerk im Jahr 2003 auf Abschlüssen, bei denen Gesetzesänderungen zu beachten waren.⁶⁵⁹

Die Durchsicht der befreienden Konzernabschlüsse gem. § 292 a HGB, nach den IFRS und den US-GAAP bildete für 2004 einen weiteren Schwerpunkt.⁶⁶⁰

Die Auswahl der Abschlüsse erfolgte unter den Aspekten der Repräsentanz für den Berufsstand sowie der Fehlerwahrscheinlichkeit.⁶⁶¹

Die Berufsaufsicht⁶⁶² über die Berufsangehörigen obliegt im Rahmen der Selbstverwaltung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer dem Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer

⁶⁵⁷ Vgl. § 57 Abs. 1 WPO.

⁶⁵⁸ „Diese Überprüfung der öffentlich bekannt gewordenen Prüfungsleistungen ist Teil der allgemeinen Fachaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer und erfolgt unabhängig von den nach den §§ 57 a ff. WPO stattfindenden Qualitätskontrollen durch andere Berufsangehörige (peer review). Sie kann – anders als beim Qualitätskontrollverfahren – bei der Feststellung von Mängeln zur Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens führen. Beiden berufsständischen Maßnahmen ist jedoch gemeinsam, dass sie die Gewährleistung einer hohen Qualität der Prüfungsleistungen zum Ziel haben und insbesondere eine präventive Wirkung entfalten sollen.“ (WPK (2002c), „Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Abschlussdurchsicht im Jahr 2001“, Berlin, 2002, S. 3).

⁶⁵⁹ Dies war der Fall beim KonTraG, dem KapAEG und dem KapCoRiLiG. (Vgl. WPK (2004a), Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Abschlussdurchsicht 2003, S. 3).

⁶⁶⁰ Vgl. WPK (2005a), Bericht der Wirtschaftsprüfungskammer über die Abschlussdurchsicht 2004, S. 3.

⁶⁶¹ Vgl. WPK (2005a), a.a.O., S. 3.

⁶⁶² Vgl. § 57 Abs. 2 Nr. 4 WPO i.V.m. § 8 der WPK-Satzung.

(WPK).⁶⁶³ Eine separate Berufsgerichtsbarkeit besteht daneben, die organisatorisch der allgemeinen Gerichtsbarkeit zugeordnet ist. Bei diesem Verfahren wirkt der Berufsstand durch zwei ehrenamtliche Richter, die Beisitzer, mit.⁶⁶⁴

Der Vorstand der WPK kann von Amts wegen oder auf Antrag in Form einer Anzeige oder einer Beschwerde ein Berufsaufsichtsverfahren einleiten.⁶⁶⁵ Wird der Vorstand der WPK von Amts wegen tätig, erfolgt dies nach Durchsicht der im Bundesanzeiger veröffentlichten und hinterlegten Abschlüsse. Werden bei der Durchsicht Abweichungen von gesetzlichen Vorschriften festgestellt, wendet sich die WPK an die Abschlussprüfer, um festzustellen, ob hier ggf. ein Fehlverhalten der Abschlussprüfer vorliegt.⁶⁶⁶ Bei den auf diese Weise festgestellten Abweichungen handelt es sich normalerweise um Mängel formaler Art; Verstöße gegen Bewertungs- oder Ansatzvorschriften, die vom Abschlussprüfer z.B. durch eine nicht ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung nicht aufgedeckt worden sind, sind durch die Durchsicht des Bundesanzeigers nicht festzustellen.⁶⁶⁷

Der Vorstand der WPK wird auf Antrag tätig, wenn ihm eine Beschwerde z.B. von Berufsangehörigen oder Mandanten zugeht.⁶⁶⁸ Des Weiteren wird der Vorstand der WPK tätig, wenn sie Mitteilungen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Strafverfolgungsbehörden bzw. der Strafgerichtsbarkeit erhält, wenn gegen einen Berufsangehörigen eine Anklage erhoben bzw. dieser in einem strafgerichtlichen Verfahren verurteilt worden ist.⁶⁶⁹

⁶⁶³ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 103. Auch die Berufsaufsicht über die vereidigten Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften obliegt der WPK. Die WPK ist gemäß § 4 I WPO 1961 zur Erfüllung der beruflichen Selbstverwaltung gebildet worden. Ihre Aufgabe ist es, gemäß § 57 Abs. 1 WPO die beruflichen Belange der Gesamtheit der Mitglieder zu wahren sowie die Erfüllung der beruflichen Pflichten zu überwachen. Weitere detaillierte Aufgaben sind in Absatz zwei dieser Norm geregelt (Vgl. IDW (2000), a.a.O., Tz. B 39 ff.).

⁶⁶⁴ Vgl. §§ 72 Abs. 2, 73 Abs. 2 und 74 Abs. 2 i.V.m. § 75 WPO. Für das berufsgerichtliche Verfahren ist nach diesen Vorschriften (§§ 72, 75 WPO) in der ersten Instanz die Kammer für Wirtschaftsprüfungssachen bei dem Kammergericht Berlin, dem Sitz der WPK, in der zweiten Instanz der Senat für Wirtschaftsprüfungssachen bei dem Oberkammergericht in Berlin und in der dritten Instanz der Senat für Wirtschaftsprüfungssachen beim BGH zuständig (Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 103).

⁶⁶⁵ Vgl. IDW (2000), a.a.O., Tz. A 378.

⁶⁶⁶ Vgl. Hansen, Herbert (2002), Durchsicht der 2000 im Bundesanzeiger veröffentlichten und hinterlegten Abschlüsse durch die Wirtschaftsprüferkammer, in: Die Aktiengesellschaft 1/2002, S. 1.

⁶⁶⁷ Aus diesem Grund kann aus der geringen Zahl von Berufsaufsichtsverfahren, die infolge der Bundesanzeigerdurchsicht eingeleitet worden sind, nicht grundsätzlich in den anderen Fällen auf eine fehlerfrei durchgeführte Abschlussprüfung geschlossen werden. 2001 wurden bei der Durchsicht von 15.378 Jahres- und Konzernabschlüssen 32 Berufsaufsichtsverfahren eingeleitet. (Vgl. WPK (2002), a.a.O., S. 5, 11). Das „Ergebnis der Abschlussdurchsicht (ist laut WPK) im Hinblick auf die Vielzahl der geprüften Unterlagen als repräsentativ anzusehen und belegt, dass Wirtschaftsprüfer – von wenigen Ausnahmen abgesehen – den hohen Erwartungen gegenüber dem Berufsstand gerecht werden.“ (WPK (2002), a.a.O., S. 12).

⁶⁶⁸ Der Vorstand wird nach Auskunft der WPK auch tätig, wenn öffentlich ein mögliches Fehlverhalten eines Berufsangehörigen diskutiert wird, es ist dann kein Antrag durch Dritte nötig. (Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 104).

⁶⁶⁹ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 104.

Haben Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle durch das Verfahren der externen Qualitätskontrolle Informationen über Berufspflichtverletzungen erhalten, dürfen diese nicht im Rahmen der Berufsaufsicht verwertet werden⁶⁷⁰. Die Berufsangehörigen sind im Verfahren der externen Qualitätskontrolle verpflichtet, Aufklärungen und Nachweise zu erbringen, die auch relevante berufsrechtliche Informationen enthalten. Die Verwertung dieser Informationen durch die Berufsaufsicht wird als unvereinbar mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Selbstbelastungsverbots angesehen.⁶⁷¹ Die Regelungen der WPO⁶⁷² sehen daher vor, dass Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle nicht weisungsgebunden und zur Verschwiegenheit verpflichtet sind. Personell und organisatorisch ist die Berufsaufsicht von der Kommission für Qualitätskontrolle zu trennen.

bb) Maßnahmen der Berufsaufsicht

Der WPK⁶⁷³ stehen nur begrenzte Mittel zur Verfügung, um zu ermitteln, inwieweit in einem der WPK angezeigten Sachverhalt eine Berufspflichtverletzung vorliegen könnte. Berufsangehörige sind verpflichtet, in Aufsichts- und Beschwerdeangelegenheiten auf Verlangen der WPK zu erscheinen, der WPK Auskünfte zu erteilen und ggf. auf Verlangen Handakten vorzulegen.⁶⁷⁴ Jedoch wird diese Pflicht in der Form eingeschränkt, als dass durch die Auskünfte und Vorlagen die Verschwiegenheitspflicht nicht verletzt werden darf.⁶⁷⁵ Die WPK ist aus diesem Grunde außerordentlich auf die Bereitschaft der Beschwerdeführer und sonstiger Dritter zur Mitwirkung angewiesen.

Wird von dem Vorstand der WPK nach der Anhörung des betroffenen Berufsangehörigen eine Berufspflichtverletzung festgestellt⁶⁷⁶, kann er diese, je nach Schwere der Pflichtverletzung, durch eine Belehrung oder die Erteilung einer Rüge ahnden oder aber den Sachverhalt an die Generalstaatsanwaltschaft beim Kammergericht Berlin übergeben, damit diese ein berufsrechtliches Ermittlungsverfahren einleiten kann.

Eine Übersicht über die verschiedenen Verfahrensarten wird im Folgenden dargestellt.

⁶⁷⁰ Vgl. BT-Drs. 14/3649, a.a.O., S. 27, Marks/Schmidt (2000), a.a.O., S. 413.

⁶⁷¹ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 104; BT-Drs. 14/3649, a.a.O., S. 27.

⁶⁷² Vgl. §§ 57 b Abs. 1 Satz 1 und 57 e Abs. 1 Satz 3 WPO.

⁶⁷³ Zu den aktuellen Neuerungen durch die 7. WPO-Novelle vgl. Abschnitt V. 3. d) bb)

⁶⁷⁴ Vgl. § 62 WPO.

⁶⁷⁵ Vgl. § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO.

⁶⁷⁶ Zum Verfahren der Ermittlung der Berufsaufsicht und besonders zur Auskunftspflicht des betroffenen Berufsangehörigen sowie auch zur Verschwiegenheitspflicht des Vorstandes der WPK und deren Mitarbeiter über Informationen, die bei der Berufsaufsicht erlangt worden sind Vgl. IDW (2000), a.a.O., Tz. A 375 ff.

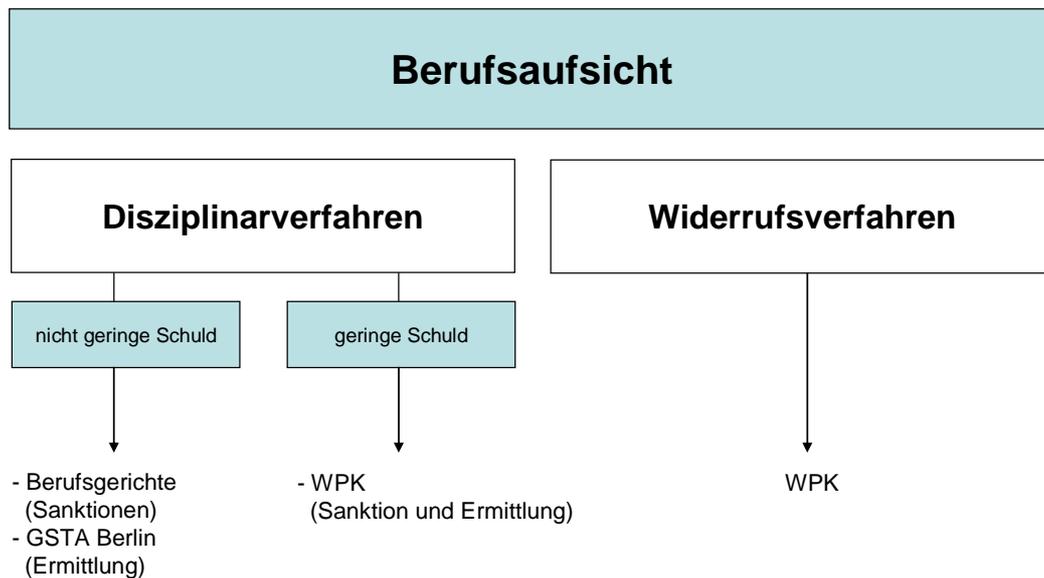


Abb. 21: Verfahrensarten

Bei geringer Schuld kommt die Erteilung einer Rüge⁶⁷⁷ in Betracht.⁶⁷⁸ Eine Belehrung würde erfolgen, wenn eine geringe Pflichtverletzung unterhalb der Schwelle einer Rüge vorliegt. In der Vergangenheit wurde bei der Rügeerteilung in der Entscheidungspraxis vom Vorstand der WPK zwischen der Missbilligung, der scharfen Missbilligung und der schärfsten Missbilligung unterschieden. Der Bedeutung der Pflichtverletzung im Einzelfall soll durch diese Differenzierung Beachtung geschenkt werden.⁶⁷⁹ Innerhalb ihres Zuständigkeitsbereiches kann die WPK seit 01.01.2004 auch Geldbußen von bis zu 10.000 € verhängen

Können Berufspflichtverletzungen wegen ihrer Schwere nicht mehr mit einer Rüge geahndet werden, so wird der Sachverhalt von der WPK der Generalstaatsanwaltschaft des Kammergerichts Berlin zur Einleitung eines berufsrechtlichen Ermittlungsverfahrens übergeben. Auch erfolgt die Übergabe eines Sachverhalts, wenn es der WPK wegen begrenzten Ermittlungs-

⁶⁷⁷ Vgl. § 63 Abs. 1 Satz 1 WPO.

⁶⁷⁸ Die Erteilung einer Rüge wäre ausgeschlossen, wenn durch die Generalstaatsanwaltschaft bereits ein berufsrechtliches Verfahren eingeleitet worden ist oder mehr als drei Jahre nach der Pflichtverletzung vergangen sind (Vgl. § 63 Abs. 2 Satz 1 WPO).

⁶⁷⁹ Vgl. IDW (2000), a.a.O., Tz. A 380.

möglichkeiten nicht möglich ist, diesen abschließend zu klären, da die Generalstaatsanwaltschaft über weitergehende Ermittlungsmöglichkeiten in berufsrechtlichen Ermittlungsverfahren verfügt. Wird von der Generalstaatsanwaltschaft eine Pflichtverletzung festgestellt, so kann diese ein berufsgerichtliches Verfahren⁶⁸⁰ einleiten.⁶⁸¹ Geahndet werden kann die Pflichtverletzung in diesem Verfahren⁶⁸² je nach Schwere der Pflichtverletzung durch:

1. eine Warnung,
2. einen Verweis,
3. eine Geldbuße bis zu 100.000 € und
4. die Ausschließung aus dem Beruf,

wobei die berufsgerichtlichen Maßnahmen des Verweises und der Geldbuße nebeneinander verhängt werden können.⁶⁸³

Der Warnung als leichtester Strafe folgt der Verweis. Beide haben, wie auch Belehrung und Rüge, für den Betroffenen keine unmittelbaren materiellen Folgen (abgesehen von Zeitaufwand und Gerichtskosten). Schaden nehmen kann aber hier das Ansehen, denn bei den nicht-öffentlichen Verfahren haben Berufskollegen Zugang.⁶⁸⁴ Bei beiden Strafen liegt der Zweck darin, den Berufsangehörigen ihre Pflichtverletzung vor Augen zu führen und damit ein ordnungsgemäßes Handeln für die Zukunft zu erreichen. Bei zukünftigen Verfehlungen wirken sie strafverschärfend.⁶⁸⁵ Warnungen wurden beispielweise ausgesprochen bei:⁶⁸⁶

- jährlich wiederkehrender Abschlussprüfung trotz der Besorgnis der Befangtheit;
- Verstößen gegen die Pflicht der gewissenhaften Berufsausübung (z.B. Unterschrift und Siegel unter eine Bilanz, die eine unzutreffende Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage darstellt);
- Verletzung der Berufspflicht, nach der man sich auch außerhalb der eigentlichen Tätigkeit dem Berufsansetzen angemessen zu verhalten hat (z. B. Trunkenheitsfahrt i.V.m. Beleidigung der Polizei, beleidigende Ausführungen bei einem Gerichtsverfahren u.a.m.);

⁶⁸⁰ Vgl. § 85 WPO.

⁶⁸¹ Vgl. IDW (2000), a.a.O., Tz. A 391 ff. zum Ablauf eines berufsgerichtlichen Verfahrens und zu den Rechtsmitteln, die dem betroffenen Wirtschaftsprüfer zustehen.

⁶⁸² Vgl. § 68 Abs. 1 WPO.

⁶⁸³ Vgl. § 68 Abs. 2 WPO; Quick, Reiner (1997), Das Risiko der berufsrechtlichen Ahndung deutscher Wirtschaftsprüfer, in: *Betrieb und Wirtschaft*, 7/1997, S. 241-248 (245).

⁶⁸⁴ Vgl. § 99 Abs. 2 WPO.

⁶⁸⁵ Vgl. Quick (1997), a.a.O., S. 246.

⁶⁸⁶ Vgl. Quick (1997), a.a.O., S. 246 m.w.N.

- Verstößen gegen das Werbeverbot i.V.m. Verstößen gegen die Berufspflicht der Kollegialität.

Eine Warnung bezieht sich nicht auf eine konkrete Pflichtverletzung, vielmehr geht sie der Handlung, vor der gewarnt wird, voraus und zielt darauf ab, ein solches Verhalten zukünftig zu unterlassen. Gewarnt wird also hier vor der Wiederholung der Pflichtverletzung. Im Gegensatz dazu bezieht sich der Verweis unmittelbar auf die Verhaltensweise, die Gegenstand des Verfahrens war. Dem Verurteilten soll hier vor Augen geführt werden, dass ein solches Verhalten keinesfalls weiterhin geduldet werden würde. Verweise wurden beispielsweise erteilt, wenn⁶⁸⁷

- gegen das Gewerbeverbot i.V.m. schuldhafter Zerrüttung finanzieller Verhältnisse verstoßen wurde oder bei Nichtabschluss der Versicherung der Berufshaftpflicht;
- gegen die Pflicht, sich auch außerhalb der Tätigkeit des Vertrauens und der Achtung, die der Berufsstand erfordert, würdig zu erweisen, verstoßen wurde;
- das Gebot zu berufswürdigem Verhalten i.V.m. der Abwerbung von Mandanten des ehemaligen Arbeitgebers durch unkollegiales Verhalten verletzt wird;
- beleidigende und verletzende Äußerungen im außerberuflichen Bereich sowie gegenüber der WPK gemacht werden.

Im Gegensatz zu Warnung und Verweis ist bei der Geldbuße nicht mehr nur das Ansehen betroffen. Die Geldbuße wird nach oben auf €100.000,- begrenzt, ein Mindestbetrag ist nicht vorgesehen⁶⁸⁸, so dass das Strafmaß durch den Richter unter Berücksichtigung der Schwere des Verstoßes und der wirtschaftlichen Lage des Betroffenen festgelegt wird. Regelmäßig werden Geldstrafen zusammen mit einem Verweis verhängt, so z.B.:

- wenn mehrfach und grob die Pflicht zur verantwortungsbewussten und sorgfältigen Erfüllung von beruflichen Aufgaben verletzt wurde;
- bei Verstößen gegen das Werbeverbot i.V.m. Verstößen gegen die Gewissenhaftigkeit;
- bei Verstößen gegen die Verpflichtung zum Abschluss, zum Erhalt und zum Nachweis der Berufshaftpflicht i.V.m. der Verpflichtung zur gewissenhaften Berufsausübung.

⁶⁸⁷ Vgl. Quick (1997), a.a.O., S. 246.

⁶⁸⁸ Vgl. § 68 Abs. 1 WPO.

Für eine Ausschließung aus dem Beruf werden eine objektiv erhebliche Pflichtverletzung des Berufsangehörigen und ein subjektiv hohes Maß an Verschulden vorausgesetzt.⁶⁸⁹ Die Entscheidung durch das Gericht wird nach pflichtgemäßem Ermessen getroffen, eingeschränkt durch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, nach dem Art und Höhe der berufsgerichtlichen Bestrafung in einem angemessenen Verhältnis zur Berufspflichtverletzung stehen müssen. „Die Feststellung der Berufsunwürdigkeit ist als äußerste Maßnahme zur Reinhaltung des Berufsstandes gedacht und kann nur dann als angemessen angesehen werden, wenn ein Berufsangehöriger eine so schwere Berufspflichtverletzung begangen hat, dass eine sofortige Entfernung aus dem Berufsstand bei Abwägung der Interessen aller Beteiligten (der des Betroffenen, der Berufsorganisation und der Öffentlichkeit) erforderlich erscheint oder wenn sich wiederholt Maßnahmen der Berufsaufsicht bzw. berufsgerichtliche Bestrafungen nicht als ausreichend erwiesen, um den Berufsangehörigen von pflichtwidrigen Handlungen abzuhalten.“⁶⁹⁰ Zum Ausschluss aus dem Berufsstand führen regelmäßig die Tatbestände der Unterschlagung,⁶⁹¹ des Betruges,⁶⁹² der Untreue⁶⁹³ sowie der Urkundenfälschung.⁶⁹⁴

Im Widerruf der Bestellung zum Wirtschaftsprüfer besteht eine weitere Sanktionierungsmöglichkeit bei Berufspflichtverletzungen. Dieser Widerruf würde auf Antrag der WPK vom zuständigen Landeswirtschaftsministerium vorgenommen.⁶⁹⁵ Obwohl es sich bei dem Widerruf nicht unmittelbar um ein Berufsaufsichts-, sondern um ein Verwaltungsverfahren handelt, ist es jedoch in seiner Sanktionswirkung durchaus vergleichbar mit einem berufsgerichtlichen Verfahren. Ein Widerruf kann, im Gegensatz zu einem Berufsaufsichtsverfahren, ebenso auf der Grundlage von im Rahmen des Verfahrens der externen Qualitätskontrolle erhaltenen Erkenntnissen über Berufspflichtverletzungen eingeleitet werden.⁶⁹⁶ Auch besteht die Möglich-

⁶⁸⁹ Vgl. Quick (1997), a.a.O., S. 247.

⁶⁹⁰ Quick (1997), a.a.O., S. 247. Entscheidend für eine Ausschließung wäre hier, inwieweit das allgemeine Vertrauen in den Berufsstand sowie die Achtung des Berufsstandes in der Öffentlichkeit gefährdet sind. Zwar reicht dies zur Wahrung berufsständischer Belange nicht aus, eine Wiederholungsgefahr muss jedoch hierfür nicht vorausgesetzt werden. (Vgl. Quick (1997), a.a.O., S. 247).

⁶⁹¹ Vgl. § 246 StGB.

⁶⁹² Vgl. § 263 StGB.

⁶⁹³ Vgl. § 266 StGB.

⁶⁹⁴ Vgl. § 267 StGB.

⁶⁹⁵ Vgl. § 49 Abs. 2 Nr. 3 VwVfG i.V.m. §§ 16 Abs. 2 und 10 Abs. 2 WPO.

⁶⁹⁶ Vgl. Ernst, Christoph (2001), Peer Review oder Bundesaufsichtsamt – Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure?, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, hrsg. v. Marcus Lutter, Düsseldorf, 2001, S. 141-146 (142).

keit, ein vorläufiges Berufsverbot zu verhängen, sofern dringende Gründe hierfür erkennbar sind.⁶⁹⁷

Durch die Verschwiegenheitspflicht⁶⁹⁸ ist es der WPK nicht erlaubt, Öffentlichkeit oder Beschwerdeführer über die ergriffenen Berufsaufsichtsmaßnahmen im Einzelfall zu unterrichten.⁶⁹⁹ Die Öffentlichkeit wurde über die Berufsaufsichtsmaßnahmen und die berufsgerichtlichen Verfahren bis 1992 in anonymisierter Form durch die Veröffentlichung der Sammlung der „Berufsgerichtlichen Entscheidungen sowie Rügen in Wirtschaftsprüfungssachen“ informiert.⁷⁰⁰ Die Weiterführung dieser Sammlung ist bisher nicht veröffentlicht worden.

cc) Angaben zur Durchsicht

Der Durchsicht der WPK unterlagen im Jahr 2003 insgesamt 16250 von Berufsangehörigen erteilte Bestätigungsvermerke. Diese beinhalten 5970 Jahresabschlüsse, 1220 Konzernabschlüsse, 293 befreiende Konzernabschlüsse gem. IRS/IFRS oder US-GAAP, 1887 hinterlegte Abschlüsse, 6848 Rechenschaftsberichte nach dem KAGG, 13 Rechenschaftsberichte von Parteien und Fraktionen sowie 19 Internetabschlüsse (Deutsch Börse AG).⁷⁰¹

Zuerst sollen bei der Abschlussdurchsicht Abweichungen gegenüber den gesetzlichen Regelungen und anerkannten fachlichen Regeln aufgedeckt werden. Besonders wichtig sind hier die Kriterien der Einhaltung von handels- und gesellschaftsrechtlichen Normen bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken sowie der Gliederungsvorschriften von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Außerdem werden die Vollständigkeit der Abschlüsse und die Schlüs-

⁶⁹⁷ Vgl. § 111 WPO. Da der Weg durch drei Instanzen bis zu einer rechtskräftigen und daher für den Berufsangehörigen bindenden Entscheidung erhebliche Zeit beansprucht, ist diese Möglichkeit notwendig. Ein vorläufiges Berufsverbot stellt, wie durch das BVerfG darlegt, verfassungsrechtlich einen Eingriff in die durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Freiheit der Berufswahl dar. Diese Maßnahme ist daher nur zum Schutz wichtiger Gemeinschaftsgüter (das ist hier das Interesse der Allgemeinheit an einem funktionsfähigen Wirtschaftsprüfungswesen sowie Wahrung von Vertrauen und Integrität des Berufsstandes) und unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes statthaft. Vorausgesetzt wird für die Verhängung des vorläufigen Berufsverbotes, dass dies bereits vor Rechtskraft des Hauptverfahrens als Präventivmaßnahme erforderlich ist, um konkrete Gefahren für wichtige Gemeinschaftsgüter abzuwenden. (Vgl. dazu Quick (1997), a.a.O., S. 245).

⁶⁹⁸ Vgl. § 64 Abs. 1 WPO.

⁶⁹⁹ Vgl. IDW (2000), a.a.O., Tz. A 376.

⁷⁰⁰ Vgl. WPK (1978), „Berufsgerichtliche Entscheidungen sowie Rügen in Wirtschaftsprüfersachen Band 1“ (November 1961 – Februar 1978“, Düsseldorf, 1978; WPK (1992)), „Berufsgerichtliche Entscheidungen sowie Rügen in Wirtschaftsprüfersachen Band 2“ (März 1978 – Juni 1992“, Düsseldorf, 1993. Eine Analyse der Rechtsprechung ist in Quick, Reiner (1997a), „Das Risiko der berufsrechtlichen Ahndung deutscher Wirtschaftsprüfer II“, in: Betrieb und Wirtschaft, Heft 9/1997, S. 321 f. enthalten.

⁷⁰¹ Vgl. WPK (2005a), a.a.O., S. 5.

sichtigkeit der Zahlenangaben überprüft. Besondere Kenntnisse der Rahmenbedingungen der Prüfung sind bei der Durchsicht nicht erforderlich.⁷⁰²

Im Berichtsjahr 2004 wurden in dem Bereich der Bestätigungsvermerke 410 und in dem Bereich der Rechnungslegung 580 Abweichungen gegenüber den bestehenden Normen festgestellt. Mit dieser Feststellung wird der Zustand des Abschlusses bzw. des Bestätigungsvermerkes beschrieben. Die Ursachen für die Abweichungen können an verschiedenen Dingen bzw. Personengruppen liegen (beim Mandanten, bei der Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, bei den Registergerichten oder aber bei den Abschlussprüfern).⁷⁰³

Die offenlegungspflichtigen Gesellschaften sind grundsätzlich selbst für die ordnungsgemäße Veröffentlichung der Abschlüsse verantwortlich. Aufgabe der WPK ist es nicht, die Unternehmen auf eventuelle Fehler diesbezüglich aufmerksam zu machen. Werden Abweichungen zu den gesetzlichen und allgemein fachlich anerkannten Regelungen festgestellt, so wendet sich die WPK mit entsprechenden Schreiben an die Abschlussprüfer, um die Ursachen hierfür aufzuklären.⁷⁰⁴

dd) Common Deficiencies⁷⁰⁵

Nachfolgende Darstellung gibt einen Überblick über die bei der Durchsicht festgestellten Mängel.

⁷⁰² Vgl. WPK (2005a), a.a.O., S. 6.

⁷⁰³ Vgl. WPK (2005a), a.a.O., S. 7.

⁷⁰⁴ Vgl. WPK (2002), a.a.O., S. 9.

⁷⁰⁵ Vgl. WPK (2005a), a.a.O., S. 8 f.

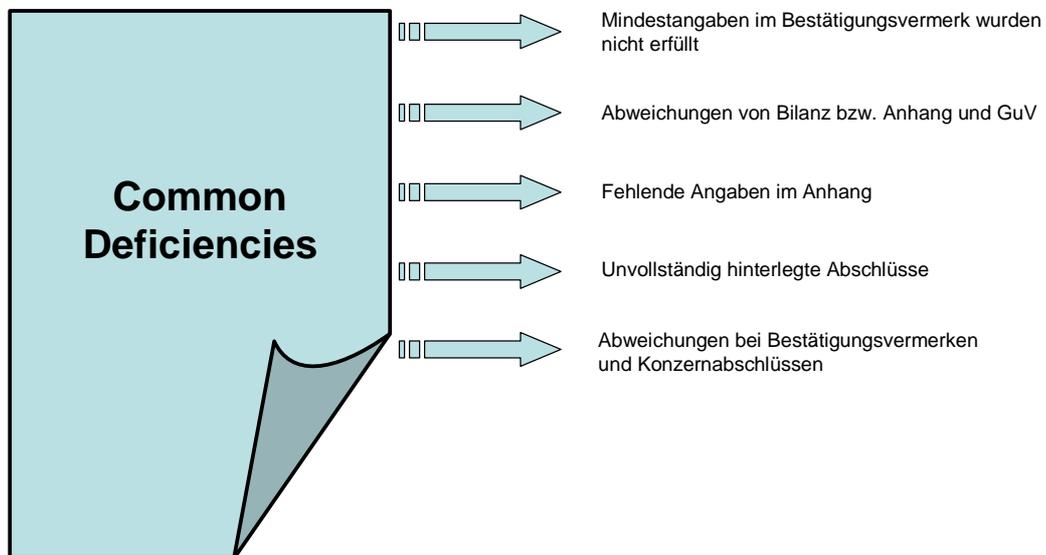


Abb. 22 Common Deficiencies bei der Durchsicht durch die WPK

- Bestätigungsvermerk

Die Mindestangaben im Bestätigungsvermerk gem. § 322 HGB (Änderungen durch das KonTraG) wurden z.T. nicht erfüllt.

Bei eingereichten Bestätigungsvermerken fehlte zum Teil die Unterschrift bzw. das Berufssiegel, welche aus Gründen der Rechtssicherheit notwendig sind.

- Gewinn- und Verlustrechnung

Die Angaben von Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände in der Bilanz oder im Anhang stimmen z.T. nicht mit den in der GuV angegebenen Werten überein. Die Abweichungen sind hier auch nicht hinreichend erläutert worden.

- Anhang

Hier fehlten Angaben über die Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und des Aufsichtsrats. Auch vorgeschriebene Angaben zu Verbindlichkeiten fehlten.

- Hinterlegte Abschlüsse

Hinterlegte Unterlagen waren z.T. nicht vollständig. Teilweise wurden Abschlüsse nur beim Amtsgericht hinterlegt, der Veröffentlichungspflicht im Bundesanzeiger jedoch nicht nachgekommen.

- Konzernabschlüsse gem. IAS/IFRS oder US-GAAP

Es wurden teilweise Abweichungen bei den Bestätigungsvermerken und Konzernabschlüssen festgestellt.

- Internetabschlüsse

Die Einreichung der Abschlüsse bei der Deutschen Börse AG ist im Gegensatz zur Veröffentlichung im Bundesanzeiger für diese Unternehmen nicht mehr verpflichtend.

d) Kontrolle durch die Abschlussprüferaufsichtskommission

aa) Fachbezogene, öffentliche Aufsicht

Durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) ändert sich das System der externen Qualitätskontrolle in Deutschland. Die APAK übernimmt die Rolle des ehemaligen Qualitätskontrollbeirats, wobei ihre Kompetenzen umfangreicher sind.

Damit der Erfolg des Verfahrens der externen Qualitätskontrolle gewährleistet werden kann, muss hier die Öffentlichkeit mit einbezogen werden. Dies geschieht seit dem 01. Januar 2005 durch die Abschlussprüferaufsichtskommission.⁷⁰⁶

Ihre Aufgabe ist es, eine öffentliche, fachbezogene Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer auszuüben.⁷⁰⁷ In diesem Zusammenhang bedeutet ‚öffentlich‘ ein Gremium, das vom Berufsstand unabhängig ist. Ob es sich bei der Untersuchung um eine reine Systemprüfung oder eine Einzelfallprüfung handelt, bleibt zwar in § 66 a Abs. 1 WPO noch offen, jedoch räumt Abs. 4 der APAG die Möglichkeit einer „Zweitprüfung“ und damit die „Letztentscheidung“ ein.⁷⁰⁸

Zusammengesetzt ist die APAG aus sechs bis zehn ehrenamtlichen Mitgliedern, die von der WPK unabhängig sind und für die Dauer von vier Jahren ernannt werden. In den letzten fünf Jahren vor ihrer Berufung dürfen sie nicht persönliches Mitglied der WPK gewesen sein.⁷⁰⁹

⁷⁰⁶ Vgl. § 57 f Abs. 1 Satz 2 WPO; Abschlussprüferaufsicht vgl. § 66 a WPO; WPK (2005) Tätigkeitsbericht der Kommission für Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfungskammer für 2004.

⁷⁰⁷ Vgl. Marten (2005), a.a.O., S. 149 ff; s. auch www.wpk.de.

⁷⁰⁸ Vgl. Marten (2005), a.a.O., S. 149.

⁷⁰⁹ Vgl. § 66 a Abs. 2 WPO

Insbesondere sollen sie in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Wirtschaft, Wissenschaft oder Rechtsprechung tätig sein bzw. tätig gewesen sein.

Führen Mängel, die im Rahmen der externen Qualitätskontrolle festgestellt werden, zum Widerruf der Bestellung oder der Anerkennung als Berufsgesellschaft, muss die APAK dies dem Vorstand der WPK mitteilen.⁷¹⁰

Die APAK beaufsichtigt, ob die WPK die ihr obliegenden Aufgaben geeignet, angemessen und verhältnismäßig erfüllt, und arbeitet mit den jeweiligen Stellen anderer Staaten zusammen.⁷¹¹ Sie kann Entscheidungen der WPK unter Nennung der Gründe zur nochmaligen Prüfung an diese zurückverweisen.⁷¹²

Die Kosten, die von der APAK verursacht werden, hat die WPK zu tragen.⁷¹³

bb) Berufsaufsichtsreformgesetz (7. WPO-Novelle)

Am 5. September 2007 wurde das Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz (BARefG)) vom Kabinett verkündet.⁷¹⁴

Mit diesem Gesetz reagiert die Bundesregierung auf die aktuelle Entwicklung bei der Prüfung der Jahresabschlüsse von Unternehmen. „Mit dem vorliegenden Gesetz wird nun speziell die Berufsaufsicht als wesentlicher Teil der allgemeinen Aufsicht über Wirtschaftsprüfer den geänderten Rahmenbedingungen und öffentlichen Erwartungen angepasst. Die Berufsaufsicht ist Kernanliegen und -aufgabe der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) als Teil der mittelbaren Staatsverwaltung. Aber bislang hat die Wirtschaftsprüferkammer nicht in jedem Fall diejenigen gesetzlichen Möglichkeiten, die sinnvoll und geeignet wären, um diesem Auftrag als Körperschaft des öffentlichen Rechts gerecht zu werden. Da jedoch insbesondere der Aspekt einer unabhängigen und starken Berufsaufsicht über Berufsangehörige nicht nur national, sondern zunehmend auch international erwartet und gefordert wird, sind die bisherigen Regelungen hinsichtlich der Ermittlungszuständigkeit und der Ermittlungskompetenzen der Wirt-

⁷¹⁰ Vgl. § 57 e Abs. 4 Satz 1 WPO.

⁷¹¹ Vgl. §§ 66 a Abs. 3, 8, 9 WPO.

⁷¹² Vgl. § 66 a Abs. 4 WPO.

⁷¹³ Vgl. § 66 a Abs. 7 WPO.

⁷¹⁴ Bundesgesetzblatt Jahrgang 2007 Teil I Nr. 45, ausgegeben zu Bonn am 5. September 2007

schaftsprüferkammer und des Verhältnisses der Wirtschaftsprüferkammer zur Generalstaatsanwaltschaft (GStA) und zu den Berufsgerichten zu prüfen und sachgerecht anzupassen.“⁷¹⁵

Es bestand und besteht eine lückenlose staatliche Berufsaufsicht über Wirtschaftsprüfer. Trotzdem existierende Schwachstellen, die im Rahmen der Bilanzskandale 2001/2002 sichtbar wurden, sollen mit dieser Novelle beseitigt werden.

Veränderungen des Aufsichtssystems sind sowohl intrinsisch als auch extrinsisch motiviert.⁷¹⁶

Intrinsische Beweggründe haben sowohl die Verbesserung der Prüfungsqualität als auch den Schutz des Berufsstandes vor berufsunwürdigem Verhalten durch Berufsangehörige zum Ziel.

„Im Bezug auf die Erhöhung der Prüfungsqualität ist zunächst festzustellen, dass ein normenkonformes Verhalten des Abschlussprüfers für die Glaubwürdigkeit der durch ihn geprüften Abschlüsse *notwendig* ist.“⁷¹⁷ Grundsätzlich hängt das Ansehen des Berufsstandes vom Verhalten der einzelnen Mitglieder ab. In diesem Zusammenhang wirkt sich von der Öffentlichkeit wahrgenommenes Fehlverhalten Einzelner negativ auf die Reputation des gesamten Berufsstandes aus.

Extrinsische Motive zur Stärkung der Berufsaufsicht stellen z.B. die Umsetzung von EU-Recht oder die Anpassung an Normensysteme dar.

Der deutsche Gesetzgeber kann sich die Leitlinien und Regelungen, die in der 8. EU-Richtlinie bzw. Abschlussprüferrichtlinie niedergelegt wurden, nicht entziehen. Daneben hat der Gesetzgeber den Berufsangehörigen Rechnung zu tragen, die auf Grund ihrer Tätigkeiten zusätzlich den Regelungen von Drittstaaten unterliegen. Dies ist z.B. der Fall, wenn Abschlussprüfer ein Unternehmen prüfen, das an einer US-amerikanischen Börse gelistet ist. Neben der Registrierungspflicht müssen die entsprechenden Regelungen des PCAOB und der SEC eingehalten werden. Sofern das deutsche Aufsichtssystem durch das PCAOB als gleichwertig anerkannt wird, erhöht dies die Wahrscheinlichkeit, dass das PCAOB entsprechende Untersuchungen durch die deutsche Institution durchführen lässt.⁷¹⁸

⁷¹⁵ Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BAREfG) vom 11.08.2006, S. 32.

⁷¹⁶ Marten, Kai-Uwe; Köhler, Annette G.; Paulitschek, Patrick (2006), Enforcement der Abschlussprüfung in Deutschland – Kontext und Ansatzpunkte des Referentenentwurfs eines Berufsaufsichtsreformgesetz, in: Betriebs-Berater v. 24. April 2006, S. 23-30 (23 f.).

⁷¹⁷ Vgl. Marten/Köhler/Paulitschek (2006), a.a.O., S. 24.

⁷¹⁸ Vgl. Marten/Köhler/Paulitschek (2006), a.a.O., S. 25.

Kernstück dieses Gesetzes ist die Neuregelung der Berufsaufsicht, daneben werden „Änderungen am System der externen Qualitätskontrolle und an Regelungen der Organisation des Prüferberufes vorgenommen.“⁷¹⁹

Die Bundesregierung setzt mit dieser Novelle als einer der ersten europäischen Mitgliedsstaaten die „Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlamentes und Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates“ um, deren Umsetzungsfrist bis 29.08.2008 läuft.

Qualitätssicherungssystem

Gem. § 55 b S 1 WPO hat der Wirtschaftsprüfer Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, zu schaffen sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (Qualitätssicherungssystem). Durch die Neufassung wird verdeutlicht, dass die Pflicht, ein Qualitätssicherungssystem zu unterhalten, für die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers insgesamt (alle Bereiche des § 2 WPO) besteht, nicht nur bei Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen, bei denen das Siegel geführt wird.⁷²⁰

Transparenzbericht

Gem. § 55 c haben Berufsangehörige, die im Jahr mindestens eine Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse durchführen, jährlich einen Transparenzbericht zu veröffentlichen.

Die Neueinführung des Transparenzberichtes geht auf Art. 40 der Abschlussprüferrichtlinie zurück. Durch den Transparenzbericht soll die Gesellschafts-, Aufsichts- und Qualitätsstruktur von Berufsangehörigen für die Öffentlichkeit dargestellt werden. Wird der Bericht nicht wie gefordert erstellt, stellt dies eine Berufspflichtverletzung dar, die in einem berufsaufsichtlichen Verfahren geahndet wird.⁷²¹

⁷¹⁹ Heining, Klaus/Bertram, Klaus (2006), Der Referentenentwurf zur 7. WPO-Novelle (BARefG), in: Der Betrieb vom 28.04.2006, S. 905-911(905).

⁷²⁰ Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG) vom 11.08.2006, S. 52.

⁷²¹ Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz – BARefG) vom 11.08.2006, S. 54.

Berufsaufsicht

Gem. § 61 a WPO hat die WPK bei konkreten Anlässen für das Vorliegen eines Verstoßes gegen die Berufspflichten sowie bei Abschlussprüfern von Unternehmen des öffentlichen Interesses stichprobenartig und ohne bestimmten Anlass zu ermitteln und zu entscheiden, ob ein Rügeverfahren eingeleitet wird oder das Verfahren an die Berufsgerichtsbarkeit abgegeben wird. Der Prüfungsgegenstand der im Rahmen des BAREfG vorgesehenen Sonderuntersuchungen (inspections) ist weiter gefasst als der der Bundesanzeigerdurchsicht durch die WPK. „Während die Bundesanzeigerdurchsicht lediglich auf die Richtigkeit der Abschlüsse abstellt, zielen die Sonderuntersuchungen auf die Prüfungsdurchführung des jeweiligen Abschlussprüfers ab.“⁷²²

Die anlassbezogenen und anlassunabhängigen Untersuchungen sind Aufgabe der WPK und werden durch die APAK beaufsichtigt.⁷²³

Anlassunabhängige Sonderuntersuchungen bei Abschlussprüfern von Unternehmen des öffentlichen Interesses gem. § 319 a Abs. 1 S. 1 HGB haben gem. § 62 b WPO die Berufspflichten, die bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen einzuhalten sind, zum Gegenstand.

Gem. § 62 b Abs. 3 WPO können Erkenntnisse aus Sonderuntersuchungen zur Entlastung anderer berufsrechtlicher Kontrollen berücksichtigt werden.

Für Abschlussprüfer von Unternehmen des öffentlichen Interesses sieht § 57 a Abs. 6 S. 8 WPO eine Befristung der Teilnahmebestätigung an der Qualitätskontrolle von drei Jahren vor, für Abschlussprüfer von nicht öffentlichen Unternehmen ist eine Frist von sechs Jahren vorgesehen.

Verhältnis der APAK zu anderen Aufsichtsbehörden

Gem. § 66a Abs. 8 WPO arbeitet die APAK mit den entsprechenden zuständigen Stellen in den Mitgliedstaaten der EU zusammen, sofern dies erforderlich ist. Insbesondere ist dies bei der Verfolgung von Berufsrechtsverstößen über staatliche Grenzen hinweg der Fall. Sofern der APAK Hinweise auf eine mögliche Berufspflichtverletzung Berufsangehöriger eines anderen Mitgliedsstaates vorliegen, informiert sie die zuständige Stelle des Mitgliedsstaates. Umgekehrt nimmt die APAK Hinweise entgegen, wenn zuständigen Stellen anderer Mitgliedstaaten entsprechende Hinweise vorliegen (§ 66 a Abs. 9 WPO).

⁷²² Heiningen/Bertram (2006), a.a.O., S. 906.

⁷²³ Vgl. § 61 a Abs 1 BAREfG-E, § 66 a Abs. 3 WPO.

Die APAK arbeitet gem. § 66 a Abs. 10 WPO mit den zuständigen Stellen von Drittländern zusammen, wenn dies erforderlich ist oder wenn von diesen Stellen Sonderuntersuchungen bzw. Ermittlungen erbeten werden.

Dokumente können von der WPK gem. § 57 Abs. 9 WPO dann an entsprechende zuständige Stellen herausgegeben werden, wenn 1. die Unterlagen sich auf Prüfungen von Unternehmen beziehen, die Wertpapiere in diesem Drittstaat ausgegeben haben bzw. Teil eines Konzerns sind, der in diesem Staat seinen Konzernabschluss vorlegt; 2. die zuständige Stelle die Anforderungen der Gleichwertigkeit von Aufsichtstätigkeit, Qualitätssicherung und Sonderuntersuchungen erfüllt, die von der Europäischen Kommission als angemessen erklärt wurden; 3. auf Grundlage der Gegenseitigkeit unter den Voraussetzungen des § 134 Abs. 4 WPO eine Vereinbarung zur Zusammenarbeit zwischen der WPK und der jeweiligen zuständigen Stelle getroffen wurde.

Einen Überblick über die Sonderuntersuchungen nach dem Berufsaufsichtsreformgesetz (7. WPO-Novelle) gibt nachfolgende Übersicht.

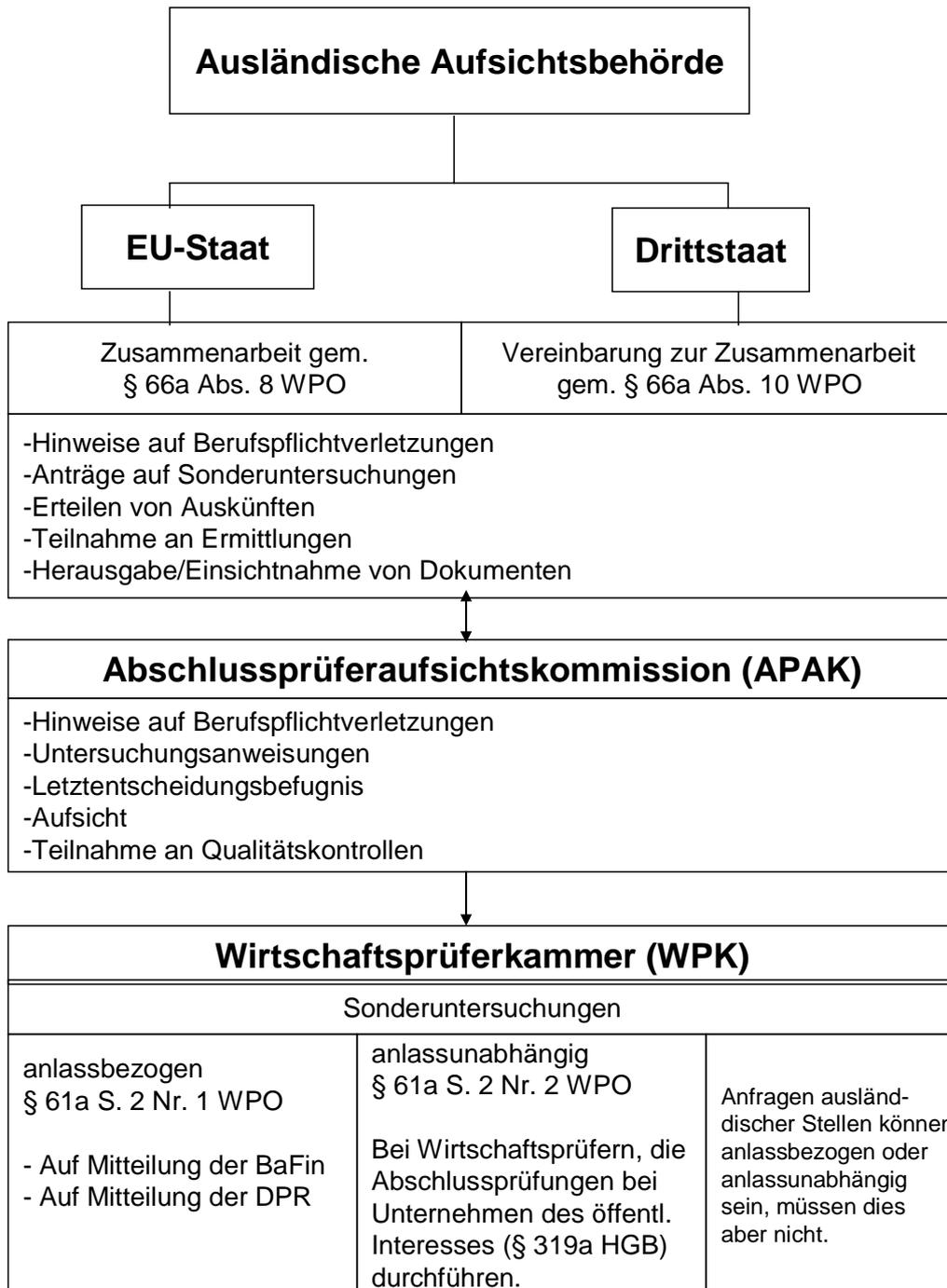


Abb. 23 Sonderuntersuchungen gem. 7. WPO-Novelle

e) Das Verfahren der Qualitätskontrolle durch das britische Financial Reporting Review Panel (FRRP)

aa) Historischer Hintergrund

Die Gründung des *Financial Reporting Review Panel (FRRP)* geht zurück auf Reformvorschläge des *Consultative Committee of Accounting Bodies (CCAB)*⁷²⁴ der verschiedenen britischen Berufsverbände der *auditors and accountants* im Jahre 1977.

Der Hintergrund für die Einberufung des *Committees* war die zunehmende Kritik an der Qualität der britischen Rechnungslegung. Auf die Vertrauenskrise der Marktteilnehmer gegenüber den Informationen des Jahresabschlusses aufgrund inkonsistenter Regelungen der einzelnen *Statements of Standard Accounting Practice (SSAP)* und Fehlens einheitlicher Bilanzierungsregeln reagierte der Gesetzgeber mit einer Novellierung der Rechnungslegungsgrundsätze.⁷²⁵

Auch wegen der starken Stellung der *auditors* und *accountants* wurden die Regelungen von den Adressaten des Abschlusses nur bedingt akzeptiert. Diese hatten den Verdacht, dass die *SSAP* grundsätzlich nicht in ihrem Interesse entwickelt und angewandt würden, sondern im Interesse der *auditors* und *accountants*.⁷²⁶ Zu einem damals häufig zitierten „*creative accounting*“ führte auch die mangelnde Einbindung der *SSAP* in die gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften des *Companies Act*.⁷²⁷

Vorgeschlagen wurde aus diesen Gründen im *Dearing Report* die Erschaffung neuer Regulierungsstrukturen für das „*standard setting*“ in Großbritannien. 1988 wurde der sog. *Dearing Report* veröffentlicht.⁷²⁸ Hier wurde durch das *Dearing Committee* neben bekannten Schwächen im „*standard setting*“ und in den Rechnungslegungsgrundsätzen des Weiteren der Verbesserungsbedarf des britischen *Enforcement-Systems*, einschließlich der Abschlussprüfung, festgestellt.

⁷²⁴ „In dem CCAB werden die Aktivitäten der einzelnen regionalen, unabhängigen Verbände der accountants in Großbritannien koordiniert. Mitglieder des CCAB sind das Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), das Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), das Institute of Chartered Accountants of Ireland (ICAI), die Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), das Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) und das Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)“ (Tielmann (2001), a.a.O., S. 199).

⁷²⁵ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 200; Böckem (2000a), a.a.O., S. 1186.

⁷²⁶ Vgl. Watts, John (1993), *Accounting in the Business Environment*, S. 212; Tielmann (2001), a.a.O., S. 200. „The ASC’s main objective was to develop standards which would reduce the flexibility of accounting methods. More specifically, the ASC was ‘to define accounting concepts, to narrow differences of financial accounting and reporting treatment and to codify generally accepted best practice in the public interest.’“ (Gordon, Paul D./Grey, Sidney J. (1994), *European Financial Reporting – United Kingdom*, London, 1994, S. 77-79).

⁷²⁷ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 200; stellvertretend hierfür z.B. Griffith, Ian (1986), *Creative Accounting: How to make your profits what you want them to be*, London, 1986.

⁷²⁸ „The Making of Auditing Standards“.

„The principal recommendations of the Dearing report, issued in November 1988, were as follows:

- *The lack of a conceptual framework was a handicap to those setting and applying standards. Further work was recommended and, in any event, standards should be accompanied by an explanation of the principles underlying them.*
- *The quality of standards was more important than the quantity.*
- *Consideration should be given to whether or not standards should always be applicable to small companies.*
- *Accounting standards should normally apply to the public sector as well as to the private sector.*
- *The authority of standards should be increased but without incorporating standards into law, ‘because this inescapably requires a legislative approach and a reduction in the ability of the financial community to respond quickly to new developments.’”⁷²⁹*

Des Weiteren wurde angeregt, dass neben der Abschlussprüfung und der ordentlichen Gerichtsbarkeit eine wirksame Durchsetzungsstruktur geschaffen wird, die die Einhaltung der Rechnungslegungsgrundsätze gewährleisten sollte.⁷³⁰

Mit der Gründung des *Accounting Standards Board (ASB)* und des *Financial Reporting Review Panel (FRRP)* unter einer ebenfalls neu gegründeten gemeinsamen Dachorganisation des *Financial Reporting Council (FRC)* wurden die Vorschläge des *Committees 1990* umgesetzt.⁷³¹ Nach der Neustrukturierung (2003) kamen das *Auditing Practices Board (APB)*⁷³², das *Professional Oversight Board For Accountancy (POBA)*⁷³³ sowie das *Accountancy Inves-*

⁷²⁹ Vgl. Gordon/Grey (1994), a.a.O., S. 79.

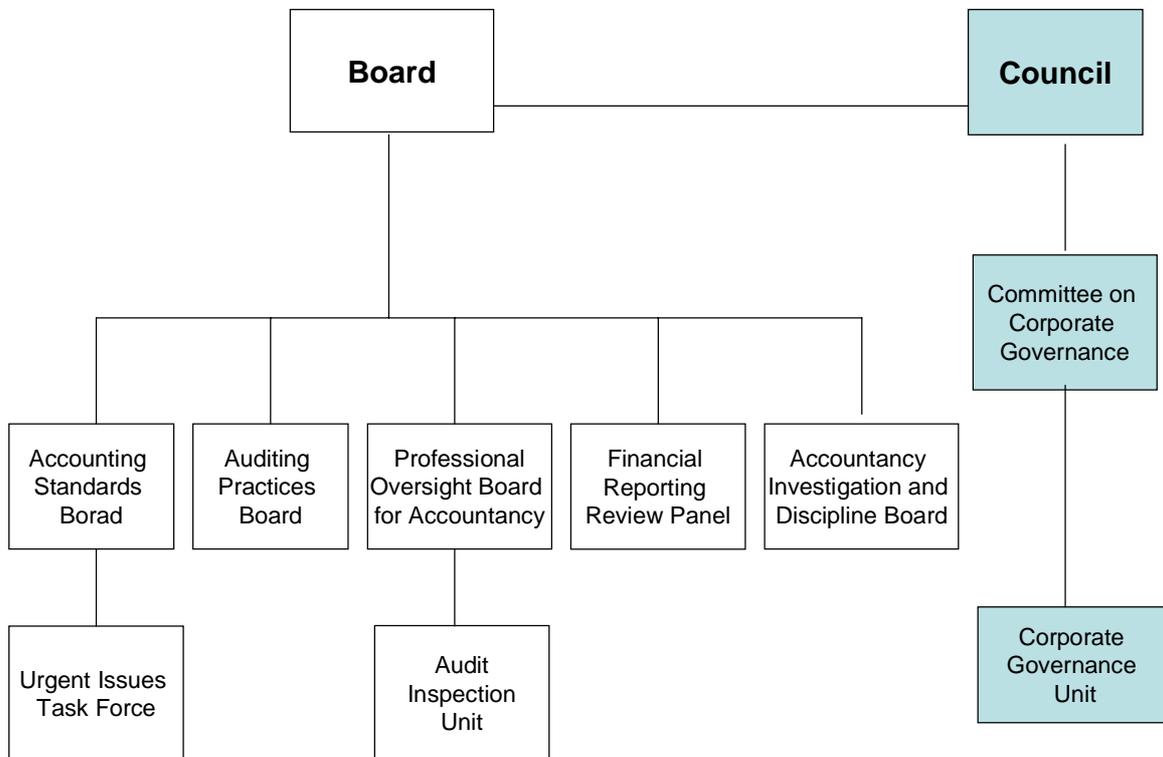
⁷³⁰ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 200 f.

⁷³¹ Vgl. Gordon/Grey (1994), a.a.O., S. 80.

⁷³² APB “plays a key part in the development of auditing and assurance services standards and their effective application. Its responsibilities have also been extended to the development of ethical standards relating to the independence, objectivity and integrity of auditors. It has recently published a consultation document on this subject. As in the case of the ASB, there is a strong growing international dimension to this work.” (FRC (2004), a.a.O., Tz. 11).

⁷³³ POBA „has three main roles. First, the Government plans to bring forward legislation to delegate to it the statutory functions the Secretary of State for Trade and Industry currently exercises in relation to audit by authorising the professional accountancy bodies to act as supervisory bodies and to offer a recognised professional qualification. Secondly, it will establish and oversee an independent Audit Inspection Unit to monitor the audit of major listed companies and other public interest entities, including both the audit process and the decisions taken by the auditors. Thirdly, it will oversee the regulatory activities of the individual professional accountancy bodies, including education and training, standards, professional conduct and discipline.” (FRC (2004), Chairman’s Report – Financial Reporting Council, 2004, Tz. 10).

tigation & Discipline board(AIDB)⁷³⁴ hinzu. Einen Überblick über diese Struktur gibt die folgende Darstellung:



Quelle: www.frc.org.uk

Abb. 24: Struktur des FRC

bb) Aufgaben und Einbindung

Während die SEC eine staatliche Einrichtung ist, ist das FRRP⁷³⁵ zusammen mit den anderen genannten Gremien unter dem Dach des FRC privatwirtschaftlich organisiert. Zwischen ihnen besteht eine klare Aufgabenteilung:

⁷³⁴ „An effective and transparent investigation and disciplinary scheme to handle public interest cases will be an important part of the new arrangements. Preparatory work was done under the auspices of the Accountancy Foundation, but the Government has made it clear that early introduction of the scheme should be one of the new FRC's priorities.” (FRC (2004), Chairman's Report – Financial Reporting Council, Tz. 12).

⁷³⁵ “The FRRP was established in 1991 as a reactive body to respond to matters drawn to its attention by complaints or published articles that raised a doubt whether annual accounts of public and large companies were prepared in compliance with the Companies Act 1985, including applicable accounting standards. In 2003, the Government responded to the widely publicised corporate collapses in the US by setting up the Consultative Group on Audit and Accounting (CGAA) to review the adequacy of the UK regulatory regime. CGAA was to seek ways of strengthening the roles of key players within the regulatory framework and, where practicable, to consider increasing the effectiveness of the UK system. Reporting in January 2003, CGAA recommended that the FRRP develop a proactive role for the enforcement of accounting standards in which the FSA should play an active part. The recommendation was consistent with Standard No 1 on the Enforcement of Financial Informa-

- Als Trägerorganisation hat das *FRC* die Hauptaufgabe, die Ordnungsmäßigkeit der Finanzberichterstattung zu fördern und deren qualitative Weiterentwicklungen zu unterstützen.⁷³⁶ Des Weiteren müssen durch das *FRC* die Finanzierung und die Überwachung des *ASB* und des *FRRP* sichergestellt und deren Mitglieder benannt werden.⁷³⁷ Bei politischen Fragestellungen und der Festlegung des Arbeitsprogramms soll das *FRRP* dem *ASB* beratend zur Seite stehen.⁷³⁸
- Als Nachfolgeorganisation des *Accounting Standardization Committee (ASC)* hat das *ASB*⁷³⁹ die Aufgabe der Entwicklung und Aktualisierung der britischen Rechnungslegungsgrundsätze, welche heute in den *Financial Reporting Standards (FRS)* niedergelegt sind. Einzelne *Committees* innerhalb des *ASB* beschäftigen sich jeweils mit spezifischen Fragestellungen.⁷⁴⁰ Dem *ASB* untersteht unter anderem die *Urgent Issues Task Force (UITF)*, deren Aufgabe es ist, dem *ASB* bei möglicherweise entstehenden Konflikten mit den Normen des

tion published by the Committee of European Securities Regulators (CESR), the body mandated by the European Commission to develop a harmonised approach to the enforcement of financial information across EU member states. The standard proposes that EU national enforcers of financial information should adopt a risk-based proactive approach to the selection of financial information for review. The *FRRP* is to adopt a proactive approach to the review of all financial information within its remit, which is shortly to be extended under the Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act 2004 C(AICE). Early in 2005 the Panel will be appointed to keep under review interim accounts of UK listed companies and the equivalent financial information of other listed issuers. This is expected to include the accounts of non-corporate UK entities with a traded security and certain overseas issuers. The Panel will not have authority to take corrective action in respect of these accounts but may report its findings to FSA if appropriate.”

<http://www.frc.org.uk/frfp/press/pub0718.html>, Abruf: 13.04.2005.

⁷³⁶ „The Financial Reporting Council’s role is to promote good financial reporting and to act as the overarching and facilitating body for its two operational bodies, the *ASB* and the Review Panel.” (FRC (2001), 2001 Annual Review – Financial Reporting Council, online im Internet, <http://www.frc.org.uk/annual.html>, Abruf: 22.09.2002; Vgl. auch FRC (2001), a.a.O., Tz.1). Auch nach den organisatorischen Veränderungen wird das *FRC* seine Verantwortlichkeit für das *ASB* und das Panel beibehalten.

⁷³⁷ Vgl. z.B. FRC (2001), a.a.O., Tz. 12, 37 ff.; Haller, Axel/Eierle, Brigitte/Evans Elisabeth (2001), „Das britische Financial Reporting Review Panel – ein Vorbild für ein deutsches Enforcement-Gremium?“, in: BB vom 16.08.2001, S. 1673-1680 (1673).

⁷³⁸ Vgl. Dearing, Ron (1990), „Accounting Standards: The new Approach“, in: Accountancy, June 1990, S. 86 f. (86).

⁷³⁹ „The Accounting Standards Board makes, amends and withdraws accounting standards. It is assisted by its four committees – the Urgent Issues Task Force, the Financial Sector and Other Special Industries Committee, the Public Sector and Not-for-profit Committee and the Committee on Accounting for Smaller Entities.” (FRC (2001), a.a.O.).

⁷⁴⁰ Einen Überblick über die eingerichteten Committees geben die Jahresberichte von *FRC* und *ASB*, online im Internet unter <http://www.frc.org.uk/publications.html>.

Companies Act oder mit bestehenden Rechnungslegungsvorschriften zu assistieren.⁷⁴¹

- Das POBA trägt zu Erfüllung der Aufgabe des FRC bei, die darin besteht, Investoren zu unterstützen, das Vertrauen in den Markt und in die Unternehmensinformationen zu fördern.⁷⁴²
- „The AIDB is the newly established and independent, investigative and disciplinary body for accountants in the UK. The AIDB Scheme establishes the framework and sets in place the legal formalities of participation between the AIDB and the Participating Accountancy Bodies“⁷⁴³
- Verantwortlich für die Durchsetzung der Rechnungslegungsgrundsätze ist das *FRRP*.⁷⁴⁴ Diese Aufgabe wurde ihm vom britischen Wirtschaftsministerium, dem *Secretary of State for Trade and Industry*,⁷⁴⁵ zugewiesen.

Untersuchungsgegenstand des *FRRP* sind die *annual accounts*,⁷⁴⁶ die nach *Sec. 226 und 227 CA 1985* aufzustellenden Jahres- und Konzernabschlüsse (*statutory annual accounts*) von den Unternehmen, die ihren Sitz in Großbritannien haben.

⁷⁴¹ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 201; “The UITF is a committee of the ASB whose main role is to assist the ASB with important or significant accounting issues where there exists an accounting standard or a provision in companies legislation and where unsatisfactory or conflicting interpretations have developed or seem likely to develop.” (FRC (2002) “Director’s Report”, online im Internet, <http://www.frc.org.uk/report-part2.html>, Abruf: 03.11.2002).

⁷⁴² vgl. <http://www.frc.org.uk/poba/>, Abruf : 12.04.2005.

⁷⁴³ Vgl. <http://www.frc.org.uk/aidb/>, Abruf : 12.04.2005.

⁷⁴⁴ „The FRRP, (referred to as "the Panel") considers whether the annual accounts of public companies and large private companies comply with the requirements of the Companies Act 1985, including applicable accounting standards. The Panel can ask directors to explain apparent departures from the requirements. If we are not satisfied by the directors' explanations we aim to persuade them to adopt a more appropriate accounting treatment. The directors may then voluntarily withdraw their accounts and replace them with revised accounts that correct the matters in error. Depending on the circumstances, we may accept another form of remedial action - for example, correction of the comparative figures in the next set of annual financial statements. Failing voluntary correction, the Panel can exercise its powers to secure the necessary revision of the original accounts through a court order. The Panel maintains a legal costs fund of £2million for this purpose. Also, if the case concerns accounts issued under listing rules, we may report to the Financial Services Authority.” (FRC (2005), About the FRRP, online im Internet, <http://www.frc.org.uk/frfp/about/>, Abruf: 12.04.2005).

⁷⁴⁵ „The powers of the Panel derive from the Companies Act 1985. The Act provides for the Secretary of State to enquire into the accounts of companies (S245A) and, where necessary, to apply for a court order requiring their revision (S245B). The Secretary of State has the power to authorise others to apply to the Court (S245C). The Panel was given this authority by Statutory Instrument 1991 No 13 and the parallel order Statutory Rules of Northern Ireland 1991 no 269. By agreement, the Panel handles cases involving public and large private companies. All other cases fall to the Department of Trade and Industry (DTI)...With effekt from 1st April 2006 the Panel's powers will extend to operating and financial reviews and directors' reports.” (FRC (2005a), Powers, online im Internet, <http://www.frc.org.uk/frfp/how/powers.cfm>, Abruf: 12.04.2005; Vgl. Companies Act 1985, z.B. Sec. 245B, online im Internet unter <http://www.frc.org.uk/frfp/how/section245b.cfm>, Abruf: 12.04.2005.

⁷⁴⁶ „The Panel's authority under the Act is limited to enquiring into the statutory annual accounts of companies. It does not have the scope to open an enquiry in respect of other documents that may be published with the annual accounts, for example, the directors' report. Directors' reports and Summary Financial Statements remain

Nach der Vereinbarung mit dem *DTI* ist es normalerweise nur Aufgabe des *FRRP*, die Abschlüsse von *public limited companies (PLCs)* - großen privaten Unternehmen - und von deren jeweiligen Tochterunternehmen sowie private Unternehmen, die keine *SMEs* sind, zu untersuchen.⁷⁴⁷ Für die Untersuchung der sonstigen britischen Unternehmen ist das *DTI* zuständig.⁷⁴⁸

Es ist, im Gegensatz zur *SEC*, nicht Aufgabe des *FRRP*, Vorschläge zur Klärung zu bestimmten Bilanzierungsfragen bezüglich der Abschlussaufstellung anzubieten.⁷⁴⁹ Auch die Auslegung oder Interpretation zur Schließung eventueller Lücken fällt nicht in den Kompetenzbereich des *FRRP*.⁷⁵⁰

Das *ASB* sowie die *UITF* einerseits und das *FRRP* andererseits arbeiten voneinander unabhängig. Zwischen Mitgliedern einzelner Gremien besteht keine Personenidentität.⁷⁵¹ Abstimmungen der Institutionen bezüglich der Auslegung bestehender Rechnungslegungsgrundsätze existieren daher zwischen *ASB* bzw. *UITF* und *FRRP* nicht. Die Bemühungen des *FRRP* gehen dahin, „die Einhaltung der bestehenden Rechnungslegungsgrundsätze nach der sog. „objektiven Theorie“ der Rechtsauslegung in der Form und dem Sinn durchzusetzen, wie er dem Adressaten aus den veröffentlichten Standards bekannt ist“.⁷⁵²

Wird durch das *FRRP* bei seinen Untersuchungen festgestellt, dass bestimmte Fragen bezüglich der Rechnungslegung nicht oder unzureichend geklärt sind, leitet es diese an das *ASB* oder die *UITF* weiter, damit diese für die Zukunft klare Regelungen schaffen.⁷⁵³

Das *FRRP* setzt sich aus ca. 24 fachlich anerkannten Persönlichkeiten mit unterschiedlichem beruflichem Hintergrund zusammen.⁷⁵⁴ Eine repräsentative Zusammensetzung soll durch das

the responsibility of the Department of Trade and Industry (DTI). In some circumstances, the Panel may enquire into a matter referred to in, for example, the Chairman's statement or Operating and Financial Review, where there is an indication that the statutory accounts may not comply with the Companies Act 1985." (FRC (2005b), Operating Procedures, online im Internet: <http://www.frc.org.uk/frfp/how/procedures.cfm>, Abruf: 12.04.2005).

⁷⁴⁷ Vgl. FRC (2005b), a.a.O., Tz. 4.

⁷⁴⁸ „Legally, the Panel's authority extends to the statutory accounts of all companies which prepare annual accounts under the act. However, by agreement with the DTI, the Panel deals normally only with the accounts of public and large private companies. This means that the following come within the Panel's scope: - public limited companies (except subsidiaries in a small or medium-sized group which are PLCs); - companies within a group headed by a PLC; - any private company not qualifying as small or medium sized; - any private company within a group which does not qualify as a small or medium-sized group." (FRC (2005b), a.a.O., Tz. 4).

⁷⁴⁹ „The Panel does not operate a system of advance clearance and is unable to give advice to a company or its auditors as to whether, in its opinion, a particular accounting treatment would or would not meet the requirements of the Act." FRC (2005b), a.a.O., Tz. 53.

⁷⁵⁰ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 203.

⁷⁵¹ Vgl. Haller et al. (2001), a.a.O., S. 1673; Böckem (2001), a.a.O., S. 68; Dearing (1990), a.a.O., S. 86 f.

⁷⁵² Tielmann (2001), a.a.O., S. 203.

⁷⁵³ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 203.

⁷⁵⁴ Vgl. <http://www.frc.org.uk/frfp/about/board.cfm>.

vom *FRRP* mit der Benennung der Mitglieder betraute *Appointments Committee* gewährleistet werden.⁷⁵⁵ Die Mitarbeiter arbeiten für das *FRRP*, abgesehen vom *Chairman* und dem *Deputy Chairman*, ehrenamtlich.⁷⁵⁶

Im Gegensatz zur *SEC*, bei der die Finanzierung allein durch den Staat erfolgt, werden für das gemeinsame Budget von *FRC*, *ASB*, *POBA*, *APB*, *AIDB* und *FRRP* neben Mitteln aus der Erwirtschaftung durch Publikation der Arbeitsergebnisse des *ASB* auch wesentlich an der Rechnungslegung interessierte Gruppen zur Finanzierung herangezogen.⁷⁵⁷ Eine ausgewogene Finanzierungsstruktur⁷⁵⁸ sichert dem *FRC* und seinen „*operational bodies*“ die Unabhängigkeit bei der Arbeit und zeigt des Weiteren, dass diese von der „*business community*“ für wichtig befunden und unterstützt wird.

cc) Feststellung von Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung

Die Durchsetzungspolitik, die das *FRRP* betreibt, entwickelte sich von zunächst nur reaktiven Aktivitäten hin zu mehr und mehr proaktiven Handlungen.⁷⁵⁹

Es werden Abschlüsse daraufhin kontrolliert, ob sie mit den entsprechenden rechtlichen Regelungen und Rechnungslegungsstandards übereinstimmen. Ab April 2006 werden auch financial reports und director's reports einer Prüfung unterzogen. Diese Überprüfung stellt keine zweite Abschlussprüfung dar: „Directors prepare accounts and auditors audit and report on them. We do not duplicate what they do. Directors are responsible for the accuracy of the accounts and for their judgements. It is the role of the Panel to enquire into cases where it appears that the rules have not been followed – in the words of the Companies Act ‘where it

⁷⁵⁵ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 204.

⁷⁵⁶ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 204.

⁷⁵⁷ Die Höhe des gemeinsamen Budgets lag im Geschäftsjahr zum 31. März 2003 bei ca. 2.8 Mio. britischen Pfund. (Vgl. dazu *FRC* (2004), a.a.O., Tz. 62).

⁷⁵⁸ „Die externen Finanzierungsbeiträge werden zu nahezu gleichen Teilen aus staatlichen Mitteln (im wesentlichen über das DTI), vom Berufsstand der auditors und accountants (über das CCAB) und von der Londoner „City“ erbracht. Von dem auf die „City“ entfallenden Anteil trägt bisher die London Stock Exchange (LSE) etwa 75%. Dieser vergleichsweise hohe Anteil, der über ein Umlageverfahren über die börsennotierten Unternehmen finanziert wird, lässt sich mit der bisherigen Stellung der LSE als UK Listing Authority erklären. Die übrigen von der „City“ bereitgestellten Mittel stammen von der Bank of England, die die Gelder im Umlageverfahren von ihren Mitgliedsbanken erhält, und von der Association of British Insurers, der National Association of Pension Funds, der Association of Investment Trust Companies und der Association of Unit Trusts and Investment Funds.“ (Tielmann (2001), a.a.O., S. 204 f.; Vgl. auch *FRC* (2004), a.a.O., Tz. 63).

⁷⁵⁹ Vgl. Haller, Axel/Eierle, Brigitte (2002), *The Enforcer*, in: *Accountancy*, January 2002.; *FRC* (2004), a.a.O., Tz. 53.

appears to [the Panel]... that there is, or may be, a question whether...accounts...comply with the requirements of this Act.”⁷⁶⁰

Sofern Klärungsbedarf bezüglich eines Abschlusses besteht, teilt der Chairman eine Gruppe zur informellen Ermittlung des Sachverhalts ein, die dem Unternehmen ihre Bedenken mitteilt. Unrichtige Angaben, die die Öffentlichkeit täuschen könnten, müssen unverzüglich berichtigt werden. Ziel der Prüfer ist es, mit dem Unternehmen eine übereinstimmende Sichtweise zu finden und es, wenn nötig, zu überzeugen. Wenn die Prüfer mit den Erklärungen des Unternehmens zufrieden sind, wird der Fall zu den Akten gelegt und die Öffentlichkeit erfährt nichts von der stattgefundenen Untersuchung. Ist das Unternehmen einverstanden, Maßnahmen zur Abhilfe von Mißständen, die das Panel vorgeschlagen hat, umzusetzen, so wird diese Tatsache in einer Pressemitteilung veröffentlicht.

Die Fallauswahl erfolgt folgendermaßen: „The Panel selects accounts for review in a number of ways. First, we discuss with the Financial Services Authority and our Standing Advisory Group which sectors of the economy are under strain or likely to give rise to difficult accounting issues. Then we select a number of sectors and review a selection of accounts in each. Next, we are developing our own risk model to identify cases where accounting problems are more likely – cases of poor corporate governance for example. Then we look at specific topical accounting issues and last but not least we respond to complaints from the public, the press and the City. In all cases our selection is based on our assessment of the risk of non-compliance and the risk of significant consequences if there is non-compliance.”⁷⁶¹

dd) Sanktionsmöglichkeiten

Wird der Verdacht einer Unregelmäßigkeit in dem untersuchten Abschluss bestätigt, so teilt das *FRRP* dies dem betreffenden Unternehmen mit und fordert es dabei gleichzeitig dazu auf, den fehlerhaften Abschluss zu berichtigen.⁷⁶²

Das *FRRP* kann die Berichtigung in solchen Fällen nicht selbst durchsetzen oder Sanktionen bei Verstößen gegen die Rechnungslegungsgrundsätze verhängen. Wird die Unregelmäßigkeit im Abschluss nicht „freiwillig“ durch den verantwortlichen Unternehmensvertreter korrigiert,

⁷⁶⁰ FRC (2005c), How the FRRP works, online im Internet: <http://www.frc.org.uk/frfp/how/>, Abruf: 13.04.2005.

⁷⁶¹ FRC (2005c), a.a.O.

⁷⁶² Vgl. FRC (2005b), Operating Procedures, a.a.O., Tz. 38.

übergibt das *FRRP* den Sachverhalt an das zuständige Gericht,⁷⁶³ welches den Verstoß sanktionieren und das Unternehmen zur Änderung des Abschlusses verpflichten kann.

Wenn das *FRRP* die Fehlerhaftigkeit eines Abschlusses feststellt, veröffentlicht es nach Abschluss seiner Untersuchungen, unabhängig von einer vom Unternehmen möglicherweise eingeleiteten Korrektur, eine allgemein zugängliche Pressenotiz.⁷⁶⁴ Sie enthält Feststellungen des *FRRP*, einschließlich ihrer Begründungen, zu den Fragen bezüglich der Rechnungslegung, Informationen über vorgenommene Berichtigungen und ggf. über die Einschaltung des Gerichts.⁷⁶⁵

Die Notiz in der Presse stellt keinen Urteilsspruch dar,⁷⁶⁶ der mit einem richterlichen Urteil vergleichbar ist; vielmehr wird dadurch die Auffassung des *FRRP* zu einem speziellen Sachverhalt wiedergegeben.⁷⁶⁷ Es werden im Gegensatz zu den von der *SEC* veröffentlichten *AAER* darin keine unternehmensinternen Informationen bekannt gemacht.⁷⁶⁸ Durch die Notizen soll die Öffentlichkeit über die Tätigkeiten des *FRRP* unterrichtet werden, die Glaubwürdigkeit der Einrichtung soll durch die Transparenz ihrer Arbeit sichergestellt werden. Eine Sanktionierung soll hierdurch nicht erfolgen,⁷⁶⁹ auch eine negative Wirkung auf den Kapitalmarkt ist nicht Ziel der Pressenotizen. Eine abschreckende Wirkung geht dennoch von der Veröffentlichung der Pressenotiz bei festgestellten Bilanzierungsfehlern unter der namentlichen Nennung des Unternehmens aus. Die große Aufmerksamkeit, die die britische Presse nicht zulässigen Praktiken bezüglich der Rechnungslegung schenkt, lässt die Veröffentlichung (*naming and shaming*) eine wichtige Rolle im *enforcement* einnehmen.⁷⁷⁰

⁷⁶³ Vgl. FRC (2005b), a.a.O., Tz. 40. „Zur Einschaltung des Gerichts wurde mit Gründung des *FRRP* ein sog. legal cost funds eingerichtet, der konstant mit 2 Mio. britischen Pfund dotiert ist und der allein dazu dient, die Gerichtskosten und dem *FRRP* entstehende Rechtsberatungskosten zu decken. Daneben besteht ein Abkommen zwischen dem *FRRP* und dem DTI, dass das DTI in den Fällen die Gerichtskosten übernimmt, in denen die Mittel des legal cost funds nicht ausreichen sollten.“ (Tielmann (2001), S. 208). „The Legal Costs Fund has been created to enable the Financial Reporting Review Panel to take steps to ensure compliance with the accounting requirements of the Companies Act 1985, including applicable accounting standards, and to investigate departures from those standards and requirements. Those funds may be used only for this purpose and may not be used to meet other costs incurred by the Group.“ (FRC (2001), a.a.O., Appendix 2).

⁷⁶⁴ Unter <http://www.frc.org.uk/frfp/press/> können veröffentlichte Pressenotizen abgerufen werden.

⁷⁶⁵ Vgl. <http://www.frc.org.uk/frfp/press/>, Abruf: 14.07.2005.

⁷⁶⁶ „The Panel will not itself monitor or actively initiate securities of company accounts for possible defeats.“ (FRRP (1993), „Procedures for handling individual Cases“, in: Accountancy, November 1993, S. 120-122, Tz. 6).

⁷⁶⁷ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 91.

⁷⁶⁸ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 91 f.; FRRP (2000), „Chairman’s Report 2000“, Tz. 21.

⁷⁶⁹ Vgl. Tielmann (2001), a.a.O., S. 209 f.

⁷⁷⁰ Vgl. Böckem (2000), a.a.O., S. 82.

ee) Common Deficiencies

Nachfolgende Darstellung gibt einen Überblick über Mängel, die durch das FRRP beanstandet wurden. Detaillierte Informationen hierzu sind auf der Homepage des FRRP erhältlich.⁷⁷¹

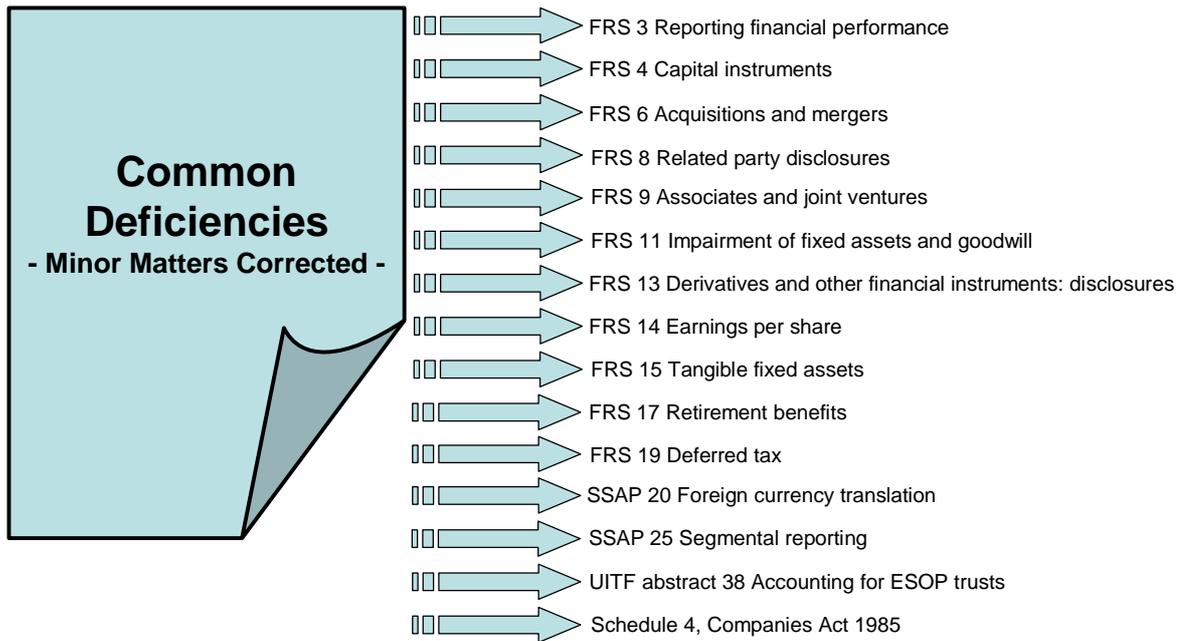


Abb. 25 Common Deficiencies des FRRP

⁷⁷¹ Vgl. FRRP (2005), Report of Pro-activity, 1 January 2004 to 31 March 2005, online im Internet: <http://www.frc.co.uk/images/uploaded/documents/FRRP%20Report%20on%20Pro-activity1.pdf>, Abruf 06.08.2006.

f) Kontrolle durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung

aa) Grundlagen

Ende 2004 wurde das Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen verabschiedet. Unter gemeinsamer Federführung des Bundesjustiz- und Bundesfinanzministeriums wurde das Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) erarbeitet, durch das die Bundesregierung einen der wichtigsten Punkte des „10-Punkte-Programms zur Stärkung von Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes“ vom 25. Februar 2003 umsetzt.

Ziel dieses Gesetzes ist es, Rechtsgrundlagen für ein Enforcement-Verfahren zu schaffen. Es sollen hierdurch der Kapitalmarkt und die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes Deutschland nach Erlass des Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetzes, des Finanzdienstleistungsaufsichtsgesetzes sowie des Vierten Finanzmarktförderungsgesetzes weiter gestärkt werden. Die Entwicklungen der letzten Jahre haben deutlich gemacht, dass hier weiterer Handlungsbedarf besteht. Zum einen wurde durch die Bilanzskandale das Vertrauen der Anleger in die Richtigkeit der Kapitalmarktinformationen erschüttert, zum anderen das Vertrauen in die Integrität des Marktes insgesamt und die Glaubwürdigkeit des Finanzplatzes.

Mit Enforcement ist die Überwachung der Rechtmäßigkeit von konkreten Unternehmensabschlüssen durch eine unabhängige Stelle, die nicht innerhalb des Unternehmens steht und nicht mit dem gesetzlichen Abschlussprüfer identisch ist, gemeint. Unregelmäßigkeiten bei der Erstellung von Unternehmensabschlüssen bzw. -berichten soll präventiv entgegengewirkt werden. Treten sie dennoch auf, sollen diese aufgedeckt und darüber berichtet werden.⁷⁷²

Bisher wurde vom deutschen System zur Durchsetzung von Rechnungslegungsvorschriften im Wesentlichen die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen durch die Abschlussprüfer bzw. den Aufsichtsrat umfasst; daneben existierten aktienrechtliche Vorschriften zur Nichtigkeit von Jahresabschlüssen und Straf- bzw. Sanktionsvorschriften. Es bestand kein von staatlicher Seite beaufsichtigtes Gremium, welches regelmäßig die Richtigkeit der Unternehmensberichte von kapitalmarktorientierten Unternehmen untersucht hat. Ein solcher Mechanismus

⁷⁷² Vgl. hierzu u. im Folgenden BT-Drs 15/3421 Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 24.06.2004 Begründung A I; BT-Drs. 15/4055 Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung BT-Drs. 15/3421 Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 27.10.2004; Art. 3 BilKoG vom 15.12.2004. Zum BilKoG vgl. Lenz, Hansrudi (2004), Abschlussprüfung und Enforcement nach dem Bilanzkontrollgesetz – Zwei Fallbeispiele, in: BfuP 3/2004, S. 219-238; AKEU (2004), Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Bilanzkontrollgesetzes, in: DB vom 13.02.2004, S. 329-332; Ernst, Christoph (2004), BB-Gesetzgebungsreport: Regierungsentwurf des BilKoG, in: BB vom 26.04.2004, S. 936 f.; Hommelhoff, Peter / Mattheus, Daniela (2004), BB-Gesetzgebungsreport: Verlässliche Rechnungslegung – Enforcement nach dem geplanten Bilanzkontrollgesetz, in: BB vom 12.01.2004, S. 93-100;

zur Überwachung von Unternehmensabschlüssen wurde nun auch in Deutschland eingeführt. Die Vereinigten Staaten haben unmittelbar nach dem Enron-Skandal mit dem Sarbanes-Oxley Act entsprechende Maßnahmen geschaffen.

Zwar sind die europäischen Systeme zur Durchsetzung der Rechnungslegung unterschiedlich, jedoch verfolgen sie alle das Ziel, die Integrität der Finanzmärkte und den Anlegerschutz zu stärken. Auch vom Ausschuss der EU-Wertpapierregulierungsbehörde CESR wird das gleiche Ziel verfolgt. Sie hat im März 2003 Grundsätze für die Ausgestaltung europäischer Enforcement-Systeme vorgelegt, die auf eine einheitliche Entwicklung der Enforcement-Systeme hinwirken sollen, wodurch die Grundlage zur Harmonisierung des Enforcements der Rechnungslegung in Europa gelegt wird.. Deren Durchsetzung soll allerdings weiterhin auf nationaler Ebene erfolgen.

bb) Enforcement-Verfahren

Eingeführt wurde ein zweistufiges Enforcement-System, bei dem die in Europa vorhandenen Systeme kombiniert werden. Einen Überblick über die Ausgestaltung des Enforcement-Verfahrens in Deutschland gibt nachfolgende Darstellung.

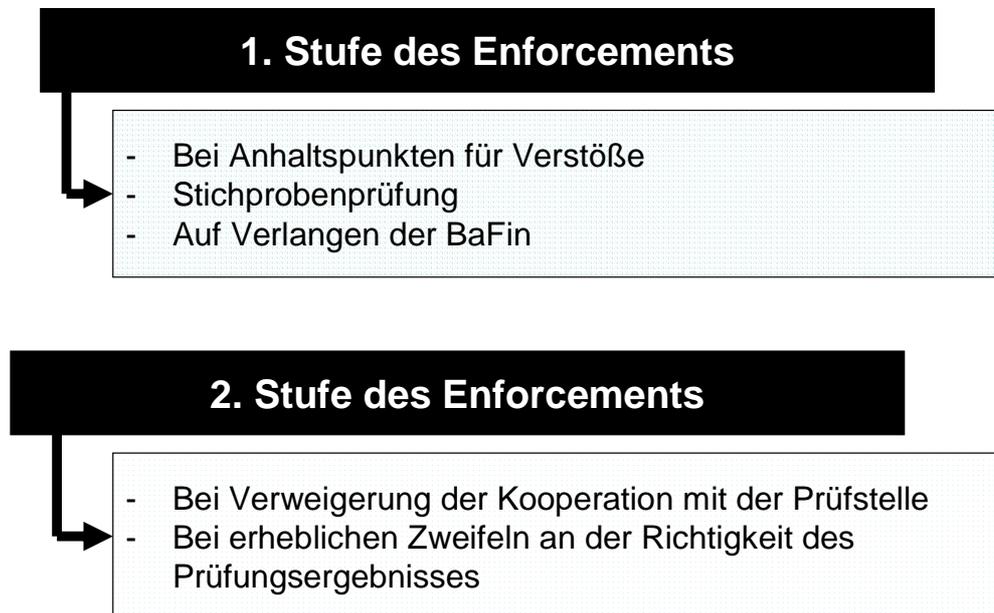


Abb. 26: Übersicht über das Enforcement-Verfahren in Deutschland

Wie in Großbritannien⁷⁷³ hat ein privatrechtliches Gremium von der Bundesregierung die Aufgabe übertragen bekommen, die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen zu untersuchen.

Im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzministerium hat das Bundesjustizministerium eine privatrechtlich organisierte, unabhängige Einrichtung als Prüfstelle für Rechnungslegung geschaffen. Sie hat die Aufgabe, auf der ersten Stufe die Rechtmäßigkeit des Jahres- oder Konzernabschlusses eines kapitalmarktorientierten Unternehmens zu überprüfen.

Die Prüfstelle wird sowohl proaktiv als auch reaktiv tätig, nämlich,

- wenn Anhaltspunkte für Rechnungslegungsverstöße vorliegen,
- im Rahmen von Stichprobenprüfungen sowie

⁷⁷³ Während die SEC eine staatliche Einrichtung ist, ist das FRRP zusammen mit dem ASB unter dem Dach des FRC privatwirtschaftlich organisiert. Untersuchungsgegenstand des FRRP sind die annual accounts, die nach Sec. 226 und 227 CA 1985 aufzustellenden Jahres- und Konzernabschlüsse (statutory annual accounts) von den Unternehmen, die ihren Sitz in Großbritannien haben. Anders als bei der SEC fallen andere Berichtsinstrumente wie beispielsweise Zwischenabschlüsse, aber auch Abschlüsse ausländischer Unternehmen, die an einer britischen Börse gelistet sind, nicht in die Zuständigkeit des FRRP. Nach der Vereinbarung mit dem DTI ist es nur Aufgabe des FRRP, die Abschlüsse von public limited companies (PLCs), großen privaten companies sowie von deren jeweiligen Tochterunternehmen zu untersuchen. Für die Untersuchung der sonstigen britischen Unternehmen ist das DTI zuständig.

- auf Verlangen der BaFin.

Eine einvernehmliche Lösung gemeinsam mit dem Unternehmen bzw. Fehlerbeseitigung ist das Ziel dieses Verfahrens. Sofern das Unternehmen die Kooperation mit der Prüfstelle verweigert, kann die BaFin die Prüfung bzw. die Berichtigung der Rechnungslegung auf der zweiten Stufe mit öffentlichrechtlichen Maßnahmen durchsetzen. Bestehen erhebliche Zweifel an der Richtigkeit des Prüfungsergebnisses der Prüfstelle bzw. an deren ordnungsgemäßer Durchführung, so kann die BaFin den Fall selbst noch einmal aufgreifen und tätig werden. Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute sowie Versicherungsunternehmen stehen bereits unter der Aufsicht der BaFin. Sie unterliegen ebenfalls dem Enforcement durch die Prüfstelle, jedoch kann die BaFin die Prüfung der Unternehmen durch die Prüfstelle jederzeit an sich ziehen.

Ein zweistufiges System wurde hier implementiert, da die beteiligten Kreise so die Möglichkeit haben, aktiv an der für den Kapitalmarkt wichtigen Fragestellung mitzuarbeiten. Die Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes ist insbesondere für die dort notierten Unternehmen von besonderer Bedeutung. Unstimmigkeiten in Bilanzierungsfragen können auf diese Art von Unternehmen gemeinsam mit Fachleuten des Gremiums auf privatrechtlicher Ebene geregelt werden. Durch Stichproben ist sichergestellt, dass jedes Unternehmen überprüft werden und damit die ansonsten mit einer Überprüfung verbundene Rufschädigung vermieden werden kann.

Die Wirtschaft soll dazu angeregt werden, sich im Bereich des Enforcement zu engagieren.⁷⁷⁴

Die am regulierten Kapitalmarkt notierten Unternehmen finanzieren durch eine Umlage die Kosten der privaten Prüfstelle sowie die Enforcement-Kosten der BaFin. Auf der zweiten Stufe sollen die konkreten Kosten den betroffenen Unternehmen angelastet werden.

Getragen wird die Prüfstelle von einem privaten eingetragenen Verein, der insoweit als Beliebhener fungiert. In ihm sollen die Kreise der Wirtschaft möglichst breit vertreten sein, damit zum einen die Glaubwürdigkeit und Akzeptanz der Prüfstelle und zum anderen die Güte der Prüfung auch nach außen gewährleistet werden kann.

Gem. Art. 74 Abs. 1 Nr. 11 GG hat der Bund die Gesetzgebungskompetenz für das Recht der Wirtschaft. Eine bundesgesetzliche Regelung (gem. Art. 72 Abs. 2 GG) ist hier insbesondere wichtig, da die Stärkung des Anlegerschutzes sowie die Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des Finanzplatzes Deutschland ausschließlich durch eine einheitliche bundesgesetzliche Rege-

⁷⁷⁴ Vgl. BT-Drs 15/3421, a.a.O., Begründung, A I.

lung gewährleistet werden kann. Eine Zersplitterung rechtlicher Regelungszusammenhänge würde in dem Fall landesrechtlicher Vorschriften erfolgen.⁷⁷⁵

Durch das Enforcement-Verfahren entstehen Kosten. Diese sind sämtlich von den kapitalmarktorientierten Unternehmen durch Umlage, bei einer Sonderprüfung durch die BaFin im Falle von Verstößen durch das betreffende Unternehmen zu tragen. Ihnen gegenüber stehen jedoch erhebliche positive Effekte. Die Integrität der Kapitalmärkte und damit des Finanzplatzes Deutschland soll gestärkt und verlorengangenes Vertrauen in den Kapitalmarkt wiedergewonnen werden. Nach dem Referentenentwurf würden Anleger wieder verstärkt in den Kapitalmarkt investieren, wodurch die Kosten der Unternehmen für die Kapitalbeschaffung sinken würden. Insgesamt würde die Wirtschaft von der Einführung des Systems profitieren; es seien keine negativen Auswirkungen auf das Preisniveau zu erwarten.⁷⁷⁶

cc) Prüfstelle

Gem. § 342 b HGB hat das BMJ gemeinsam mit dem BMF eine privatrechtlich organisierte Einrichtung zur Prüfung von Verstößen gegen Rechnungslegungsvorschriften durch Vertrag anerkannt. Der Anerkennungsvertrag der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V. wurde am 30. März 2005 gezeichnet.⁷⁷⁷ Diese Prüfstelle muss gewährleisten können, dass die Prüfung unabhängig, sachverständig, vertraulich und unter Einhaltung eines festgelegten Verfahrensablaufes erfolgen kann. Ihre Satzung und Verfahrensordnung muss vom BMJ und BMF genehmigt werden.⁷⁷⁸

Gepprüft werden Unternehmen bzw. deren Abschlüsse und Berichte, deren Wertpapiere gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 des Wertpapierhandelsgesetzes an einer inländischen Börse im amtlichen oder geregelten Markt gehandelt werden.

dd) Prüfungsdurchführung

Von der Prüfstelle wird untersucht, ob der zuletzt festgestellte Jahresabschluss und Lagebericht bzw. Konzernabschluss und Konzernlagebericht den gesetzlichen Regelungen, den GOB sowie den sonstigen durch Gesetz erlassenen Rechnungslegungsstandards entspricht. Eine

⁷⁷⁵ Vgl. BT-Drs 15/3421, a.a.O., Begründung, A III.

⁷⁷⁶ Vgl. BT-Drs 15/3421), aa.O., Begründung, A V.

⁷⁷⁷ Vgl. BMJ (2005), Grünes Licht für Enforcementstelle, Pressemitteilung vom 30.03.2005.

⁷⁷⁸ Vgl. § 342 b Abs. 1 HGB.

Prüfung erfolgt, wenn konkrete Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften gegeben sind (bei öffentlichem Interesse) auf Verlangen der BaFin sowie stichprobenartig (nach vom BMJ und BMF festgelegten Grundsätzen, im Einklang mit den CESR-Empfehlungen).⁷⁷⁹

Solange eine Klage auf Nichtigkeit gem. § 256 Abs. 7 AktG oder ein Antrag gem. § 258 Abs. 1 AktG anhängig ist, erfolgt keine Prüfung. Gleiches gilt, wenn abschließende Feststellungen von Sonderprüfungen gem. 258 Abs. 5 AktG bekannt gemacht werden oder eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung über abschließende Feststellungen der Sonderprüfer gem. § 260 AktG vorliegt.⁷⁸⁰

Wirkt das Unternehmen bei der Prüfung mit⁷⁸¹, so sind die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens zur richtigen und vollständigen Auskunftserteilung bzw. Unterlagenvorlage verpflichtet. Sowohl die Auskunft als auch die Vorlage der Unterlagen kann verweigert werden, wenn der Verpflichtete sich oder einen seiner Angehörigen (§ 52 Abs. 1 StPO) dadurch der Gefahr strafrechtlicher Verfolgung oder eines Verfahrens nach dem OWiG aussetzen würde. Über das Recht zur Verweigerung muss der Verpflichtete belehrt werden.⁷⁸²

Den Unternehmen wird das Prüfungsergebnis durch die Prüfstelle mitgeteilt. Sofern die Rechnungslegung als fehlerhaft erkannt wird, ist diese Entscheidung zu begründen. Dem Unternehmen ist unter Festsetzung einer angemessenen Frist mitzuteilen, wie es die Fehler zu beheben hat. Die Fehlerbeseitigung wird durch die Prüfstelle überwacht. Wird ein fehlerhafter Lagebericht festgestellt, hat sich das Unternehmen innerhalb einer festgesetzten Frist dahingehend zu äußern, ob es mit dem Prüfungsergebnis einverstanden ist.⁷⁸³

Die BaFin berichtet der Prüfstelle, ob Prüfungen eingeleitet werden sollen, ob die betroffenen Unternehmen die Mitwirkung an der Untersuchung verweigern, wie das Prüfungsergebnis ausgefallen ist und wie die Fehlerbehebung durch das Unternehmen vorgenommen wird/wurde. Es ist dagegen kein Rechtsbehelf statthaft.⁷⁸⁴

ee) Sanktionen

Eine rein privatrechtlich organisierte Enforcementinstitution verfügt nicht über ausreichende Durchsetzungskraft. Die Sanktionsinstanz übernimmt in diesem Zusammenhang die BaFin im

⁷⁷⁹ Vgl. § 342 b Abs. 2 HGB. Diese Umfang von nachzuprüfenden Abschlüssen sollte statistische Relevanz haben; es soll keinen annähernd lückenlose Prüfung erfolgen.

⁷⁸⁰ Vgl. § 342 b Abs. 3 HGB.

⁷⁸¹ Dies steht ihm frei.

⁷⁸² Vgl. § 342 b Abs. 4 HGB.

⁷⁸³ Vgl. § 342 b Abs. 5 HGB.

⁷⁸⁴ Vgl. § 342 b Abs. 6 HGB.

Rahmen der Zweiten Stufe des Enforcement-Verfahrens. Sie ist mit entsprechender Durchsetzungskraft ausgestattet und kann die Veröffentlichung des Fehlers erzwingen.⁷⁸⁵ Diese Veröffentlichung nutzt die adverse Publizität als ökonomische Sanktion des Kapitalmarkts.

Tatsachen, welche den Verdacht einer Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit bezüglich der Rechnungslegung eines Unternehmens begründen, werden von der Prüfstelle bzw. der BaFin den zuständigen Behörden zur Verfolgung und Sanktionierung angezeigt.

Damit sich das Enforcement-Verfahren positiv auf die Abschlussprüfung auswirkt, muss auch bei entsprechendem Fehlverhalten eine Sanktionierung gegenüber den Abschlussprüfern möglich sein, wenn diese ohne die erforderliche Sorgfalt arbeiten. Zwar sind hier keine Geld- oder ähnliche Strafen vorgesehen, jedoch sind sowohl die Prüfstelle als auch die BaFin verpflichtet, Tatsachen, die auf das Vorliegen einer Berufspflichtverletzung schließen lassen, der Wirtschaftsprüferkammer anzuzeigen.⁷⁸⁶ Diese hat dann die Ermittlungen zu führen und ggf. eine Sanktionierung vorzunehmen. Daneben besteht hier auch die adverse Publizität als ökonomische Sanktion des Kapitalmarkts.⁷⁸⁷

Über die bei der Prüfung bekannt gewordenen Erkenntnisse des Unternehmens haben die Beschäftigten der Prüfstelle, abgesehen von gesetzlich begründeten Mitteilungspflichten, Verschwiegenheit zu bewahren. Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse dürfen nicht verwertet werden. Werden diese Pflichten vorsätzlich oder fahrlässig verletzt, hat das Unternehmen, ggf. auch ein verbundenes Unternehmen, einen Anspruch auf Ersatz des entstandenen Schadens. Es haften mehrere Personen als Gesamtschuldner.⁷⁸⁸ Die Prüfstelle wird an grenzüberschreitenden Mechanismen zu einer international einheitlichen Anwendung der International Financial Reporting Standards nur mitarbeiten können, sofern sichergestellt werden kann, dass die Verschwiegenheitsvorschriften der ausländischen Stellen, die staatlicher Aufsicht unterliegen, vergleichbar und konsistent sind.⁷⁸⁹

Über eine Abgabe der dem Enforcement unterliegenden Unternehmen werden gem. § 342 d HGB die Kosten der Prüfstelle finanziert. Der Prüfstelle wird so mit Rücksicht auf ihren pri-

⁷⁸⁵ Vgl. Baetge, Jörg / Thiele, Stefan / Matena, Sonja (2004), Mittelbare Sicherung der Prüfungsqualität durch Enforcement geprüfter Jahres- und Konzernabschlüsse – Überlegungen aus ökonomischer Sicht, in: BfuP 3/2004, S. 201-218 (211).

⁷⁸⁶ Vgl. § 342 b Abs. 7 HGB.

⁷⁸⁷ Vgl. Baetge / Thiele / Matena (2004), a.a.O., S. 214.

⁷⁸⁸ Vgl. § 342 c Abs. 1. HGB.

⁷⁸⁹ Vgl. § 342 c Abs. 1 HGB.

vatrechtlichen Status eine finanziell eigenständige Stellung eingeräumt. Mit der Durchführung der Finanzierung knüpft sie an die hoheitlichen Befugnisse der BaFin an.⁷⁹⁰

Wer der Prüfstelle eine Auskunft unrichtig oder unvollständig erteilt bzw. Unterlagen unrichtig oder unvollständig entgegen § 342 b Abs. 4 Satz 1 vorlegt, begeht eine Ordnungswidrigkeit, welche mit einer Geldbuße von bis zu fünfzigtausend Euro geahndet werden kann.⁷⁹¹

Erstmals sollten die Bestimmungen des Sechsten Abschnitte des Fünften Buches des HGB in der Fassung des Bilanzkontrollgesetzes auf Abschlüsse des Geschäftsjahres Anwendung finden, welches am 31. Dezember 2004 oder später endet. Um den zeitlichen Vorlauf zur Erhebung entsprechender Unterlagen zu gewährleisten, wurde der Start des Enforcement-Verfahrens auf den 01. Juli 2005 verschoben.

Ergebnisse und Erfolge des eingeführten Systems bleiben abzuwarten.

⁷⁹⁰ Vgl. § 342 d HGB.

⁷⁹¹ Vgl. § 342 e HGB.

VI. Ökonomische Analyse der verschiedenen Regelungsansätze bezüglich der Stärkung von deren Glaubwürdigkeit

1. Ökonomische Analyse

Die Ökonomische Analyse des Rechts⁷⁹² betrachtet die Wirkungen von Rechtsnormen, Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsakten im realen Leben. Die Bewertung erfolgt in diesem Zusammenhang nach dem Kriterium des ökonomischen Erfolges. Es werden des Weiteren Vorschläge entwickelt, wie Recht gestaltet werden sollte, damit es ökonomisch effiziente Auswirkungen erzielt.⁷⁹³ Neben den Gebieten des Privatrechts, des öffentlichen Rechts, des Strafrechts, des Verfahrensrechts und des Internationalen Rechts bzw. Europarechts spielt die Rechtsvergleichung und die Harmonisierung von Rechtsnormen in der ÖAR eine große Rolle.⁷⁹⁴ Natürlich geht es in diesem Zusammenhang vor allem um prognostische Fragen. Wie sind die Entscheidungsfolgen zu analysieren, wie die Prognosen zu erstellen? Die Wirkungen von Rechtsnormen und deren effiziente Ausgestaltung sind im Bereich der Wirtschaftswissenschaft bisher nicht hinreichend berücksichtigt worden.⁷⁹⁵

Im Bereich der Wirtschaftsprüfung, die Gegenstand dieser Arbeit ist, spielt je nach Ausgestaltung der Kontrolle zunächst die Zielerreichung, also die Effektivität, und dann die Kostenfrage, und somit auch die Effizienz, eine entscheidende Rolle, die zu Fragen der Institutionsökonomik überleitet.

Modellanalysen auf der Basis des homo oeconomicus berücksichtigen die Bedeutung von Werten und Normen für das menschliche Handeln nicht. So bleibt auch die ÖAR von Kirstein/Schmidtchen (2003) unvollständig. Im Übrigen beschreiben Kirstein / Schmidtchen die ÖAR zutreffend:

- „Rechtsnormen und gerichtliche Entscheidungen steuern Verhalten, (...) nicht qua Normcharakter, sondern weil an ihre Nichtbeachtung Sanktionen geknüpft sind.

⁷⁹² Vertiefende Literatur zur Ökonomischen Analyse des Rechts u.a. Becker, G. (1968), Crime and Punishment. An Economic Approach; in: Journal of Political Economy 76, S. 169 ff.; Böhret, C./Konzendorf, G (2001); Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA). Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsvorschriften, Nomos, Baden-Baden 2001; Calabresi, G./Melamed, D. (1972), Property Rules, Liability Rules, and Inalienability: One View from the Cathedral; Harvard Law Review 85 (6), 1972, S.1089-1128.; Coase, R.A (1960), The Problem of Social Cost; The Journal of Law and Economics 1, 1960, S. 1; Eidenmüller, H. (1995), Effizienz als Rechtsprinzip. Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse des Rechts, 2. Auflage 1998; Schäfer, H.-B./Ott, C. (2005) Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts; Springer, Berlin et. al., 1. Auflage 1986, 4. Auflage 2005.

⁷⁹³ Vgl. Kirstein, Roland / Schmidtchen, Dieter (2003), Ökonomische Analyse des Rechts, Discussion Paper 2003-04, S. 1.

⁷⁹⁴ Vgl. Kirstein / Schmidtchen (2003), a.a.O., S. 1.

⁷⁹⁵ Vgl. Schäfer / Ott (2005), a.a.O., S. 57.

- Die Sanktionen des Rechts wirken wie Preise, die die relativen Kosten von Wahlhandlungen verteuern.
- Recht ist effizient, wenn es die Wohlfahrt der Gesellschaft – das Gemeinwohl – maximiert.
- Alle Institutionen des Rechtssystems – Gesetzgeber, Gerichte, Verwaltung, Anwaltschaft – sollten Entscheidungen treffen, die den gesellschaftlichen Wohlstand erhöhen.⁷⁹⁶

Insbesondere der letzte Punkt soll im Zusammenhang dieser Arbeit als Anknüpfungspunkt dienen. Es soll angenommen werden, dass sich gesellschaftlicher Wohlstand dann erhöht, wenn sich die Adressaten der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung, d.h. Unternehmen, Aktionäre sowie die übrige Öffentlichkeit auf die Informationen verlassen bzw. ihnen Glauben schenken können.

2. Ethische Aspekte

Die ökonomische Analyse der verschiedenen Regelungsansätze zur Stärkung der Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfer müsste der Vollständigkeit halber auch die der ethischen Regelungen umfassen. Ökonomie und Ethik sind komplementär, d.h. langfristig ist ökonomisches Handeln nur unter Berücksichtigung ethischer Gesichtspunkte möglich.

Ethische Regelungen entziehen sich jedoch nach Ansicht der Verfasserin einer ökonomischen Analyse. Allenfalls der Aufwand ihrer Entwicklung/Implementierung lässt sich beziffern. Die Einhaltung von ethischen Normen, die neben niedergelegten Codes of conduct etc. auch nicht schriftlich fixierten Wert- und Moralvorstellungen umfassen und sowohl durch das Management als auch durch jeden einzelnen Mitarbeiter zu erfolgen hat, kann mit den Maßstäben einer ökonomischen Analyse nicht bewertet werden.

Die Aufnahme einer entsprechenden Handlungsaufforderung in einen für den betreffenden Akteur verbindlichen Regelungskomplex führt zu einer auf den ersten Blick kaum erkennbaren, aber dafür umso tiefer greifenden Transformation. Aus einer freien wird eine rechtlich verbindliche, also von außen erzwing- und kontrollierbare Entscheidung, die sich immer noch in innerer Übereinstimmung mit den eigenen Überzeugungen befinden kann, aber nicht muss. Ihr innerer Geltungsgrund ist dann nicht mehr die Ethik, sondern das Recht. Das Recht ist der ökonomischen Analyse zugänglich, die Ethik jedoch nicht.

⁷⁹⁶ Kirstein / Schmidtchen (2003), a.a.O., S. 1.

Die Bewertung der folgenden Regelungskomplexe erfolgt im Bereich und in Anlehnung an die ÖAR, wobei im Zusammenhang dieser Arbeit zunächst nicht auf die ökonomische Effizienz⁷⁹⁷ abgestellt wird, sondern auf die Effektivität⁷⁹⁸ der Stärkung der Glaubwürdigkeit des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer durch diese Regelungen.⁷⁹⁹ Für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat die Erreichung dieses Ziels Priorität; sie ist Bedingung für die Rechtfertigung der Regelungen. Ein Zusammenhang mit den anfallenden Kosten für die verschiedenen Regelungssysteme (Effizienz) wird erst danach hergestellt und untersucht.

Voraussetzung dafür, dass die untersuchten Regelungen die Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern stärken, ist ihre grundsätzliche Eignung hierfür.

⁷⁹⁷ Lat. *efficere* → bewirken; Verhältnis eines vorgegebenen Nutzens zu dem Aufwand der zur Erreichung des Nutzens nötig ist.

⁷⁹⁸ Verhältnis von erreichtem Ziel zu definiertem Ziel.

⁷⁹⁹ Da die Prognose rechtlicher Folgen nicht an bestimmte Bewertungskriterien gebunden ist, kann die ÖAR auch helfen, diese Folgen unter Aspekten der Glaubwürdigkeit (bzw. deren Stärkung) zu betrachten. (Vgl. Kirstein / Schmidtchen (2003), a.a.O., S. 1).

3. Geeignetheit

Die Vergangenheit hat mehrfach und in verschiedenen Ländern gezeigt, dass die bisherigen Qualitätskontrollsysteme allein nicht ausreichend waren, um hinreichenden Schutz vor Bilanzskandalen unter Verletzung beruflicher Pflichten des Wirtschaftsprüfers zu gewährleisten. Einen hundertprozentigen Schutz nach Art einer Vollkaskoversicherung wird es in diesem Zusammenhang selbstverständlich nicht geben können. Das Ziel der genannten Regelungen ist es jedoch das Risiko auf ein akzeptiertes Maß zu senken.

Nur wenn eine Maßnahme den mit ihr verfolgten Zweck überhaupt erreichen kann, ist sie geeignet. Daraus folgt, dass eine Maßnahme ungeeignet ist, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen das Ziel nicht erreichen kann.⁸⁰⁰

Allerdings kann nicht immer im Vorfeld bestimmt werden, ob eine Maßnahme geeignet ist. Insbesondere bei wirtschaftspolitisch orientierten Gesetzen besteht oftmals bei Inkrafttreten Unsicherheit, ob der bezweckte Erfolg wirklich eintritt; insofern ist das Urteil prognostisch.

Die zuvor dargestellten Regelungen zur Kontrolle und Sicherung der Qualität in der Abschlussprüfung⁸⁰¹ stellen sowohl jedes für sich als auch z.T. in Verbindung mit anderen eine Möglichkeit zur Stärkung und Sicherung der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern dar. Sie sind somit geeignet und effektiv, da sie ihr Ziel (=Sicherung der Qualität und damit auch der Glaubwürdigkeit) erreichen.

⁸⁰⁰ Vgl. Stober, Rolf (1998), Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht, 11. völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart, 1998, S. 98 ff.

⁸⁰¹ Vgl. S. 99 ff.

4. Angemessenheit

Angemessen (proportional oder verhältnismäßig i.e.S.) ist eine Maßnahme dann, wenn der Nachteil für die Betroffenen im Vergleich zu den Vorteilen in einem vernünftigen Verhältnis steht. Die betroffenen Rechtsgüter müssen gegeneinander abgewogen werden, wobei es zu keinem Missverhältnis kommen darf.

Hierbei ist es unerheblich, ob Alternativen zur Verfügung stünden.

Die Angemessenheit der Regelungen ist hier unabhängig von der praktischen Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes in den unterschiedlichen Ländern gegeben, da das Gemeinwohlinteresse die möglichen Interessen einzelner überwiegt.

Würde im Rahmen einer solchen Prüfung festgestellt, dass bei den untersuchten Maßnahmen nicht alle drei Kriterien erfüllt sind, wäre diese zu beenden, da solche Maßnahmen nicht rechtmäßig wären. Werden alle Kriterien erfüllt, kann des Weiteren deren Effizienz untersucht werden.

5. Kosten/Effizienz

Die Beurteilung der Effizienz beruht auf einem Kosten-Nutzen-Urteil, das in diesem Fall hypothetisch ist. Hier ist dem Gesetzgeber ein breiter Beurteilungsspielraum eingeräumt. Die durch die Wirtschaftsprüfung und deren Kontrolle anfallenden Kosten dürfen einerseits nicht so erheblich sein, dass sie den wirtschaftlichen Erfolg von Wirtschaftsunternehmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften beeinträchtigen. Andererseits müssen sie aber von den betreffenden Wirtschaftssubjekten im Interesse des Gemeinwohls und zur Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes getragen werden. Wie im Einzelnen diese Maßnahmen auszutarieren sind, bleibt dem politischen Prozess innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen auf internationaler, auf EU- und auf nationaler Ebene vorbehalten, bei dem der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Geltung zu beanspruchen hat.

Im Folgenden werden ausgewählte kostenträchtige Elemente des Bereiches der externen Qualitätskontrolle gegenübergestellt.

Im Regelfall werden diese nicht zahlenmäßig zu beziffern sein. Aufschluss geben sie jedoch in Relation zu den Kosten anderer Verfahren. Ausgewählte kostenträchtige Elemente werden in nachfolgender Übersicht dargestellt und nachfolgend genauer betrachtet:

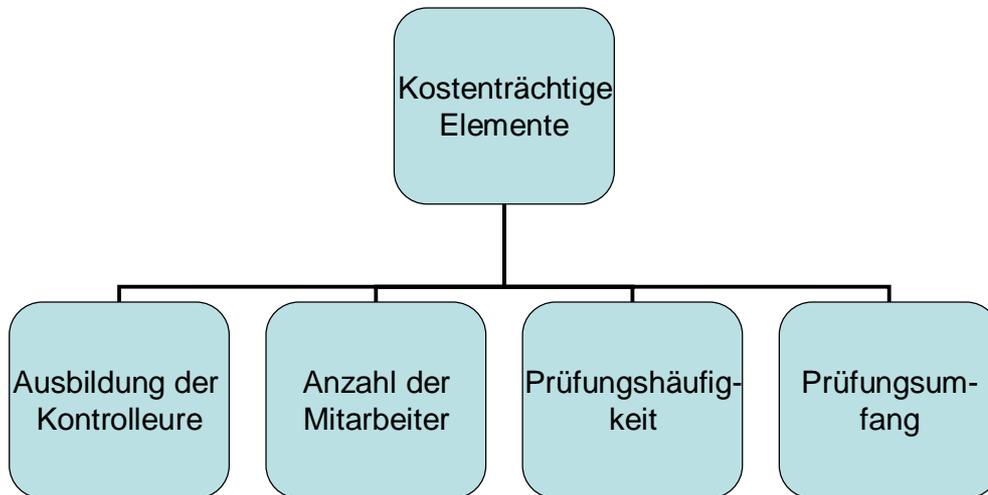


Abb. 27: Kostenträchtige Elemente

a) **Kosten der Ausbildung der Kontrolleure**

Um externe Qualitätskontrollen im Bereich der Abschlussprüfung vornehmen zu können, sind entsprechende Qualifikationen erforderlich. Vorausgesetzt werden muss in jedem Fall ein zutreffender aktueller Kenntnisstand der einschlägigen gesetzlichen und berufsständischen Regelungen. Bei in der Abschlussprüfung in verantwortlicher Stellung tätigen Personen, die zu ihrer Zulassung die vorgeschriebenen Qualifikationen nachweisen müssen, wird man im Regelfall diese Voraussetzung als erfüllt ansehen dürfen. Ebenso wie die in der Abschlussprüfung tätigen Wirtschaftsprüfer wird man allerdings für alle externen Qualitätskontrolleure verlangen müssen, dass sie sich regelmäßig fortbilden, zumal die IFRS einer vergleichsweise hohen Veränderungsdynamik unterliegen. Des Weiteren werden eingehende Kenntnisse in der Qualitätssicherung in der WP-Praxis vorausgesetzt.

Im Folgenden werden unter außerberufsständischen Verfahren diejenigen der FRRP und des DPR nicht weiter untersucht, da es sich hierbei ausschließlich um indirekte Verfahren der Qualitätskontrolle und nicht um eine Qualitätskontrolle der Prüfung handelt.

aa) Kosten für die Ausbildung bei berufsständischen Verfahren

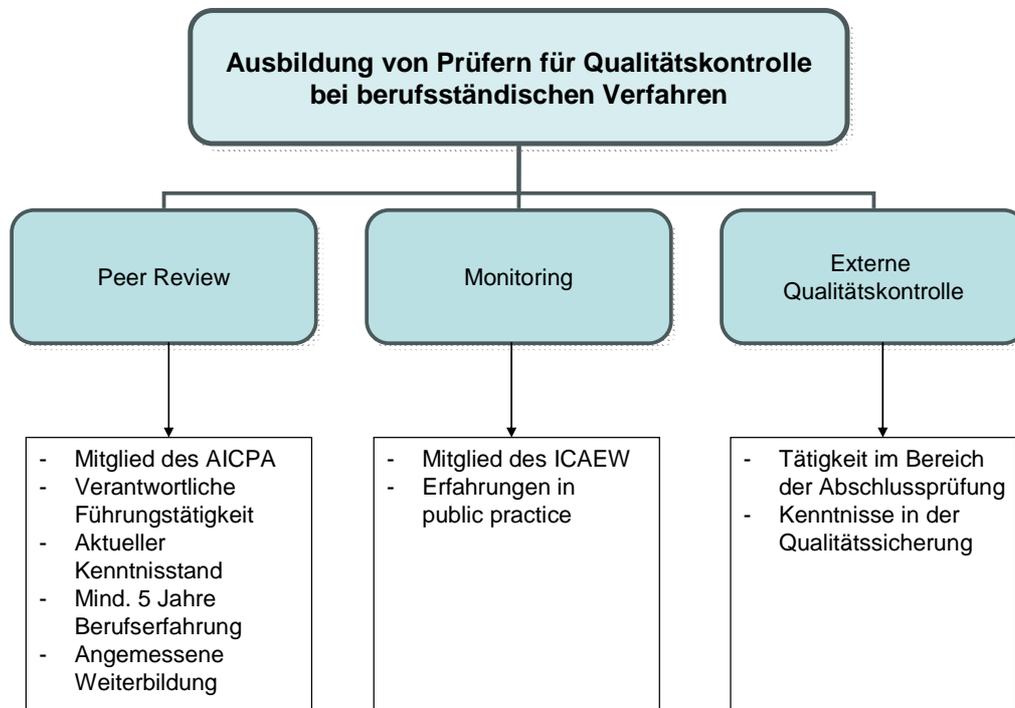


Abb. 28: Kosten für die Ausbildung bei berufsständischen Verfahren

Abschlussprüfer, die den Peer Review in den USA⁸⁰² durchführen, müssen zunächst Mitglied des AICPA sein und eine verantwortungsvolle Führungstätigkeit ausüben. Neben einer mindestens fünfjährigen Berufserfahrung werden der aktuelle Kenntnisstand und die adäquate Fortbildung explizit gefordert. Insgesamt sind die Voraussetzungen für die Tätigkeit als Peer Reviewer als verhältnismäßig anzusehen, da sie erforderlich, geeignet und angemessen sind; geringere Anforderungen würden den Erfolg des Verfahrens gefährden.

Voraussetzung für die Tätigkeit als Inspector im Rahmen des Monitoring des ICAEW⁸⁰³ ist die Mitgliedschaft (damit die Qualifikation zum accountant) sowie Erfahrungen bei der Prüfung von Unternehmen des öffentlichen Interesses.

⁸⁰² Vgl. S. 106 ff.

⁸⁰³ Vgl. S. 120 ff.

Die Tätigkeit als Prüfer für Qualitätskontrolle in Deutschland⁸⁰⁴ erfordert eine Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung und Kenntnisse in der Qualitätssicherung.

Außerdem ist eine besondere Akkreditierung bei der WPK erforderlich.

Bei den aufgeführten berufsständischen Verfahren erwerben die Prüfer für Qualitätskontrolle ihre Kenntnisse im Rahmen ihrer (Führungs-)Tätigkeit als Abschlussprüfer. Die Kosten für die Fortbildung während dieser Tätigkeit tragen in der Regel die Prüfungsgesellschaften und damit mittelbar deren Mandanten.

bb) Kosten für die Ausbildung bei außerberufsständischen Verfahren

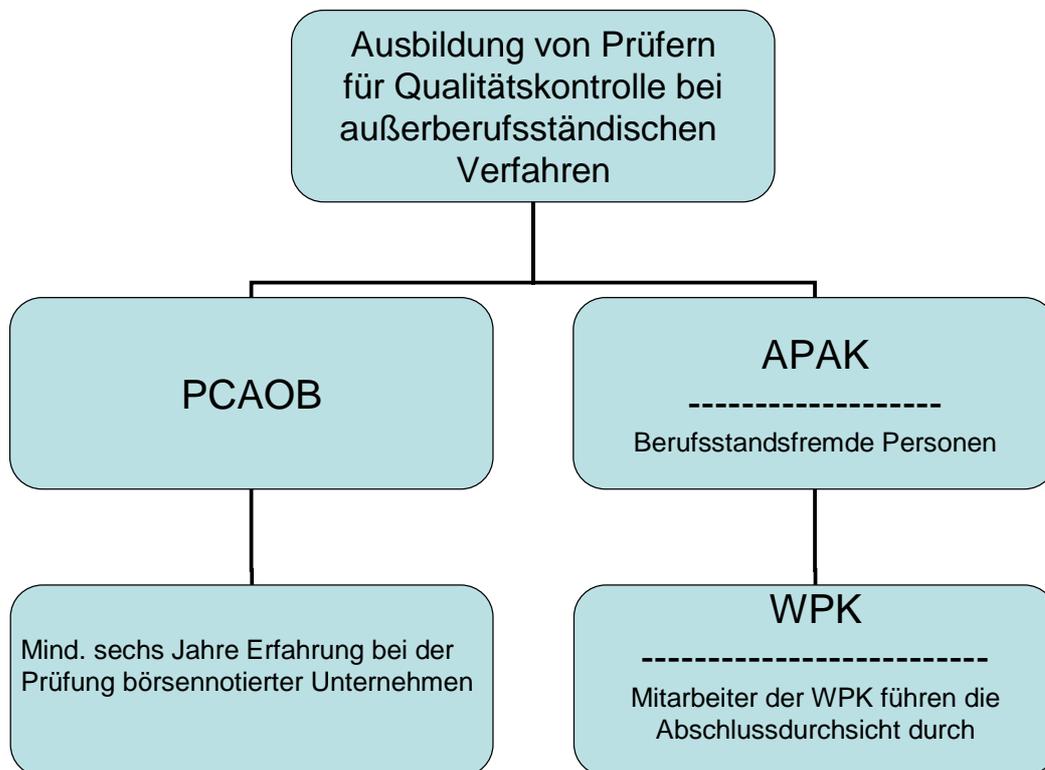


Abb. 29: Kosten für die Ausbildung bei außerberufsständischen Verfahren

Inspectors des PCAOB⁸⁰⁵ müssen als Voraussetzung für ihre Tätigkeit zumindest sechs Jahre Erfahrung bei der Prüfung börsennotierter Unternehmen vorweisen können.

⁸⁰⁴ Vgl. S. 130 ff.

⁸⁰⁵ Vgl. S. 148 ff.

Die Abschlussdurchsicht durch die WPK⁸⁰⁶ wird durch deren Mitarbeiter durchgeführt. Sie ist auch für deren einschlägige angemessene Qualifikation verantwortlich.

Die APAK⁸⁰⁷, die die WPK überwacht, setzt sich durch berufsstandsfremde Mitarbeiter zusammen, die jedoch aufgrund ihrer vorhergehenden Tätigkeiten über umfassende Kenntnisse im Bereich Rechnungslegung und Prüfung verfügen.

Die Kosten für die Ausbildung tragen hier – abgesehen von denen der APAK – die Prüfungsgesellschaften bzw. mittelbar deren Mandanten.

b) Anzahl der Mitarbeiter

Die Kosten der jeweiligen Verfahren sind selbstverständlich abhängig von der Anzahl der hierfür beschäftigten Mitarbeiter.

⁸⁰⁶ Vgl. S. 168 ff.

⁸⁰⁷ Vgl. S. 178 ff.

aa) Anzahl der Mitarbeiter bei berufsständischen Verfahren

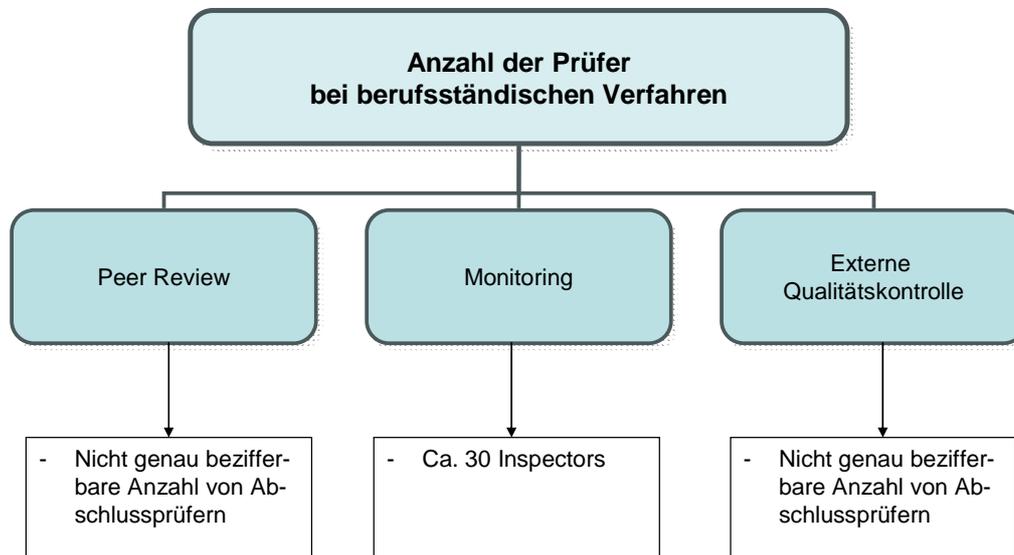


Abb. 30: Anzahl der Mitarbeiter bei berufsständischen Verfahren

Sowohl beim Verfahren des Peer Review in den USA als auch bei dem der Externen Qualitätskontrolle in Deutschland werden die Untersuchungen von einer nicht genau zu beziffernden Anzahl von Abschlussprüfern durchgeführt. Aufträge hierfür erhalten die Prüfungsgesellschaften, die das jeweils nötige Personal bereitstellen, direkt. Die variablen Kosten für die Prüfungsgesellschaft ergeben sich aus der Anzahl der Stunden, die für die Untersuchung aufgewandt, wird multipliziert mit dem entsprechenden Stundensatz des/der Prüfer/s.

Nicht untersucht wurden in diesem Zusammenhang die für die Prüfungsgesellschaft entstehenden internen Kosten, die eine externe Qualitätskontrolle mit sich bringt.

Beim Monitoring führen ca. 30 Inspectors die Untersuchungen durch. Die Personalkosten dieses Systems sind fix. Es ist weniger kostenintensiv als die zuvor genannten.

bb) Anzahl der Mitarbeiter bei außerberufsständischen Verfahren

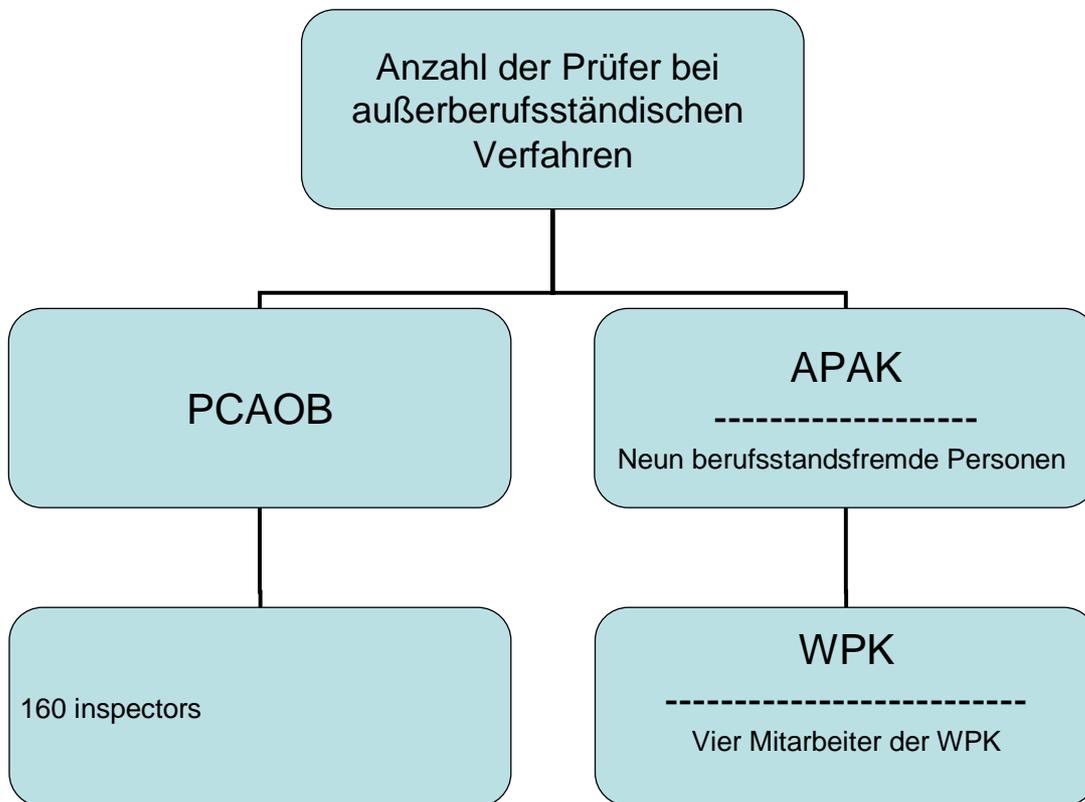


Abb. 31: Anzahl der Mitarbeiter bei außerberufsständischen Verfahren

Für das PCAOB führen derzeit ca. 160 Inspectors die Untersuchungen der Unternehmen durch. Es sollen weitere Einstellungen erfolgen, was bei den umfassenden Kontrolltätigkeiten als sinnvoll zu erachten ist.

Die Abschlussdurchsicht der WPK erfolgt permanent durch vier Mitarbeiter mit entsprechender Qualifikation (Dipl. Kaufmann/ Dipl. Volkswirt etc.). Sofern mögliche Mängel entdeckt werden, werden die Fälle an die Gremien der Berufsaufsicht zur weiteren Untersuchung weitergeleitet.

Die APAK besteht derzeit aus neun ehrenamtlichen Mitgliedern. Daneben kann sie sachverständige Dritte zur Beratung heranziehen.

c) Prüfungshäufigkeit

Die für ein Kontrollsystem entstehenden Kosten sind grundsätzlich abhängig von der Häufigkeit der Prüfung.

Bei der Beurteilung der Prüfungshäufigkeit sind zunächst drei Varianten zu unterscheiden. In Betracht kommt zum einen die regelmäßige Überprüfung innerhalb eines bestimmten Rhythmus, z.B. innerhalb von einer bestimmten Anzahl von Jahren. Das hat zur Folge, dass sich jedes Prüfungsunternehmen innerhalb der vorgegebenen Zeit einer externen Kontrolle zu unterziehen hat.

Zum anderen besteht die Möglichkeit, Kontrollen nach bestimmten Auswahlkriterien durchzuführen. Eine Variante ist hierbei die Stichprobenprüfung. Nach dem Zufallsprinzip werden Prüfungsunternehmen ausgewählt und einer Kontrolle unterzogen. In diesem Fall muss jedes Unternehmen ständig mit einer Untersuchung rechnen. Die Stichprobenkontrolle kann sich auf bestimmte Schwerpunkte bzw. Merkmale beziehen. So können z.B. bei Prüfungsunternehmen ab einer bestimmten Größenordnung die Untersuchungen häufiger sein als bei kleineren Unternehmen. Auch können beispielsweise risikoreichere Felder einer häufigeren Stichprobenkontrolle unterliegen als risikoärmere.

Diese beiden genannten Varianten beziehen proaktiv sämtliche Prüfungsunternehmen in ihre Untersuchungen mit ein, zumindest dann, wenn Unternehmen, die stichprobenartig geprüft wurden, im nächsten Prüfungszyklus wieder im „Pool“ sind und nicht aufgrund einer zuvor durchgeführten Kontrolle aus dem Auswahlverfahren herausgenommen worden sind.

Die dritte Möglichkeit ist eine reaktive Prüfung auf Verdacht. In diesem Fall werden Prüfungsunternehmen, die keinen Verdacht erregen, keiner Kontrolle unterzogen. Dies hätte zur Folge, dass Unternehmen, wenn sie nur geschickt genug täuschten, nichts zu befürchten hätten. Diese Variante kann aus diesem Grunde als alleinige Kontrolle nicht befürwortet werden.

aa) Prüfungshäufigkeit bei berufsständischen Verfahren

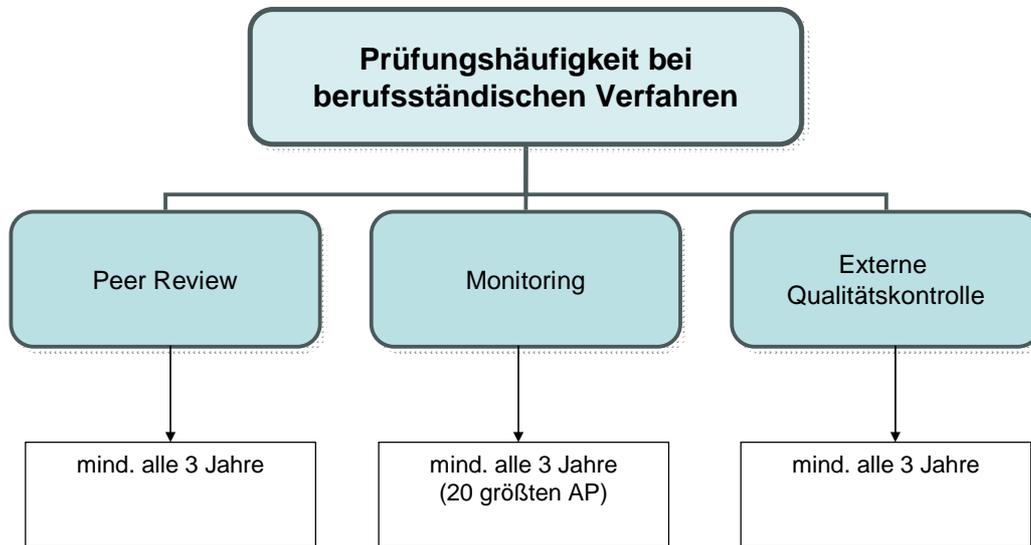


Abb. 32: Prüfungshäufigkeit bei berufsständischen Verfahren

Die berufsständischen Verfahren haben ein Untersuchungsintervall von bis zu drei Jahren gemeinsam. Dies ist für die Prüfungsgesellschaften abseh- und planbar. Der Eingriff in die Sphäre der Prüfungsgesellschaft hält sich im Rahmen dieser Kontrollen in Grenzen und ist unter Anlegung der Maßstäbe der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit unbedenklich. Fraglich ist hier aber, ob das mit dem Eingriff verfolgte Gemeinwohlziel unter dem Gesichtspunkt der Effektivität durch das lange Kontrollintervall von drei Jahren erreicht werden kann.

bb) Prüfungshäufigkeit bei außerberufsständischen Verfahren

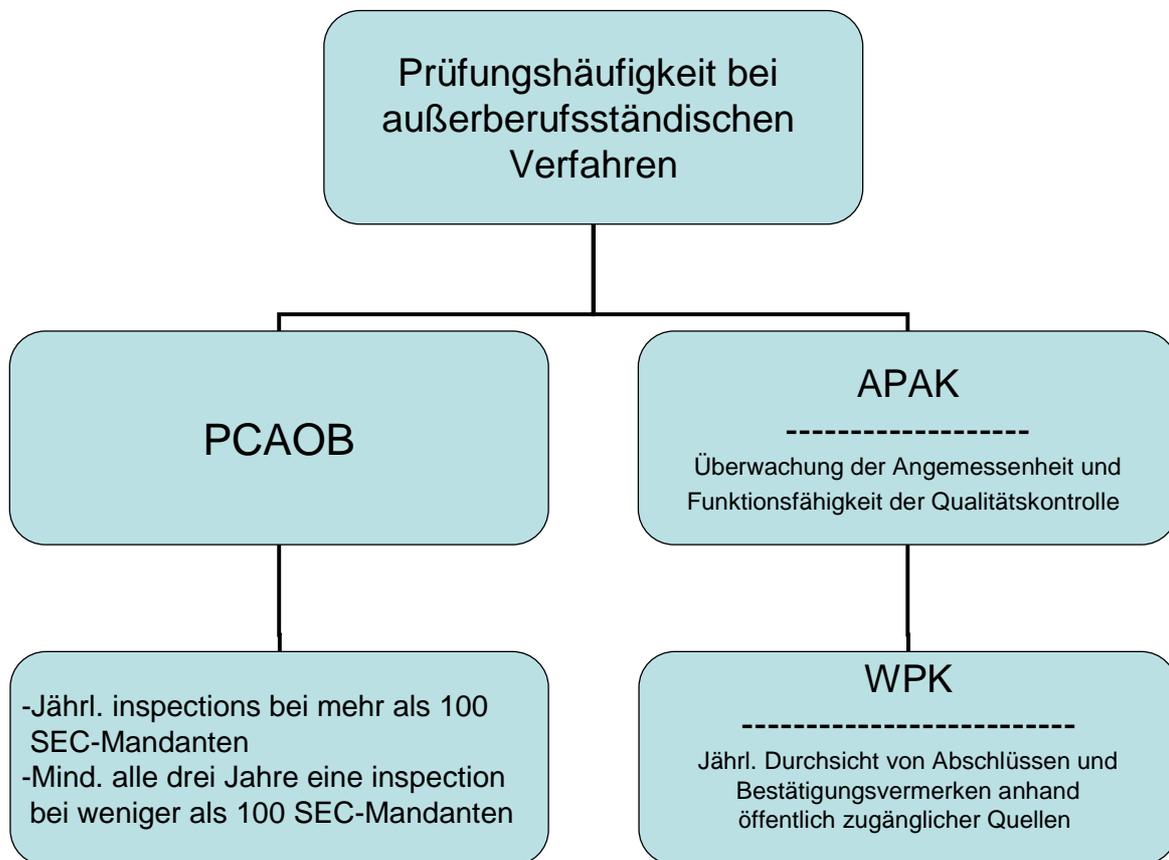


Abb. 33: Prüfungshäufigkeit bei außerberufsständischen Verfahren

Das PCAOB unterscheidet bei seinen Inspections zwischen Prüfungsgesellschaften mit mehr als 100 SEC-Mandanten und denen mit weniger als 100 SEC-Mandaten. Erstere haben sich jährlich einer Inspection zu unterziehen, letztere zumindest alle drei Jahre. Hier eine Differenzierung nach der Anzahl der SEC-Mandanten vorzunehmen, erscheint sinnvoll, weil bei den erstgenannten eine größere Verantwortung gegenüber dem Kapitalmarkt vorliegt und sie daher einer stärkeren Kontrolle bedürfen.

Bei der Durchsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer werden jährlich Bestätigungsvermerke und Abschlüsse anhand öffentlich zugänglicher Quellen (Bundesanzeiger), die nach den Aspekten der Repräsentanz für den Berufsstand und der Fehlerwahrscheinlichkeit ausgewählt werden, untersucht.

Durch die APAK wird die Angemessenheit und die Funktionsfähigkeit des Systems der Qualitätskontrolle überwacht.

d) Prüfungsumfang

Der Umfang der Untersuchungen beeinflusst maßgeblich die Kosten des Kontrollsystems.

Der Prüfungsmaßstab im Zusammenhang mit externen Qualitätskontrollen ist nicht identisch mit dem Prüfungsumfang bei Abschlussprüfungen.

Grundsätzlich ist hier zwischen formalen Kontrollen der Einhaltung bestimmter Vorgaben und der inhaltlichen Kontrolle der Abschlussprüfung zu unterscheiden.

Im Rahmen der formalen Kontrollen wird die Einhaltung der rechtlich vorgegebenen Regelungen überprüft. Hinzu kommt die Kontrolle der Einhaltung von Berufsgrundsätzen, Berufssatzung etc. sowie der Verfahrensabläufe und der Organisation des Abschlussprüfers.

Dies ist insoweit als problematisch anzusehen, als Fehler, trotz ordnungsgemäßer Durchführung der Abschlussprüfung bei einer solchen Kontrolle, grundsätzlich nicht aufgedeckt werden können. Aus diesem Grunde fand in der Vergangenheit insbesondere in den USA eine Abkehr von dem System der externen Qualitätskontrolle allein durch den Peer Review statt.

aa) Berufsständische Regelungen

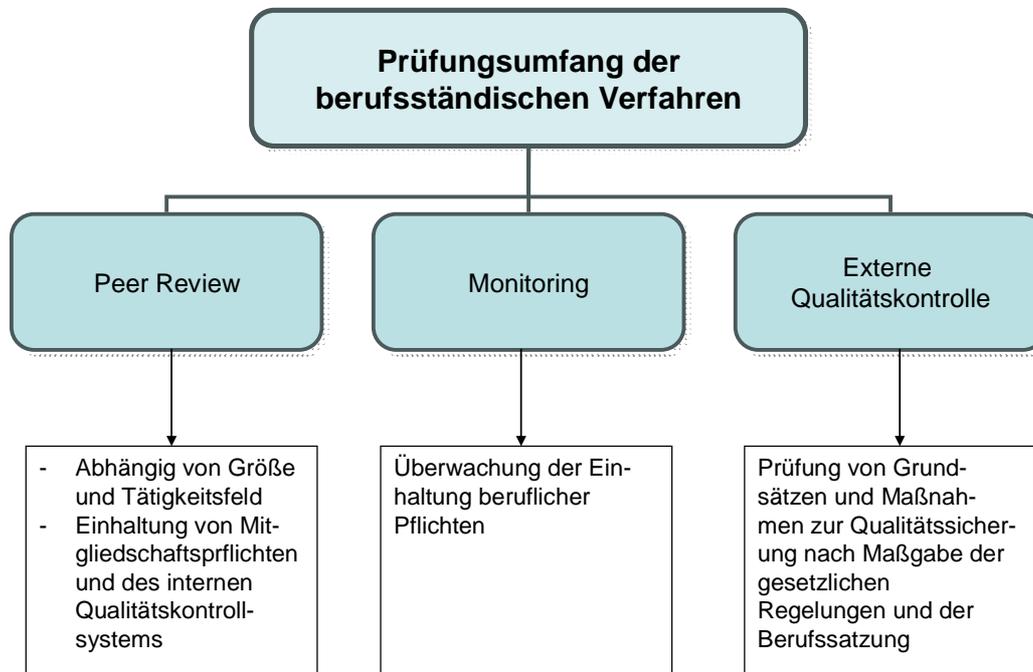


Abb. 34: Prüfungsumfang bei berufsständischen Verfahren

Die Prüfungshandlungen im Rahmen des Peer Review unterscheiden sich abhängig von Größe und Tätigkeitsbereich der zu untersuchenden Gesellschaft. Kontrolliert werden die Einhaltung der Mitgliedschaftspflichten und des internen Qualitätssicherungssystems. Die Grenzen in der Möglichkeit des Erkennens von Mängeln sind hier offensichtlich. Sofern Organisation und Verfahrensabläufe als ordnungsgemäß beurteilt werden (was insbesondere bei den großen Gesellschaften in der Regel der Fall sein dürfte), ist der Peer Review erfolgreich abgeschlossen. Demgegenüber dient das System insbesondere kleinen Abschlussprüfern zur Verbesserung ihrer Standards.

Bei dem Verfahren des Monitoring in Großbritannien wird die Einhaltung der beruflichen Pflichten von Abschlussprüfern überwacht. Hierzu gehören unter anderem die Registrierungsanforderungen, ordnungsgemäße Durchführung und Dokumentation der Abschlussprüfungen, angemessene Qualifikation etc.

Die externe Qualitätskontrolle in Deutschland wurde in Anlehnung an das Verfahren des Peer Reviews entwickelt. Es gilt daher grundsätzlich das bereits Ausgeführte.

bb) Außerberufsständische Regelungen

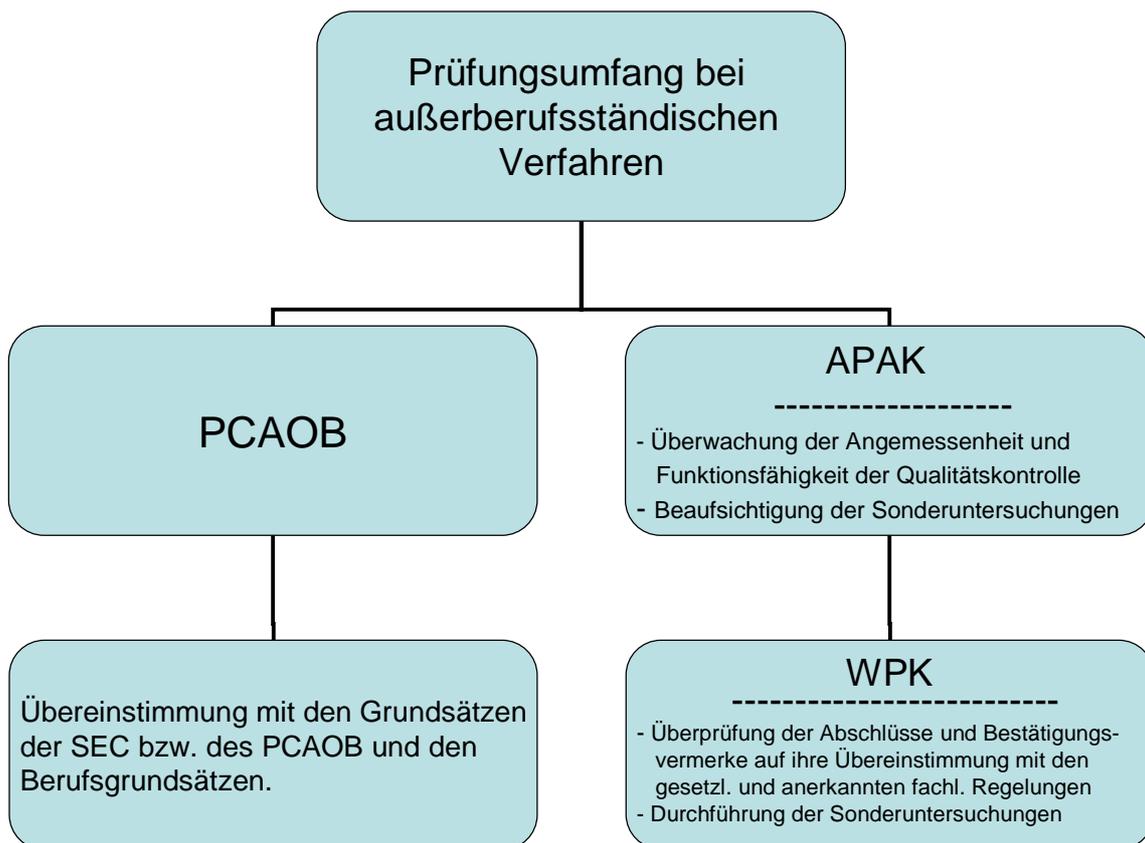


Abb. 35: Prüfungsumfang bei außerberufsständischen Verfahren

Im Rahmen der inspections durch das PCAOB wird die Übereinstimmung der Unterlagen mit den Grundsätzen der SEC bzw. dem PCAOB und den Berufsgrundsätzen überprüft.

Kontrolliert bzw. untersucht werden ausgewählte Prüfungsaufträge. Die Kontrollen beziehen sich auf Prüfungsaufträge, das System der internen Qualitätssicherung und ggf. auf interne Abläufe der Prüfungsgesellschaft. Der SOA entstand als Reaktion auf verschiedene Bilanzskandale und soll bestimmte Handlungsmöglichkeiten seitens der Unternehmen und Abschlussprüfer ausschließen. Aus diesem Grunde mussten die bisherigen Regelungen (berufsständischer Peer Review und hauptsächlich reaktive inspections durch die SEC) aus Sicht der USA verschärft werden.

Dass die Untersuchungen über das formale Maß hinausgehen, bringt zwar Probleme und Kritikpunkte mit sich (z.B. Ausdehnung auf Unternehmen/Prüfungsgesellschaften weltweit, Pflicht der Verschwiegenheit); dass auch eine außerberufsständische, inhaltliche Kontrolle vorgenommen wird, erscheint allerdings als folgerichtig.

Im Rahmen der Kontrolle durch die WPK werden die öffentlich zugänglichen Abschlüsse und Bestätigungsvermerke auf deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen und fachlichen Regelungen hin überprüft.

Die APAK ist für die Überwachung der Qualitätskontrolle zuständig. Sie überwacht deren Angemessenheit und Funktionsfähigkeit und gibt Empfehlungen zu deren Weiterentwicklung.

Durch das BAREfG⁸⁰⁸ wird die Berufsaufsicht der WPK um sog. inspections erweitert. Diese werden anlassbezogen, anlassunabhängig und stichprobenartig durchgeführt. Der Prüfungsgegenstand ist hier weiter gefasst als bei der Bundesanzeigerdurchsicht, da auf die Prüfungsdurchführung des entsprechenden Abschlussprüfers abgestellt wird.

Die Einführung der inspections wurde durch die Vorgaben der Abschlussprüferrichtlinie⁸⁰⁹ notwendig. Des Weiteren wird die Wahrscheinlichkeit erhöht, dass das PCAOB entsprechende Untersuchungen durch die deutsche Institution durchführen lässt, wenn es die Gleichwertigkeit dieser anerkennt.

e) Gesamtkosten/Effizienz

Sowohl für die zu prüfenden Unternehmen als auch für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften selbst ist die Kostenfrage der Kontrolle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften betriebswirtschaftlich gesehen mit ein entscheidender Faktor. Aber auch aus volkswirtschaftlicher Sicht sind die anfallenden Kosten von nicht unerheblicher Bedeutung. Je intensiver und umfassender die Prüfung erfolgen sollte, desto höher werden die Kosten sein. Von daher muss die wechselseitige Beziehung von Effektivität und Effizienz in ein ausgewogenes Verhältnis gebracht werden. Die Aufgabe des Gesetzgebers ist es insoweit, den höchstmöglichen Grenz-

⁸⁰⁸ Vgl. S. 179 ff.

⁸⁰⁹ Vgl. S. 90.

nutzen zu bestimmen. Eine Totalkontrolle ist ebenso wenig sinnvoll wie eine Nichtkontrolle der Arbeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.⁸¹⁰

Die Kosten-Nutzen-Bewertung ist insoweit nur schwer präzise vorzunehmen, als der Nutzen der Kontrolle von Wirtschaftsprüfungsunternehmen nur prognostisch und damit hypothetisch bestimmt werden kann. Es können nur verschiedene Szenarien entwickelt werden. Dass der Nutzen aber recht hoch sein muss, ergibt sich aus den Bilanzskandalen der Vergangenheit und deren erheblichen betriebs- und volkswirtschaftlichen Folgekosten sowie der schweren Erschütterung des Vertrauens der Allgemeinheit in die Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern, wodurch die Kapitalmärkte nachhaltig in ihrer Funktionsfähigkeit beeinträchtigt wurden. Von daher sind sowohl Gesellschaft als auch Unternehmen sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bereit, höhere Kosten der Kontrolle zu akzeptieren, um die Glaubwürdigkeit der Tätigkeit von Wirtschaftsprüfern wieder nachhaltig zu stärken.

Bei den verschiedenen Szenarien sind berufsständische Regelungen einerseits und außerberufsständische andererseits zu unterscheiden. Selbstverständlich dürfen diese Fragen nicht nur auf Kostengesichtspunkte reduziert werden, sondern auch der Gesichtspunkt der autonomen Regelung. Nach den Grundsätzen der Subsidiarität ist der Regelungsbefugnis kleinerer Kreise der von größeren Einheiten, wie etwa der des Staates, Vorzug zu geben, soweit die Kontrollen sowohl ausreichend effektiv als auch glaubwürdig sind und Gemeinwohlinteressen zureichend sichern. Dies war in der Vergangenheit nicht immer der Fall, so dass die Wahl anderer Alternativen seitens des Gesetzgebers durchaus vertretbar wäre.

Je nach Kontrollschärfe, -intensität und gewählter Organisationsform für die Kontrollen können die anfallenden Kosten, soweit diese ermittelt werden können, aufgelistet und gegenübergestellt werden.

⁸¹⁰ Vgl. S. 65.

aa) Berufsständische Regelungen

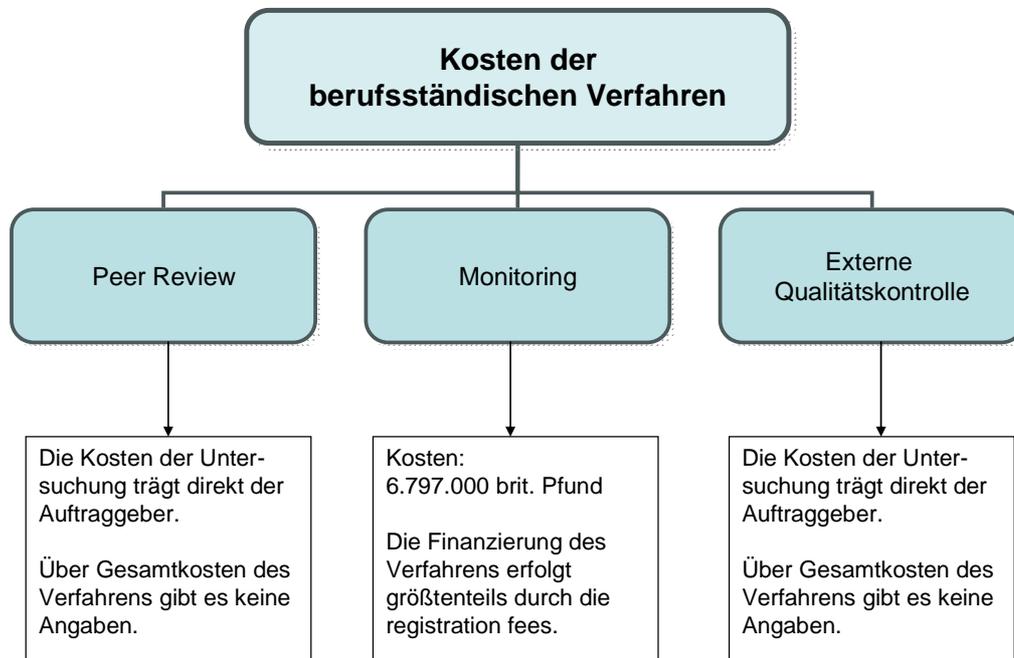


Abb. 36: Kosten berufsständischer Verfahren

Sowohl beim Verfahren des Peer Review in den Vereinigten Staaten als auch bei dem der externen Qualitätskontrolle in Deutschland, das nach dem erstgenannten entwickelt worden ist, tragen die Wirtschaftsprüfungsunternehmen, die eine externe Qualitätskontrolle in Auftrag geben, die entsprechenden Kosten direkt selbst. Die „Leistung“, die sie dafür erhalten, ist die Bestätigung, dass die von ihnen durchgeführte Abschlussprüfung mit den formalen Voraussetzungen hier übereinstimmt. Der tatsächliche Nutzen der Untersuchung kann nur schwer abgeschätzt werden, die potentiellen negativen Folgen der Versagung des Testats / Teilnahmebescheinigung dürften indes ungleich schwerer wiegen. Insbesondere die Auswirkungen auf die Reputation und deren mittelbare Folgen sind nicht abzusehen.

Die Kosten für das Monitoring der Chartered Accountants in England and Wales betragen ca. 6,797 Mio. brit. Pfund. Finanziert wird das Verfahren größtenteils durch die registration fees der Prüfungsgesellschaften.

Insgesamt muss hier festgehalten werden, dass die Kosten der berufsständischen Verfahren geringer sind als diejenigen der außerberufsständischen. Zu beachten ist jedoch, dass die Verfahren nicht alle dasselbe Ziel verfolgen. Ziel der berufsständischen externen Qualitätskontrolle ist es hauptsächlich, formal die Übereinstimmung mit den geltenden rechtlichen Regelungen und Berufsgrundsätzen zu überprüfen. Die im Rahmen dieser Arbeit untersuchten Verfahren sind grundsätzlich dazu in der Lage, ihr Ziel effektiv und mit vertretbarem Kostenaufwand, also effizient, zu erreichen.

bb) Außerberufsständische Regelungen

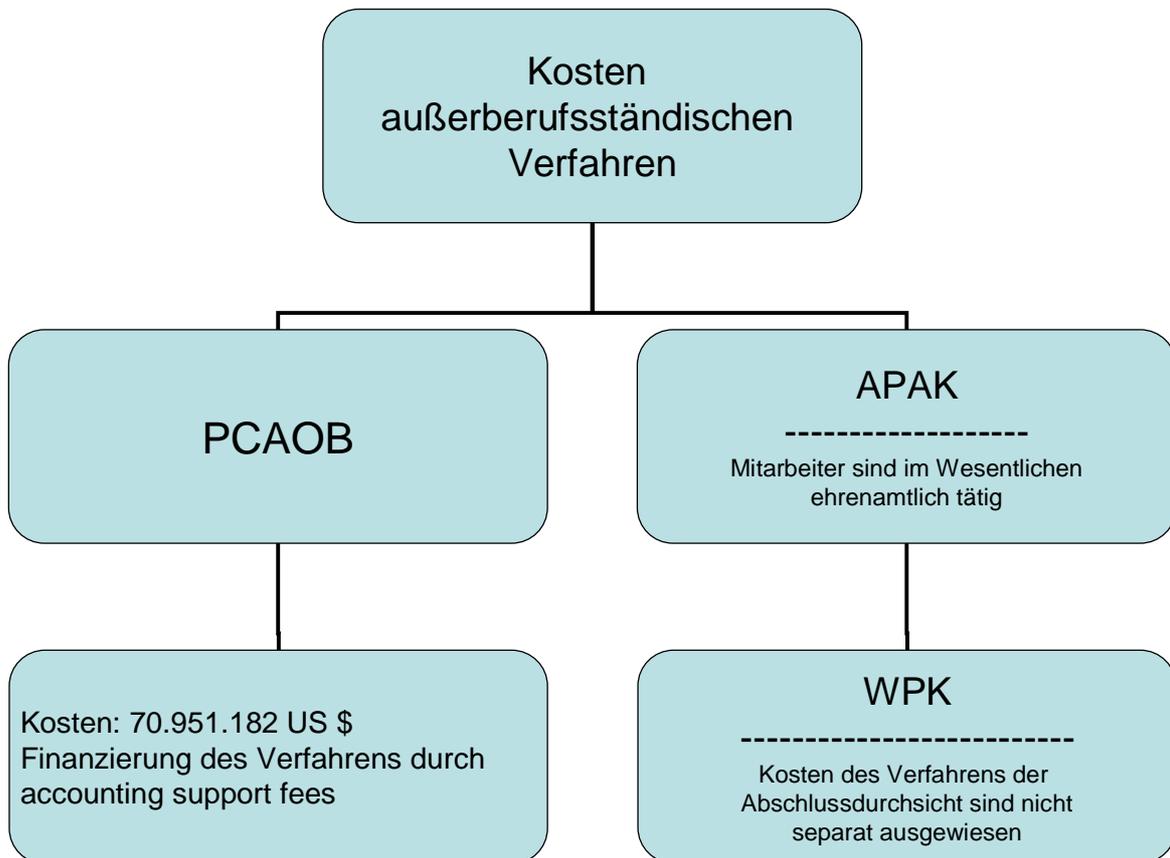


Abb. 37: Kosten außerberufsständischer Verfahren

Die Kosten für die Untersuchungen durch das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) der SEC betragen ca. 70,951 Mio. US \$. Sie werden gänzlich durch die accounting support fees – also durch die registrierten Unternehmen – getragen. Durch die weitgehende

Kontrolle, die bei sachgemäßer Durchführung sicherlich sehr effektiv ist, werden erhebliche Kosten verursacht, die die gelisteten Unternehmen zu tragen haben. Ob und inwieweit dabei ein hoher Grad von Effizienz erreicht wird, hängt von der näheren Ausgestaltung der Kontrollverfahren und den dafür eingesetzten Mitteln ab. Im Vergleich zu den anderen genannten Verfahren nähert sich das des PCAOB am meisten einer Totalkontrolle an, der sich alle gelisteten Unternehmen und deren Abschlussprüfer unterwerfen müssen.

Der erhebliche Kostenaufwand, den eine US-Registrierung zwangsläufig mit sich bringt, erhöht die Belastung der Unternehmen und führt nicht selten zu einem Rückzug von nicht ganz so zahlungsfähigen bzw. zahlungswilligen Unternehmen vom US-Markt.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass die ökonomische Analyse der verschiedenen Regelungskomplexe zur Stärkung der Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfung ergeben hat, dass alle vorgeschlagenen und zumeist bereits umgesetzten, untersuchten Modelle bei korrekter Anwendung effektiv ausgestaltet und insgesamt im prognostischen Urteil effizient sind.

Es bleibt jedoch dem jeweiligen Gesetzgeber vorbehalten, welches Modell er auswählt und wie er es im Einzelnen ausgestaltet und möglicherweise mit einem anderen kombiniert. Anzuempfehlen ist eine kontinuierliche Evaluation, um Vorzüge und Schwachstellen besser erkennen und das auf die Zukunft projizierte Urteil empirisch überprüfen und ggf. weitere Reformschritte einleiten zu können.

Soweit die Kosten der einzelnen Systeme bezifferbar sind, sind diese oben aufgeführt. Unter ökonomischen Gesichtspunkten wäre das System/die Systemkombination zu wählen, die das gesetzte Ziel erreicht und dabei die geringsten Kosten verursacht.

VII. Perspektiven der Weiterentwicklung/Schlussbetrachtungen

Grundsätzliches Ziel der Abschlussprüfung ist es, die Vertrauens- und Glaubwürdigkeit des Abschlusses sowie der darin enthaltenen Informationen für den Adressaten des Abschlusses und die Öffentlichkeit zu erhöhen. Deren Vertrauen in die Qualität der Abschlussprüfung ist hier eine der entscheidenden Voraussetzungen.

Insbesondere innerhalb der letzten Jahre hat das Vertrauen in die Qualität der Abschlussprüfung erheblich gelitten; dies liegt u.a. an den bekanntgewordenen Unternehmensskandalen, die z.T. durch kriminelle Handlungen des Managements indiziert waren. Daneben spielen die sog. Erwartungslücke und z.T. vermutete Mängel in der Durchführung von Abschlussprüfungen eine nicht unerhebliche Rolle.

Das Ziel sowohl der Gesetzgeber als auch der verschiedenen Berufsorganisationen ist es, das Vertrauen in die Abschlussprüfung und die Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfer nachhaltig wieder her zu stellen bzw. zu stärken. Eine Möglichkeit hierzu stellt eine wirksame Kontrolle der Tätigkeit von Abschlussprüfern dar. In dieser Arbeit wurden entsprechende Regelungskomplexe unterschiedlicher Länder dargestellt und analysiert. Die Fortentwicklung in diesem Bereich ist jedoch noch keineswegs abgeschlossen, weswegen abschließend einige mögliche Entwicklungstendenzen angedeutet werden sollen.

Auf nationalstaatlicher Ebene dürfte die Entwicklung der rechtlichen Regelungen zumindest vorläufig zum Abschluss gekommen sein. Sowohl die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e.V., die sich im Aufbau befindet, als auch die Vielzahl der Neuregelungen, insbesondere die der 7. WPO-Novelle werden sich an ihren Erfolgen bzw. ihrer Wirksamkeit messen lassen müssen.

Die europäische Abschlussprüferrichtlinie soll auf EU-Ebene gewährleisten, dass sich sowohl Investoren als auch andere interessierte Kreise auf die Wahrheitsgemäßheit der geprüften Abschlüsse verlassen können. Durch sie werden Pflichten der Abschlussprüfer sowie Berufsgrundsätze zur Sicherung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit festgelegt. Dazu gehört auch eine externe Qualitätskontrolle bzw. öffentliche Aufsicht.

In diesem Zusammenhang erscheint es als folgerichtig, dass die nationalen Berufsaufsichten auf EU-Ebene zunächst koordiniert werden und in einem weiteren Schritt eine EU-Prüfstelle (EGA OB) entwickelt und eingerichtet wird, um europaweit eine gleichmäßig hochwertige Tätigkeit der Abschlussprüfung gewährleisten zu können. Dass dies, gerade in Anbetracht der

europaweit bestehenden Unterschiede bezüglich der (Qualität der) Abschlussprüfung, ein eher langfristiges Projekt darstellen dürfte, ist dabei jedoch unbestritten. Verschiedene (Rechts-) Kulturen und ethische Vorstellungen etwa zwischen Kontinentaleuropa und Großbritannien spielen in diesem Zusammenhang eine nicht unwesentliche Rolle.

Der Entwicklung innerhalb der EU steht die in den Vereinigten Staaten von Amerika entgegen, die jedoch auch für nichtamerikanische Unternehmen und Prüfungsgesellschaften von nicht unerheblicher Bedeutung ist. Während allerdings in Europa weitgehend ein principle-based approach (allgemeine, generalklauselhaft abgefasste Leitsätze) verfolgt wird, beherrscht der rules-based approach (konkrete einzelfallbezogene Anweisungen) die Rechtssetzung in den USA. Dieser Ansatz hat den Vorteil einer höheren Rechtssicherheit und Überprüfbarkeit der Einhaltung von Regelungen. Demgegenüber steht allerdings eine geringe Flexibilität, sich ändernden Verhältnissen anzupassen. Sofern Angaben als den gesetzlichen Vorgaben entsprechend erkannt werden, werden sie als korrekt abgehakt; Wertvorstellungen treten dagegen in den Hintergrund.

Bereits vor Inkrafttreten des Sarbanes-Oxley Acts war der Bereich der Abschlussprüfung in den USA sehr umfangreich geregelt. Dennoch versagte das System, was insbesondere durch die Bilanzskandale deutlich wurde. An die Stelle des alten Systems trat der SOA – mit noch umfangreicheren Vorschriften, denen sich auch außeramerikanische Unternehmen und Prüfungsgesellschaften unterwerfen müssen, wollen sie in den USA gelistet sein bzw. für Issues Prüfungsleistungen erbringen. Die verschiedenen möglichen Ansätze werden jedoch auch in den USA diskutiert. So führt beispielsweise Paul Williams folgendes aus:

„The various machinations of Enron to create revenue, hide debt, etc. are used as examples to make the case that a principles-based system of financial reporting might possibly be preferable to a rules-based approach. That is, an IAS approach is preferable to an FASB approach. The distinguishing feature of a principles-based approach that makes it more desirable is that principles inevitably direct the focus on reporting the substance of economic events. The rules-based approach tends to focus attention more on the “letter of the law” and, thus, form tends to become the sine qua non of compliance.”⁸¹¹

Ob allerdings der Principles-based approach in den USA erfolgreich wäre, wird angezweifelt, da “there is the complication of cultural differences, i.e., principle-based systems work in Europe because of an environment that doesn’t exist in the U.S. If principle-based reporting

⁸¹¹ Williams, Paul F. (2003), a.a.O.

were tried in the U.S. the consequences could be more disastrous than those of the current rule based system.”⁸¹²

Die Erkenntnis bezüglich der unterschiedlichen Kulturen ist sicherlich richtig, sie hielt die USA jedoch nicht davon ab, ihre rechtlichen Vorstellungen auch außerhalb zu erzwingen. Bereitschaft zur Weiterentwicklung besteht jedoch auch seitens der SEC, die das principle-based accounting untersucht. “The FASB sought comment on principle-based accounting (...) and already has begun moving in that direction, which will bring the U.S. more in line with Europe and international standards.”⁸¹³

Vor dem Hintergrund der Globalisierung stellt die Internationalisierung der Rechnungslegung einen längerfristigen Prozess dar. Die Dynamik der sich beständig ändernden Umwelanforderungen, institutionellen Rahmenbedingungen und internationalen Harmonisierungsbestrebungen, aber auch der weltwirtschaftlichen Verschiebungen, erfordert einerseits allgemeingültige und unveränderliche Prinzipien, andererseits aber auch die Flexibilität, sich auf neue Entwicklungen einstellen zu können.

Allgemeingültige Prinzipien müssten auf ethischen Fundamenten ruhen und von ihnen abgeleitet sein. Problematisch sind in diesem Zusammenhang zweifelsohne die unterschiedlichen kulturellen Hintergründe der Staaten dieser Welt.

Mit fortschreitender Globalisierung verstärkt sich gleichzeitig auch die Tendenz zur Monopolisierung im Bereich der Wirtschaftsprüfung. Gründe hierfür sind u.a. in den nicht unerheblichen Kosten für die beständige Weiterentwicklung und der Konkurrenzfähigkeit mit größeren Gesellschaften zu sehen. Gleichzeitig sind Übernahmen und internationale Zusammenschlüsse keine Seltenheit. Wie schnell auch eine der großen Prüfungsgesellschaften vom Markt verschwinden kann, haben die Geschehnisse um Andersen gezeigt.

Um die verschiedenen internationalen rechtlichen Ansätze insgesamt bewerten zu können, wäre eine kontinuierliche Evaluation der Effizienz der verschiedenen Regelungen und der mit ihnen verbundenen Auswirkungen, einschließlich der Kosten (ÖAR), erforderlich.

In der Vergangenheit wurden diese Zusammenhänge häufig vernachlässigt. Anspruch dieser Arbeit ist es auch, die Anwendung der Ökonomischen Analyse des Rechts als mögliche He-

⁸¹² Ebenda.

⁸¹³ Burns, Judith (2003), SEC Staff Recommends Principle-Based Accounting.

rangehensweise bei der Bewertung verschiedener rechtlicher und berufsständischer Regelungsmechanismen im Bereich der Wirtschaftsprüfung aufzuzeigen und weiter anzuregen.

Die durch die Bilanzskandale der letzten Jahre hervorgerufene Diskussion hat bewirkt, dass das öffentliche Bewusstsein für die Bedeutung wahrheitsgemäßer und glaubwürdiger Abschlussprüfungen entscheidend gestärkt und ein grundlegender Reformprozess in der externen Qualitätskontrolle von Abschlussprüfungen eingeleitet worden ist. Natürlich muss man sich bewusst sein, dass die erzielten Erfolge weiterhin gefährdet bleiben. Gegen zielgerichtete Täuschungen von Unternehmen und gegen ein bewusstes Zusammenspiel von Unternehmern und Prüfern wird es auch in Zukunft keine geeigneten Maßnahmen geben können.

Ziel sowohl von Gesellschaft als auch Unternehmen muss es sein, sich nicht nur auf rechtliche und regulatorische Rahmenbedingungen zu verlassen, sondern ethische Prinzipien innerlich wieder aufzunehmen und deren Einhaltung nicht nur vorzuspiegeln. Aufgabe dieser Arbeit war es, den inneren Zusammenhang zwischen Ökonomie, Recht und Ethik in ihrer wechselseitigen Verflechtung im Bereich der Wirtschaftsprüfung zu verdeutlichen.

Es liegt im Interesse des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, dass die (neu) entwickelten Regelungen zunächst grundsätzlich dazu geeignet sind, seine Glaubwürdigkeit zu stärken.

Als ein übergreifender Maßstab hierfür wurde im Rahmen dieser Arbeit die Verhältnismäßigkeit der unterschiedlichen Regelungsansätze untersucht, also Geeignetheit, Erforderlichkeit und Angemessenheit, ergänzt um die Fragen der Effektivität und der Effizienz.

Als Ergebnis dieser Untersuchung werden diese Regelungen hinsichtlich ihrer Eingriffstiefe und Zielgerichtetheit insgesamt als verhältnismäßig bewertet, was folglich bedeutet, dass sie prinzipiell dazu in der Lage sind, die Glaubwürdigkeit des Berufsstandes zu stärken bzw. zu sichern.

Gesetzliche und berufsständische Regelungen allein, also ein von außen aufgezwungenes Verhalten, werden jedoch die Glaubwürdigkeit nur bedingt und eher am Rande beeinflussen können. Ergänzend hinzukommen muss die entsprechende innere Einstellung der handelnden Wirtschaftsprüfer –eine ethisch korrekte integere Ausübung des Berufes, die über die Einhaltung der genannten Regelungen als notwendige Voraussetzung hinausgeht und als hinreichende zusätzliche Bedingung eine persönliche Eigenschaft voraussetzt, die als ethische Tugend dem Charakter zuzuordnen ist.

Dass und warum sich ethische Regelungen einer ökonomischen Analyse im Gegensatz zu den rechtlichen und berufsständischen Regelungen entziehen (müssen), wurde bereits oben erläutert.

Davon unabhängig tragen sie selbstverständlich dann zur Stärkung/Sicherung der Glaubwürdigkeit bei, wenn sie von den Handelnden gelebt, d.h., wenn sie deren Handlungen auf einer inneren Einstellung beruhen und nicht ausschließlich „aufgesetzt“ oder inszeniert werden.

Die Erfüllung von rechtlichen Vorgaben, die insbesondere im angloamerikanischen Recht gefordert werden (Einführung von ethischen Standards/ Codes of Conduct als Voraussetzung) stellt in diesem Zusammenhang von daher allenfalls einen ersten Schritt dar.

Für die entsprechende Umsetzung und lebendige Ausgestaltung der Reformprozesse müssen die betroffenen Personen wesentlich selbst Sorge tragen, da ansonsten eine nachhaltige Sicherung der Glaubwürdigkeit durch diese Maßnahmen nicht gewährleistet werden kann.

Anhang

Balsam

Als einer der spektakulärsten deutschen Wirtschaftsprozesse gilt der Fall der Balsam AG⁸¹⁴. Bei der Pleite des Sportbodenherstellers sollen bis 1994 rund 2 Mrd. DM durch ein vom Unternehmen inszeniertes Schneeballsystem, welches zu ungedeckten Forderungen führte, versickert sein.⁸¹⁵ „In der Balsam AG wurde so filigran mit Luftbuchungen, gefälschten Belegen und Urkunden jongliert, dass selbst der vom Gericht eingesetzte Wirtschaftsprüfer nicht mehr durchblickte.“⁸¹⁶ Der Zahlenwirrwarr hatte sich zunehmend zu einem Korruptionsskandal entwickelt. Während die angewandten Methoden anfangs legal waren - es wurden hier eingegangene Auftragsbestätigungen an eine Finanzierungsfirma weitergeleitet, die dann das Geld vorstreckte, das sie sich wiederum von verschiedenen Banken geliehen hatte - änderte sich dies, als das Unternehmen mehr Kapital benötigte. Nun geschah die „wundersame Geldvermehrung“ durch manipulierte Auftragsbestätigungen. Ein Geschäft in den USA wurde von 569.000 \$ auf 9,56 Mio. \$ erhöht. Nachdem Fälschungen dieser Art nicht mehr ausreichten, wurden virtuell am Schreibtisch Projekte irgendwo in der Welt erstellt. „Schon kurz nachdem die Wirtschaftsstrafkammer im April 1996 mit der Aufarbeitung begann, war klar, dass es dem Gericht nicht gelingen würde, der Wahrheit auf den Grund zu kommen.“⁸¹⁷ Haftbefehl erging in diesem Fall zwar auch gegen den zuständigen Wirtschaftsprüfer, dieser wurde aber vom Vorwurf des Betruges freigesprochen.⁸¹⁸

FlowTex

Die Unternehmensgruppe FlowTex (Hoch- und Tiefbau) war in der Finanzierung und dem Verkauf von Bohrsystemen tätig, deren Besonderheit darin lag, dass sie eine neuartige, patentgeschützte Tiefbohrtechnologie verwendet hat.⁸¹⁹ Die Staatsanwaltschaft ermittelte seit

⁸¹⁴ Vgl. Spiegel-Online (1999b), Die spektakulärsten Fälle in Deutschland, vom 22.11.1999, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 28.10.2002.

⁸¹⁵ Spiegel-Online (1999), Acht Jahre Gefängnis für Balsam-Chef, vom 20.09.1999, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 06.11.2002. Das Verfahren erinnere teilweise an Andersens Märchen von des Kaisers neuen Kleidern, so der zuständige Richter Reinhold Hülsmann. „Einen Sachverhalt wahrzunehmen kann auch heißen, ihn nicht wahrzunehmen oder nicht wahrnehmen zu wollen.“ Das Betrugssystem habe einen „Massetaumel“ bewirkt. (Vgl. Spiegel-Online (1999), a.a.O.).

⁸¹⁶ Der Spiegel (1999), Irgendwo steckt noch Geld, vom 06.09.1999.

⁸¹⁷ Der Spiegel (1999), a.a.O.

⁸¹⁸ Vgl. Spiegel-Online (1999a), Der Milliardenbetrug, vom 20.09.1999, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 06.11.2002; Spiegel-Online (2000), Die Balsam-Pleite, vom 28.03.2000, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 28.10.2002.

⁸¹⁹ „FlowTex hat das Patent für Bohrsysteme, mit denen unterirdisch Leitungen oder Rohre verlegt werden können, ohne dass die Erde dafür aufgegraben werden muss.“ (Die Welt (2000), Flowtex-Affaire zieht weitere Kreise, vom 15.2.2000, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005).

Anfang des Jahres 2000 gegen das Unternehmen wegen des Verdachtes des Betruges, des Anlagebetruges und der Steuerhinterziehung.⁸²⁰ Das Insolvenzverfahren gegen die Gesellschaft sowie gegen die Gesellschafter und zuständige Mitarbeiter wurde im Frühjahr 2000 ebenfalls in diesem Zusammenhang eröffnet.⁸²¹

Die FlowTex Gruppe soll mit Leasinggeschäften für ca. 3.500 nicht vorhandene Bohrsysteme (tatsächlich existierten nur 270) 120 Banken und Finanzierungsgesellschaften hinters Licht geführt haben⁸²², wobei es sich um den größten „Wirtschaftsbetrugsfall der Nachkriegsgeschichte“ handelt.⁸²³ Die beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die noch im Frühjahr 1999 die Leasingverträge prüfte, widerrief die Testate für die Jahre 1997 und 1998 mit der Angabe, die Abschlussprüfer seien getäuscht worden.⁸²⁴ Die Unregelmäßigkeiten wurden, kurz bevor das Unternehmen eine Anleihe von über 300 Mio. Euro platzieren konnte, aufgedeckt (FlowTex wäre hierbei das erste mittelständische Unternehmen gewesen).

Enron

Die internationale Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung wurde durch Enron bisher beispiellos in Frage gestellt.⁸²⁵ Im Dezember des Jahres 2001⁸²⁶ hat Enron mit Schulden von ü-

⁸²⁰ Vgl. Die Welt (2000), a.a.O.; Wüstemann (2001), a.a.O., S. 21.

⁸²¹ Vgl. Wüstemann (2001), a.a.O., S. 21; Welt am Sonntag (2002), Das Leben nach der Pleite vom 14.04.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2002; Die Welt (2002), Die großen Pleitefälle von Borgward bis Babcock, vom 09.07.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

⁸²² Vgl. Die Welt (2001), Jetzt bohrt das Gericht bei Schmider, vom 24.09.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005; Die Welt (2001b), KPMG weist Vorwürfe im FlowTex Skandal zurück, vom 11.10.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005. Das Verfahren der FlowTex Gruppe war „kriminell-einfach“. Das Bohrsystem wurde von einer von FlowTex kontrollierten Firma (KSK) produziert und an gutgläubige Leasingunternehmen verkauft, von denen FlowTex die Geräte anschließend leaste. Eingesetzt wurden die Systeme jedoch nicht von FlowTex, sondern von Servicegesellschaften, die sie wiederum von FlowTex mieteten. Es wurden bei diesen Geschäften Riesensummen umgesetzt; ein Bohrsystem kostete ca. 1,1 Mio. DM und wurde von FlowTex für meistens fünf Jahre für monatlich 20.000 DM geleast. Zur Finanzierung der Maschinen wurden von den Leasinggesellschaften regelmäßig große Kredite bei Banken aufgenommen. Auch traten sie ihre Forderungen gegenüber FlowTex an Banken ab. Seit 1994 wurden von KSK Maschinen verkauft, die gar nicht existierten, wobei diese angeblich direkt an FlowTex geliefert wurden. Diese „Luftnummern“ wurden von FlowTex quittiert. Von der KSK wurden auf diese Weise Milliarden eingenommen, die auf dubiosen Wegen wieder an die FlowTex zurückgepumpt wurden. Erst Anfang des Jahres 2000 platzte die Blase dieses Schneeballsystems. Von den Luftbuchungen wurde ein Loch von ca. 2,5 Mrd. DM hinterlassen. (Vgl. Die Welt (2001c), Prüften die Prüfer nicht genau genug? Vom 10.10.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005).

⁸²³ Vgl. Die Welt (2001b), a.a.O.; Die Welt (2001a), Virtuelle Wirtschaftsprüfer, vom 19.12.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

⁸²⁴ Vgl. Die Welt vom (2001c), a.a.O.; Die Welt (2001b), KPMG weist Vorwürfe im Flowtex Skandal zurück, vom 11.10.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2002; Wüstemann (2001), a.a.O., S. 21.

⁸²⁵ „The case Enron, the largest bankruptcy in economic history, allows insights into the modus operandi of contemporary finance capitalism. Enron’s collapse was the result of a financial overstretch which followed the pattern of a long known pyramid game (“Ponzi finance”). Enron pioneered ways, like institutional innovation and “creative” accounting to hide liabilities and to boost assets beyond realistically assessed value added and profitability. Later events have proved that these techniques have been facilitated by financial deregulation. They were widely applied by public companies. An adequate depreciation of their assets increases the risk of further bank-

ber 30 Mrd. US \$ Konkurs angemeldet.⁸²⁷ Folgt man der Berichterstattung der (Wirtschafts-) Presse, so kommt man, wie auch in anderen Fällen der jüngsten Vergangenheit, schnell zu der Auffassung, den verantwortlichen Wirtschaftsprüfern die Verantwortung der Geschehnisse zuzuschreiben.

Zwischen Bilanzfälschung und Bilanzpolitik zeigen sich gleitende Übergänge. Die SEC-Protokolle, die sich teilweise eher wie ein Wirtschaftskrimi lesen, zeigen auf, welcher Mittel sich die betroffenen Unternehmen (erfolgreich) bedient haben, und stellen somit auch ein „Lehrbuch für den offensiven Umgang mit US-GAAP-Bilanzregeln und ihren angeblich so ehernen Grundsätzen der *true and fair presentation*“ dar.

Creative Accounting

„Enron was Arthur Andersen’s dream client, the model for tomorrow. It was innovative, it was dynamic, it was one of the most successful stocks in market, and the best of all, it had a seemingly unquenchable thirst for both audit and consulting services from the firm.”⁸²⁸ -

Der europäischen Auffassung, nach der man zuweilen den Eindruck gewinnen konnte, dass eine kapitalmarktorientierte Rechnungslegung nicht etwa Ziel- oder Wunschvorstellung der Standardsetter der USA waren, sondern der Ist-Zustand, stand ein kritischer Teil der amerikanischen Finanzpresse entgegen, die Begriffe wie *bookkeeping hocus-pocus*, *creative accounting* oder *agressive accounting* als durchaus geläufiges Vokabular nutzte.⁸²⁹

ruptcies.” (Matzner, Egon (2002), Enron, Andersen & Virtual Capitalism, in: Scandal and Its Theory II, edited by Manfred J. Holler, S. 251-255 (251).

⁸²⁶ „On December 2, less than a month after admitted accounting errors that inflated earnings by almost \$ 600 million since 1994, the Houston-based energy trading company, Enron Corporation, filed for bankruptcy protection. With \$ 62.8 billion in assets, it became the largest bankruptcy case in U.S. history, dwarfing Texaco’s filing in 1987 when it had \$ 35.9 billion in assets. The day Enron filed for bankruptcy its stocks closed at 72 cents, down from more than \$ 75 less than a year earlier. Many employees lost their life savings and tens of thousands of investors lost billions.” (AICPA (2002e), A Bird’s Eye View of the Enron Debacle, online im Internet, <http://www.aicpa.org/info/birdseye02.htm>, Abruf: 25.05.2005).

⁸²⁷ Vgl. hierzu u.a. Wirtschaftswoche (2002) vom 24.1.2001, Die Mega Blamage, S.45-52 (45); Energy Economist (2002) A clear look at the Enron debacle, vom 30.01.2002 online im Internet, <http://www.platts.com>, Abruf: 25.05.2003; Spiegel-Online (2002), Enron - ein Jahr danach – Der unaufhaltsame Untergang eines Todessterns, vom 16.10.2002, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 25.05.2003; Die Welt (2002a), Enrons langer Schatten vom 18.10.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

⁸²⁸ Toffler Barbara L. / Reingold, Jennifer (2003), Final Accounting – Ambition, Greed and the Fall of Arthur Andersen, New York 2003, S. 141

⁸²⁹ „Geradezu euphorisch wurden in der Vergangenheit die US-GAAP-Normen als Inbegriff einer fairen und vertrauensvollen Bilanzierung gepriesen. Man sprach von einem System der gläsernen Taschen, und nicht wenige Anhänger sahen in diesen Regelungen einen Garant gegen plötzliche Unternehmenspleiten. Dagegen wurde das HGB-Bilanzrecht vielfach als „Spielball der Bilanz-Jongleure“ und als „provinziell“ abgewertet.“ (Die Welt (2002b) vom 21.02.2002, Ein Bilanzsystem erfordert eine gute Kontrollinstanz, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005).

„So ungewöhnlich der Fall Enron hinsichtlich seiner Größenordnung ist, so gewöhnlich und symptomatisch könnte er für die realen Grenzen des Investorschutzes im amerikanischen Rechnungslegungssystem sein. Denn das Enron-Management konnte über Jahre und zumeist innerhalb der Regeln des US-GAAP kreative Bilanzpolitik betreiben.“⁸³⁰

In diesem Zusammenhang ist es die Strategie des Managements gewesen, Verluste von *continuing* und *discontinued operations* zu trennen⁸³¹. Bereits 1997 im *Annual Report* für die SEC wurde folgender Vorgang (von der SEC unbeanstandet) abgebildet:

„Nach 520 Mio. \$ in 1995 und 584 Mio. \$ in 1996 sank das Enron Ergebnis bereits in 1997 auf bescheidene 105 Mio. \$. Dieser betrüblichen Entwicklung wurde mit der Schaffung eines ‚*After tax results from Core business*‘ begegnet. Ein Verlustbetrag von 463 Mio. \$ wurde als ‚*Charge to reflect impact of amended J-Block gas contract*‘ aus dem Kernergebnis separiert. Der negative Ergebnistrend wurde auf diese wundersame Weise in einen positiven Kernergebnistrend (489 Mio. \$ in 1995, 493 Mio. \$ in 1996, 585 Mio. \$ in 1997) verwandelt.“⁸³²

Hierzu wurde in dem Report für die SEC (der 272 Seiten umfasst!) in einer Fußnote bezüglich der Rechtsstreitigkeiten und Eventualverbindlichkeiten angemerkt:

„Diese *J-Block* Verträge sind langfristige Gaslieferungsverträge, die eine Enron-Tochtergesellschaft abgeschlossen hat. (...) Als Gegenleistung für die Vertragsänderung hat Enron eine Bezahlung von näherungsweise 400 Mio. US \$ geleistet.“⁸³³

Fragen bezüglich dieses *Amendments* würden sich zwar aufdrängen, waren aber wohl nicht wichtig genug, um deren Nichtbeantwortung zu beanstanden. „Weder die SEC noch die hochbezahlte Gilde der Wallstreet-Analysten hatte oder hat Einwendungen gegen Art und Inhalt dieser Berichterstattung von Enron 1997.“⁸³⁴

Special Purpose Entities

„Bei *SPEs* handelt es sich um Zweck- bzw. Objektgesellschaften, die allein für eine bestimmte Geschäftsaktivität gegründet werden. Häufig werden mit der Gründung von *SPEs* rechtli-

⁸³⁰ Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1171.

⁸³¹ Eine Trennung von *continuing* and *discontinued operations* wird von den Regelungen der US-GAAP vorgesehen. Wird ein Unternehmensbereich geschlossen oder veräußert, so werden die Ergebnisse dieses Bereiches getrennt von dem fortlaufenden Einkommen ausgewiesen. Nützliche Aussagen für die Anleger über zukünftige Entwicklungen können hier nur die Ergebnisse der *continuing operations* liefern. Hier wird also zwischen nützlichem bzw. relevantem und unnützem bzw. weniger relevantem Einkommen unterschieden: Das HGB kennt diese Unterscheidung nicht. Hier spielen außerordentliche Posten nur unter engen Bedingungen eine Rolle, während in den US-GAAP zahlreiche Regelungen bezüglich der genannten Abgrenzung bestehen. (Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1171).

⁸³² Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1171.

⁸³³ Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1171.

⁸³⁴ Hoffmann/Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1171.

che Gestaltungsmöglichkeiten ausgenutzt, die es erlauben, Vermögensbestandteile und insbesondere auch Schulden auf *SPEs* zu transferieren, um dadurch bessere *Ratings* und auch günstigere Refinanzierungsmöglichkeiten zu erhalten.⁸³⁵

Enrons Strategie bestand hier darin, Schulden und Risiken i.H.v. ca. 15 Mrd. \$ auf *SPEs* zu verlagern. Bilanzpolitisches Ziel Enrons war es, Finanzierungsschulden aus dem Konzernabschluss zu eliminieren, um auf diese Weise die Eigenkapitalquote an der Bilanzsumme zu erhöhen.⁸³⁶ Damit die Finanzierungsschulden sowohl aus dem Einzel- als auch aus dem Konzernabschluss ausgelagert werden konnten, durften die *SPEs* nicht konsolidierungspflichtig sein. Hierfür wurde nach den US-Regelungen ein zweiter, kontrollierender Kapitalgeber benötigt, der mindestens 3 % der Bilanzsumme der *SPEs* finanzierte.⁸³⁷ Im November 2001 wurde der *SEC* von Enron mitgeteilt, dass drei bisher nicht konsolidierte *SPEs* in der Quartalsbilanz berichtigt worden seien, bei denen die 3 % Grenze nicht eingehalten worden ist. Die Folgen dieser Berichtigung sind allgemein bekannt.

Bei dieser Betrachtung sind weniger die drei von Enron angezeigten *SPEs* interessant, als „die vielen – man spricht von Hunderten (!)“, die sozusagen „gelungen“⁸³⁸ sind.

In den US-GAAP waren im Vergleich zum HGB und den *IAS* zahlreiche Detailregelungen enthalten, deren Ziel es war, das Ermessen zu reduzieren. Nachteil dieser Regelungen war es, dass es nicht wie in den deutschen Gesetzen von Grundsatzregelungen⁸³⁹ abhing, ob *SPEs*, Schulden etc. konsolidiert wurden oder nicht, sondern von konkreten Kriterien (hier ist es die 3 % Grenze), die eingehalten werden mussten. Werden diese Formalien beachtet, konnte sich das Management Vorwürfen jeglicher Art entziehen, denn der Abschluss entsprach dem true and fair view, den die *US-GAAP* vermeintlich gewährleisteten.

Fair-Value-Ansatz

Die Erfolgsstory Enron, bei der der Gewinn von 100 Mio. \$ im Jahr 1997 auf 1 Mrd. \$ im Jahr 2000 angestiegen ist, wird u.a. folgendermaßen kommentiert:

⁸³⁵ Rothenburger, Manuel/Schruff, Wienand (2002), Zur Konsolidierung von Special Purpose Entities im Konzernabschluss nach USS-GAAP, IAS und HGB, in: WPg,14/2002, S. 755-765 (755).

⁸³⁶ Vgl. Meitner, Matthias/Hüfner, Felix/Kleff, Volker (2002), Enron: Wirtschaftsprüfer, Bilanzierungsvorschriften und der deutsche Aktienmarkt, in: KoR 3/2002, S. 139-141 (139); Pellens, Bernhard (2001a), Drastisch reagieren, in: Wirtschaftswoche vom 24.01.2002, S. 52.

⁸³⁷ Die von Enron gewählte Strategie entspricht diesbezüglich den US-amerikanischen Regelungen. Damit jedoch die 3 % Grenze eingehalten werden kann, müssen die *SPEs* genau beobachtet und bei einem Wachstum der Bilanzsumme die jeweilige Finanzierung entsprechend angepasst werden. (Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1172).

⁸³⁸ Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1172.

⁸³⁹ Beispielsweise wirtschaftliches Eigentum, Ausübung der tatsächlichen Kontrolle.

„If you didn't exactly catch where those great numbers were coming from, well you were just stupid. And since no one on Wall Street will ever admit they don't understand something, everyone just nodded and went on building the Enron myth.“⁸⁴⁰

Der Anstieg des Ergebnisses war eine Folge der *Mark-to-market-Bewertung*⁸⁴¹ „von langlaufenden Energiekontrakten, Energie- und Wetterderivaten usw.“⁸⁴² Werden Wertpapiere, Kontrakte oder Devisen standardisiert an liquiditätsstarken Märkten gehandelt, wäre gegen eine Marktbewertung nichts einzuwenden, sofern ein Marktwert, der höher ist als der Anschaffungswert, objektiviert ist. Wenn dies aber nicht der Fall ist, d.h., ein Markt nicht besteht und trotzdem der *Fair-Value-Ansatz* Anwendung finden soll, so muss der Wert durch sog. anerkannte Methoden ermittelt werden, mit deren Anwendung der Objektivierungsgrad der Bilanz schwindet: „Der Vermögens- und Ergebnismanipulation – dem Schurken, der die Bank auszurauben gedenkt – wird Tür und Tor geöffnet.“⁸⁴³

Ein großer Teil der Kontrakte, die von Enron gehalten worden sind, wurden durch anerkannte Methoden bewertet. Als Adressat des Jahresabschlusses wüsste man gerne, wie hoch der Anteil an solchen Marktbewertungen am generierten Gewinn ist. Dies ist jedoch auch nach der Analyse des K-10 Reports für das Jahr 2000 nicht zu erkennen. Welchen Umfang die Kontrakte haben, erfuhr der Adressat des Abschlusses ebenfalls nicht, da als Bezugsgröße keine Währung, sondern die aussagekräftige Bezeichnung von „*Trillion British Thermal Unit Equivalents*“ angegeben wurde. Informationen, die für den Teilnehmer am Kapitalmarkt nützlich sein könnten, erhält dieser aus dem Bericht, der 250 Seiten umfasst, nicht. Auch dies wurde weder von der *SEC* noch von den Analysten der *Wallstreet* beanstandet.⁸⁴⁴

Mit dieser Marktbewertung hat Enron nach Auffassung der Unternehmensführung und ohne gegenteilige Auffassung der *SEC* nicht gegen die Regelungen der *US-GAAP* verstoßen. Sind, wie in diesem Fall, die Kontrakt-Volumina sehr hoch, kann durch diese Marktbewertung fast jeder beliebige Ergebnis- und Vermögenstrend geschaffen werden. Diese auch von der *SEC* bestätigte Diagnose könnte man weiterverfolgen und die Frage stellen, „ob die Kontrakte nur

⁸⁴⁰ Energy Economist (2002), a.a.O.

⁸⁴¹ Die Mark-to-market Bewertung ist zur Erfassung des Fair Value vorgeschrieben.

⁸⁴² Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1173.

⁸⁴³ Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1173.

⁸⁴⁴ Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1173.

deshalb eingegangen wurden, weil ihre Bewertung bilanziell so wunderbar legal, da methodenimmanent, zu manipulieren war“⁸⁴⁵.

*“Some Enron gas and Power deals stretching out as far as 15 or 20 years, as the basis for financing huge new power plant projects, any such price assumptions can only be viewed as arbitrary, and almost certainly wrong. ... In fact, one Andersen flip-chart presentation obtained by Platts offers a detailed roadmap for creating deals that qualify for mark-to-market treatment. It carefully lists all the hurdle tests and how to meet them. ... MTM trading profits were just part of Enron’s strategy to turn itself from a pipeline company into a high-leverage merchant bank for energy deals. ... Enron and Andersen were thus creating a monster: the ability to manufacture and manipulate seemingly solid (albeit mostly non-cash) reported profits, which the stock market was willing to capitalize with dot-com growth multiples of 40 times expected earnings.”*⁸⁴⁶

Neben seiner Unzuverlässigkeit war dieser Bilanzierungsansatz auch in höchstem Maße ermessensabhängig. Werden in einem Bilanzierungssystem Investitionen in eine Zukunftshoffnung höher prämiert als Investitionen in reale Werte, die nur zu ihren Anschaffungskosten angesetzt werden dürfen, kann auf diese Weise eine Umkehrung der Kausalität in der Rechnungslegung herbeigeführt werden. Im Fall von Enron war dies offensichtlich; die Gelder wurden nicht dort investiert, wo sie einer langfristigen Entwicklung des Unternehmens am meisten gedient hätten, sondern an Stellen, an denen am besten Bilanz- und Ergebniskosmetik betrieben werden konnte. „Nicht mehr die Art der Investition entschied über die Abbildung in der *US-GAAP* Bilanz, sondern die Regeln des *US-GAAP* entschieden über den Inhalt der Investitionen.“⁸⁴⁷

WorldCom

Der Konkursantrag des Telekom-Riesen WorldCom Inc.⁸⁴⁸ im Juli des Jahres 2002 gilt als die größte Bankrotterklärung „in der Geschichte der USA“ und stellt „die Pleite Enrons vom Dezember 2001 weit in den Schatten“.⁸⁴⁹

⁸⁴⁵ Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1174.

⁸⁴⁶ Energy Economist (2002), a.a.O. Was zur Umkehrung des Sprichwortes führt, dass Gelegenheit Diebe schafft; Diebe schaffen sich eben auch Gelegenheiten. (Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1174).

⁸⁴⁷ Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1174.

⁸⁴⁸ „WorldCom (was) a Clinton, Mississippi-based company incorporated in Georgia, which provides a broad range of communications services to both U.S and non-U.S. based business and consumers. WorldCom is a public company whose securities are registered with the Commission pursuant to Section 12 (b) of the Exchange Act and it is required to file periodic reports with the Commission pursuant to Section 13 of the Act. Throughout the relevant time period, WorldCom’s stock was covered by Wall Street analysts who routinely issued quarterly

Die Bilanzsumme Enrons vor dem Konkurs des Energiehändlers betrug 63 Mrd. US \$. Mit einem Schuldenberg von 40 Mrd. US \$ und einer Bilanzsumme von 104 Mrd. US \$ ist mit dem Fall WorldCom ein neuer Rekord erreicht.⁸⁵⁰

„Was den Skandal so gefährlich macht, ist vor allem seine Schlichtheit: ‚Der Worldcom-Fall hat nichts von der Komplexität, die Enron an den Tag legt. (...) Aber gerade deshalb ist es so erschütternd, dass niemand etwas bemerkt hat.‘“⁸⁵¹ Seit der Gründung WorldComs im Jahre 1983 übernahm das Unternehmen 75 Konkurrenten, größtenteils im Telekommunikationsboom der 90er Jahre. 1998 wurde das viermal so große Unternehmen MCI von WorldCom geschluckt, „was Worldcom mit einem Schlag unter die Großen der Branche katapultierte“.⁸⁵² Durch diesen Kauf ist das Unternehmen erstmals in Kontakt mit der SEC geraten, die für die Übernahme statt der von WorldCom aggressiv bilanzierten Abschreibung von 7 Mrd. \$ nur 4 Mrd. \$ erlaubt hat.⁸⁵³

Diese aggressiven Bilanzierungsmethoden, insbesondere bezüglich der Abschreibungen, waren Kern des Systems WorldCom. Nach einer Fusion wurde hierdurch der Gewinn gesenkt und dafür in den darauf folgenden Perioden erhöht. Durch diese Methode konnte sich WorldCom im Boom der 90er Jahre besser darstellen als die Konkurrenz und den Aktienkurs in die Höhe treiben. Als im Jahr 2000 die Übernahme des Konkurrenten Sprint durch die Kartellbehörden untersagt wurde und gleichzeitig die Internet-Blase mit ihren hohen Wachstumsraten platzte, begann der Kurs der Aktie WorldComs zu fallen. Zwar versuchten Finanzvorstände von Technologieunternehmen, hohe Wachstumsraten dadurch gewährleisten zu können, dass Ausgaben später verbucht und damit Gewinne erhöht werden konnten, bei WorldCom erfüllte sich diese Hoffnung jedoch nicht.⁸⁵⁴

and annual earnings estimates.” (SEC (2002), SEC v. WorldCom, online im Internet, <http://www.sec.gov/litigation/complaints/compl17588.htm>, Abruf: 25.05.2005).

⁸⁴⁹ Vgl. Die Welt (2002c) vom 20.07.2002, In den USA droht die größte Pleite der Geschichte, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005; Die Welt (2002e) vom 27.06.2002, Worldcom hat Bilanzen massiv geschönt, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005; Die Welt (2002d) vom 10.08.2002, Worldcom gesteht neue Bilanzfälschungen, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

⁸⁵⁰ Vgl. Die Welt (2002c), a.a.O.; Börse-Online (2002) vom 22.07.2002, Worldcom-Pleite übertrifft selbst Enron, online im Internet, <http://www.boerse-online.de>, Abruf: 25.05.2003.

⁸⁵¹ Vgl. Financial Times Deutschland (2002) vom 28.06.2002, Worldcom: Das Ende des Vertrauens, online im Internet, <http://www.ftd.de>, Abruf: 25.05.2003. „Die Prüfer ..., die das Unternehmen bis vor kurzem betreuten, haben es übersehen. Nicht aufgefallen ist es auch den Bankern, die Worldcom einer Durchsicht unterzogen, bevor sie im Mai 2001 die größte Unternehmensanleihe der USA unterzeichneten.“ (FTD (2002), a.a.O.).

⁸⁵² Vgl. FTD (2002), a.a.O.

⁸⁵³ Vgl. FTD (2002), a.a.O.

⁸⁵⁴ „WorldCom is a major global communications provider, operating in more than 65 countries. WorldCom provides data transmissions and Internet services for business, and through its MCI unit, provides telecommunication services for businesses and consumers. WorldCom became an important player in the telecommunications

Im Mai 2001 wurde dann bei einer internen Revision festgestellt, dass betriebliche Aufwendungen, z.B. die Hälfte der Kosten für Leitungsmieten von anderen Telefongesellschaften, nicht unter den Aufwendungen verbucht wurden, sondern stattdessen auf verschiedene langfristige Kapitalanlagen verteilt worden sind. Auf diese Weise konnten Ausgaben versteckt, der Cashflow aufgebläht und künstliche Gewinne vorgegaukelt werden.⁸⁵⁵ Die ersten Untersuchungen durch die neu engagierten Wirtschaftsprüfer ergaben, dass rund 3,9 Mrd. US \$ an Kosten falsch verbucht worden waren. Bereits Anfang des Jahres 2001 wäre das Unternehmen bei ordnungsgemäßer Bilanzierung in den roten Zahlen gewesen.⁸⁵⁶

Nach weiteren internen Prüfungen stellte sich heraus, dass außerdem weitere Fehlbuchungen in Höhe von 3,3 Mrd. US \$ vorgenommen worden sind, die den Zeitraum von 1999 bis zum ersten Quartal des Jahres 2002 betreffen.⁸⁵⁷ „In dieser Periode seien Reserven manipuliert und als operative Gewinne verbucht worden.“⁸⁵⁸

Gegen WorldCom wurde eine Zivilklage durch die SEC angestrengt, außerdem untersuchen der Kongress und das US-Justizministerium den Fall.⁸⁵⁹ „In der Klageschrift heißt es, WorldCom habe die Antibetrugs- und die Berichterstattungsvorschriften der Wertpapiere verletzt. Die Gewinne seien so manipuliert worden, dass sie die Erwartungen der Börsianer erfüllten und den Aktienkurs stützten.“⁸⁶⁰

Das tatsächliche Ausmaß der Bilanzfälschungen ist auch nach umfänglichen Untersuchungen noch nicht bekannt. Innerhalb WorldCom werden die Untersuchungen im Bereich der Finan-

industry in the 1990s. However, as the economy cooled in 2001, WorldCom's earnings and profits similarly declined, making it difficult to keep WorldCom's earnings in line with the expectations by industry analysts. Starting at least in 2001 WorldCom engaged in an improper accounting scheme intended to manipulate its earnings to keep them in line with Wall Street's expectations and to support WorldCom's stock price. One of WorldCom's major operating expenses was its so called "line costs". In general "line costs" represent fees WorldCom paid to third party telecommunication network providers for the right to access the third parties' networks. Under GAAP, these fees must be expensed and may not be capitalized. Nevertheless, beginning at least as early as the first quarter of 2001, WorldCom's senior management improperly directed the transfer of line costs to WorldCom's capital accounts in amounts sufficient to keep WorldCom's earnings in line with the analysts' consensus of WorldCom's earnings. Thus, in this manner, WorldCom materially understated its expenses, and materially overstated its earnings, thereby defrauding investors." (SEC (2002a), a.a.O.).

⁸⁵⁵ Vgl. Stock-World (2002) vom 27.06.2002, WorldCom – Wegen Betrugs angeklagt, online im Internet, <http://www.stock-world.de>, Abruf: 25.05.2003.

⁸⁵⁶ Vgl. FTD (2002), a.a.O.

⁸⁵⁷ Lt. WorldCom-Sprecher Burns soll sich der Großteil der 3,3 Mrd. \$ aus Manipulationen bei den Rücklagen ergeben haben, die als Betriebseinnahmen verbucht worden seien. (Vgl. Die Welt (2002d), a.a.O.)

⁸⁵⁸ Stock-World (2002a) vom 09.08.2002, Ach du dickes Ei, online im Internet, <http://www.stock-world.de>, Abruf: 25.05.2003.

⁸⁵⁹ Vgl. Spiegel-Online (2002b), WorldComs zweite Milliarden-Lüge, vom 09.09.2002, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 25.05.2003; Spiegel-Online (2002a), Der neue Chef will nicht mehr, vom 11.09.2002, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 25.05.2003.

⁸⁶⁰ Heise-Online (2002), WorldCom im Skandalstrudel, vom 27.06.2002, online im Internet, <http://www.heise.de>, Abruf: 25.05.2003.

zen fortgesetzt. Es wird damit gerechnet, dass durch die Prüfungsgesellschaft, durch die die Abschlüsse der Jahre 2000, 2001, 2002 geprüft werden, weitere Fehlbuchungen aufgedeckt werden könnten.⁸⁶¹ In einer Stellungnahme des Unternehmens vom 05. November 2002 bezüglich möglicher weiterer Bilanzkorrekturen wird folgendes angekündigt: „WorldCom hat im Zuge der laufenden Verhandlungen mit der amerikanischen Börsenaufsicht SEC angekündigt, dass das Unternehmen auf Basis der noch vorläufigen Prüfungen zurückliegender Bilanzen eine weitere Korrektur seiner Erträge erwartet. Die Gesamtsumme der vorzunehmenden Korrekturen könnte sich, zusammen mit den bereits veröffentlichten Beträgen, auf mehr als neun Mrd. US-Dollar belaufen.“⁸⁶²

Bei den ggf. neu hinzukommenden zwei Mrd. US \$ handelt es sich um manipulierte Reserven, die operative Verluste WorldComs verschleiern sollten, um so die Gewinnprognosen der Analysten zu befriedigen. Diese Vorgänge gehen bis 1999 zurück.⁸⁶³

Wie aus der Darstellung zu erkennen ist, haben unterschiedliche Motivationen zu den Handlungen des jeweiligen Managements und den verschiedenen Unternehmensskandalen geführt.

Aus den Geschehnissen in und um Enron lassen sich auf verschiedenen Ebenen Lehren ziehen. Auf der Ebene der rechtlichen Rahmenbedingungen lässt sich folgern:

„Kein Rechnungslegungs- und Prüfungssystem wird je wahre Bilanzen gewährleisten“⁸⁶⁴. Die ständigen Versprechungen, durch die *US-GAAP* und die *US-GAAS* würde die *true and fair*

⁸⁶¹ Vgl. WorldCom (2002), WorldCom, Inc. gibt weitere Korrekturen früherer Bilanzen bekannt, vom 08.08.2002, online im Internet, <http://global.mci.com/de/news/archive>, Abruf: 18.10.2005.

⁸⁶² Vgl. WorldCom (2002a), WorldCom hält weitere Bilanzkorrekturen für wahrscheinlich, vom 05.11.2002, online im Internet, <http://global.mci.com/de/news/archive>, Abruf: 18.10.2005.

⁸⁶³ Vgl. FTD (2002a) vom 06.11.2002, Worldcom findet erneut unechte Gewinne, online im Internet, <http://www.ftd.de>, Abruf: 25.05.2003. Zu diesen Vorgängen veröffentlichte die SEC am 26.11.2002 ein AAER, der u.a. folgendes beinhaltet: „The Securities and Exchange Commission announces that a judgement of permanent injunction was entered today in its pending civil enforcement action against WorldCom, Inc. This judgement settles part, but not all, of the Commission’s action against WorldCom. (...) The Commission’s amended complaint alleges that WorldCom misled investors at least as early as 1999 through the first quarter of 2002, and further states that the company has acknowledged that during that period, as a result of undisclosed and improper accounting, WorldCom materially overstated the income it reported on its financial statements by approximately \$ 9 billion.“ (SEC (2002a), Litigation Release -SEC v. WorldCom, online im Internet, <http://www.sec.gov/litigation/litreleases/lr17866.htm>, Abruf: 25.11.2005). Ebenfalls am 26.11.2002 veröffentlicht WorldCom, dass zwischen dem Unternehmen und der SEC in der zivilrechtlichen Klage bezüglich früherer Bilanzierungspraktiken ein Vergleich geschlossen worden ist. „Der Vergleich, der vor dem zuständigen Gericht des südlichen Distriktes von New York geschlossen worden ist, beinhaltet weder ein Schuldanerkenntnis noch eine Negierung der Vorwürfe von Seiten WorldComs. Das Unternehmen verpflichtet sich vielmehr dazu, - in Zukunft keine Gesetzesverstöße zu begehen, - das Management aus den operativen Bereichen ebenso wie die Mitarbeiter der Finanzbuchhaltung entsprechend zu schulen, um so das Risiko künftigen Fehlverhaltens zu minimieren, - einen externen Berater zu beauftragen, der die Effizienz der internen Buchführungskontrollen und -richtlinien prüft und dem gerichtlich bestellten Unternehmensbeauftragten Kontrollen zu ermöglichen, um festzustellen, ob die Richtlinien in Bezug auf die ethische Unternehmensführung angemessen und effektiv ist.“ (WorldCom (2002b), WorldCom schließt Vergleich mit amerikanischer Börsenaufsicht SEC, online im Internet, <http://global.mci.com/de/news/archive>, Abruf: 18.10.2005.)

presentation gesichert, wecken jedoch falsche Erwartungen bei den Anlegern und sind daher kritisch zu beurteilen.

Mit Fällen wie Enron, aber auch mit denen im europäischen Raum, wird die Frage nach den grundsätzlichen Grenzen der kaufmännischen Rechnungslegung bezüglich ihrer zukunftsorientierten Aussagen bzw. Risikoeinschätzung aufgeworfen. Hier werden zukünftig weitere Detailregelungen zur Berichterstattung getroffen werden.⁸⁶⁵ Die so initiierte Auffassung der Öffentlichkeit, dass es sich bei der Rechnungslegung um eine Art „Vollkaskoschutz“ zu handeln habe, sollte dagegen eher einer Rechnungslegung weichen, die die Grenzen der Vorhersehbarkeit und der Planbarkeit der Allgemeinheit glaubhaft und vertrauenswürdig vermittelt. Die Realität des Wirtschaftslebens könnte anhand von Enron plastisch folgendermaßen dargestellt werden:

„Eine riesige Seifenblase ist geplatzt und mag die Energiemärkte noch für Jahrzehnte beeinträchtigen. Enrons Pleite reißt die Blüten brutal von der rosigen Weltsicht hinunter, die besagt: Wir leben in einer grundsätzlich rationalen Welt von transparenten und effizienten Märkten; einer Welt, von der die Theoretiker sagen könnten, dass Risiken mit mathematischer Genauigkeit quantifiziert werden können. ... Enrons Leute waren herausgehobene Prediger des Evangeliums einer neuen Welt der Energie. Und ihr Publikum an der Wall Street, begierig, mit einem griffigen Rezept hausieren zu gehen, riefen: Amen.“⁸⁶⁶

Befund der Untersuchung des Systems der *US-GAAP* ist: „Das Rechnungslegungssystem selbst hat die Geschäftstätigkeit von Enron maßgebend dirigiert, und umgekehrt ist die dienende Funktion der Rechnungslegung auf der Strecke geblieben („Umkehrung der Kausalität“).“⁸⁶⁷

Zur Maximierung der Performance sind dem Management unter anderem Stockoptions bzw. andere Anreizsysteme in Aussicht gestellt worden. Dass diese das Eigeninteresse des Mana-

⁸⁶⁴ Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1174; Die Welt (2002f), vom 07.02.2002, Enronitis ist kein Kurzzeit-Infekt, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

⁸⁶⁵ Dass das Recht für den Durchschnittsbürger damit nicht eben durchschaubarer bzw. verständlicher wird und den true and fair view eher verschleiern könnte, sei hier kurz angemerkt. Das gleiche gilt dafür, dass natürlich immer differenziertere und kreativere Detailregelungen ihre jeweiligen Umgehungsüberlegungen nach sich ziehen werden. (Vgl. auch Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1175). Dem Reformbedarf seitens der SEC nach der „Enron-Krise“, besonders bezüglich der Berichterstattung und der Informationen, die den Investoren zugänglich gemacht werden sollten, trägt u.a. die Rede von Harvey L. Pitt vom 11.12.2001 Rechnung. (Vgl. SEC (2001), Public Statement by SEC Chairman: How to Prevent Future Enrons - By Chairman Harvey L. Pitt, online im Internet, <http://www.sec.gov/news/speech/spch530.htm>, Abruf: 25.05.2003.

⁸⁶⁶ Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1175 nach Energy Economist (2002), a.a.O.

⁸⁶⁷ Vgl. Hoffmann / Lüdenbach (2002), a.a.O., S. 1169.

gements steigern, erscheint logisch. In einigen Fällen war die Vergütung gemessen an der individuellen Leistung mitnichten vertretbar.

Hier mit der Habgier und Maßlosigkeit der entsprechenden Akteure zu argumentieren, erscheint plausibel, gleichzeitig jedoch auch unbefriedigend.

“Some may say that the real solution to the Enron problem is to have ethical leaders. This advice is 100 % correct, but it is also 100 % useless. (...) there is no system known to humankind to assure that only good people are in an organization.”⁸⁶⁸

Bezogen auf die Anreizsysteme lassen sich im Fall von Enron zunächst die internen Bedingungen (Organisationskultur) und externe Bedingungen (Kontrollen durch die SEC, Wirtschaftsprüfer, Analysten etc.) unterscheiden.⁸⁶⁹

Die Auswirkungen der Anreizsysteme (die internen Anreize Enrons, nämlich Entlohnung, Prämien, Karrieremuster etc., unterschieden sich nicht von denen anderer Unternehmen), sind von der Ausgestaltung der entsprechenden Regelungen abhängig. Hierzu gehören die Regelungen der Regulierungsbehörde der Energiemärkte, die Regelungen bezüglich der Rechnungslegung (US-GAAP), Vertragsgestaltungen etc. Die für das Unternehmen geltenden Regelungen sind allerdings auslegungsfähig. “Say you have a dog, but you need to create a duck on the financial statements. Fortunately there are specific accounting rules for what constitutes a duck: yellow feet, white covering, orange beak. So you take the dog and paint its feet yellow and its fur white and you paste an orange plastic beak on its nose, and then you say to your accountants, ‘This is a duck! Don’t you agree that this is a duck?’ And the accountants say, ‘Yes, according to the rules, this is a duck.’ Everybody knows that it’s a dog, not a duck, but that doesn’t matter, because you’ve met the rules for calling it a duck.”⁸⁷⁰

Die Folgen der Anreize hängen von ihrer jeweiligen Wahrnehmung und den entsprechenden Zielvorstellungen und Erwartungen ab. Diese tatsächlichen Erwartungen/Zielvorstellungen etc. unterscheiden sich von denen, die im Code of Ethics festgelegt wurden.⁸⁷¹ In diesem Code, der zwar für alle Enron-Mitarbeiter galt, aber in jeweils verschiedenen Varianten für normale Mitarbeiter und das Top-Management existierte und der, obwohl er ausdrücklich von

⁸⁶⁸ Murphy, Joe (2002), Questions and warnings, online im internet: www.integrity-interactive.com/compliance/mkt_docs/enron.pdf, S. 5, Abruf 09.12.2005.

⁸⁶⁹ Suchanek, Andreas (2005), Enron – Fehlende Investition in Vertrauen, in: Forum Wirtschaftsethik, 2/2005, S. 26-36 (31 f.)

⁸⁷⁰ McLean, Bethany / Elkind, Peter (2003), The smartest Guys in the Room – The amazing rise and the scandalous fall of Enron, New York, 2003, S. 142 f.)

⁸⁷¹ Zur Organisationskulture Enron vgl. Suchanek, Andreas (2005), a.a.O., S. 33 mwN.

allen Mitarbeitern anzuerkennen war, nicht Bestandteil des Arbeitsvertrages wurde⁸⁷², sind u.a. die ethischen Werte des Unternehmens niedergeschrieben:

“Our Values

Respect: We treat others as we would to be treated ourselves. We do not tolerate abusive or disrespectful treatment. Ruthless, callousness, and arrogance don't belong here.

Integrity: We work with customers and prospects openly, honestly, and sincerely. When we say we will do something, we will do it: when we say we cannot or will not do something, then we won't do it.”⁸⁷³

Zwar sind in diesem Code of Ethics moralische Werte und Normen festgehalten worden (der gute Wille zu ethisch korrektem Handeln sei hier unterstellt), das Unternehmen hat jedoch nicht danach gehandelt und grundlegende Werte wie Glaubwürdigkeit, Vertrauenswürdigkeit und Integrität vernachlässigt. Daraus lässt sich folgendes schließen: „Es wäre naiv und insofern verfehlt, dass der Aufbau einer Vertrauensatmosphäre vor allem eine Frage guten Willens sei; vielmehr ist es erforderlich, die verschiedenen Formen von Gefährdungen dieser Atmosphäre ebenso einschätzen zu können wie die Fähigkeit, entsprechendes Verhalten von Organisationsmitgliedern zu honorieren bzw. vertrauensunterminierendes Verhalten zu sanktionieren u.a.m. Dazu gehört weiterhin die Kompetenz, ‚gute‘ Spielregeln als solche zu erkennen, aufbauen bzw. aufrecht erhalten zu können, denn viele Interaktionen in Unternehmen oder zwischen Unternehmensmitgliedern und (externen) Stakeholdern beruhen nicht (nur) auf einem Vertrauen in Personen, sondern (auch und vor allem) auf dem Vertrauen in die Funktionsfähigkeit der Spielregeln.“⁸⁷⁴ Neben dem Vertrauen in die „Spielregeln“ des Unternehmens muss jedoch auch Vertrauen in die Regelungen des jeweiligen Gesetzgebers bestehen.

⁸⁷² Abländer, Michael S. (2005a), Der Fall Enron – Aufstieg und Fall eines amerikanischen Vorzeigeunternehmens, in: Forum Wirtschaftsethik 2/2005, S. 7-17 (8)

⁸⁷³ Enron (2000), Code of Ethics, Houston, S. 4.

⁸⁷⁴ Suchanek, Andreas (2005), a.a.O., S. 34.

Literaturverzeichnis

Achleitner, Paul M. (1985),

Sozio-politische Strategien multinationaler Unternehmungen - Ein Ansatz gezielter Umweltmanagements
Bern/Stuttgart, 1985.

AICPA (2000)

Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews
Effective for Peer Reviews Commencing on or After January 1, 2001
New York, 2000.

AICPA (2001)

SECPS Section 1000
Organizational Structure and Functions of the SEC Practice Section of the AICPA Division for CPA Firms
New York, 2001.

AICPA (2001a)

SECPS Section 2000
Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews
New York, 2001.

AICPA (2002)

Bylaws of the American Institute of Certified Public Accountants
New York, 2002.

AICPA (2002a)

Frequently asked Questions about the AICPA
New York, 2002.

AICPA (2002b)

SEC Practice Section
New York, 2002.

AICPA (2002c)

SECPS Peer Review Program
New York, 2002.

AICPA (2002d)

Summary of AICPA Operations
New York, 2002.

AICPA (2002e)

A Bird's Eye View of the Enron Debacle
New York, 2002.

AICPA (2002f)

Questions and Answers About the SECPS Peer Reviews
New York, 2002.

AICPA (2002g)

How the Sarbanes-Oxley Act of 2002 impacts the Accounting Profession
New York, 2002.

AICPA (2003)

Managing Parnter Letter
December 1, 2003
New York, 2003.

AICPA (2003a)

SECPS Section 1000
Organizational Structure and Functions of the SEC Practice Section of the AICPA Division of Firms
New York, 2003.

AICPA (2004)

AICPA Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews
New York, 2004.

AICPA (2004a)

Center for Public Company Audit Firms Peer Review Program
April 2004 Bridging Document
New York, 2004.

AICPA (2005a)

AICPA Questions and Answers about the AICPA Peer Review Program
New York, 2005.

AICPA (2005k)

Common Deficiencies noted during Peer Reviews
Online im Internet:
http://www.aicpa.org/download/practmon/common_deficiencies.pdf
Abruf: 22.07.2005

AICPA (2005c)

AICPA Membership Eligibility Requirements
Online im Internet, <http://www.aicpa.org/about/qualif.htm>
Abruf: 14.04.2005.

AICPA (2005d)

Full Requirements
Online im Internet: www.aicpa.org/centerprp/full.req.htm
Abruf: 15.04.2005.

AICPA (2005e)

AICPA Peer Review Program
Online im Internet: www.aicpa.org/members/div/practmon/index.htm
Abruf: 15.04.2005.

AICPA (2005f)

Center for Public Company Audit Firms Peer Review Program
Online im Internet: www.aicpa.org/centerprp/index.htm
Abruf: 15.04.2005.

AICPA (2005g)

SEC Practice Section Membership Requirements Referenced in PCAOB's Interim Standards

AICPA (2005h)

The Effect of Sarbanes-Oxley on the Peer Review Program for Firms that are Inspected by the PCAOB
AICPA, 2005.

AICPA (2005i)

AICPA Practice-Monitoring Programs (Peer Review)
Online im Internet: www.aicpa.org/centerprp/peer_review.htm
Abruf: 16.04.2005.

AICPA (2005j)

Peer Review Standards Interpretations
Issued Through January 1, 2005.

Akerloff, George A. (1970)

The market for 'lemons': Qualitative uncertainty and the market mechanisms
In: Quarterly Journal of Economics 84 (1970), S. 488-500.

AKEIÜ (2004)

Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung
Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Act auf die Interne und Externe Unternehmensüberwachung
In: Betriebs-Berater vom 02.11.2004, S. 2399-2407.

AKEU (2004)

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Bilanzkontrollgesetzes
In: DB vom 13.02.2004, S. 329-332.

Arrow, Kenneth (1985)

The economics of agency
In: Pratt, John Winsor (Hrsg.) Principals and agents: the structure of business, Boston, 1985, S. 37-51.

Arthur, H. B. (1984)

Make Business Ethics Useful
In: Strategic Management Journal, 4/1984, S. 319 ff.

Abländer, Michael S. (2005)

Why the Watchdogs didn't bark – Gründe für das Moralversagen im Falle Enron
in: Forum Wirtschaftsethik, 2/2005, S. 19-25.

Abländer, Michael S. (2005a)

Der Fall Enron – Aufstieg und Fall eines amerikanischen Vorzeigeunternehmens
in: Forum Wirtschaftsethik 2/2005, S. 7-17

Austin, Kenneth R./ Langston, David C. (1981)

Peer Review: Its Impact on Quality Control
CPAs' and non-CPAs' views on the effectiveness of peer review
In: Journal of Accountancy, Heft 7/1981, S. 78-82.

Bachinger, Richard (1990)

Unternehmenskultur. Ein Weg zu Markterfolg
Hrsg., 1. Aufl., Frankfurt a.M., 1990.

Baetge, Jörg / Thiele, Stefan / Matena, Sonja (2004)

Mittelbare Sicherung der Prüfungsqualität durch Enforcement geprüfter Jahres- und Konzernabschlüsse – Überlegungen aus ökonomischer Sicht
In: BfuP 3/2004, S. 201-218.

Bahr, Andreas (2003)

Vertrauen in Wirtschaftsprüfer. . Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke
Wiesbaden, 2003.

Baker, Richard C./Mikol, Alain/Quick, Rainer (2001)

Regulation of the statutory auditor in the European Union: a comparative survey of the United Kingdom, France and Germany
In: The European accounting review, Heft 4/2001, S. 763-786.

Ballwieser, Wolfgang (1985)

Sind mit der neuen Generalklausel zur Rechnungslegung auch neue Prüfungspflichten verbunden?
In: Betriebs-Berater 40/1985, S. 1034-1043.

Ballwieser, Wolfgang (1998)

Was leistet der risikoorientierte Prüfungsansatz?
In: Sieben, Günter (1998), Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Prof. Dr. Günter Sieben, S. 359-374

Ballwieser, Wolfgang (2001)

Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers
Eine Analyse von Beratungsverbot und externer Rotation
In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance
Hrsg. v. Marcus Luther
Düsseldorf, 2001, S. 99-115.

Ballwieser, Wolfgang (2004)

Entwurf zur Modernisierung der EU-Abschlussprüferrichtlinie: neue Transparenz für Abschlussprüfer und Geprüfte
In: Betriebs-Berater, 59. Jg., 2004, S. 1.

Ballwieser, Wolfgang/Clemm, Hermann (1999)

Wirtschaftsprüfung
In: Handbuch der Wirtschaftsethik, Hrsg., Bd. 3, Gütersloh, 1999
S. 399-416.

Barnard, Chester Irving (1951)

The Functions of the Executive
Cambridge, 1951.

Barth, Martin (1998)

Unternehmen im Wertewandel – Zur Bindung der Mitarbeiter durch die Unternehmenskultur
Konstanz, 1998.

Baumhart, Raymond C. (1961)

How Ethical Are Businessmen?
In: Harvard Business Review, July-August 1961, S. 6 ff.

Bausback, Mathias (1997)

Die Erwartungslücke unter dem speziellen Aspekt der Unternehmensfortführung in Deutschland und der Schweiz / vorgelegt, Frankfurt am Main, 1997.

Becker, Gary S. (1968)

Crime and Punishment. An Economic Approach
In: Journal of Political Economy 76, S. 169 ff.

Benson, Michael L. (1985)

Denying the guilty mind: Accounting for involvement in a white collar crime
In: Criminology, 23, 583-607.

Berg, Andreas (2001)

Wirtschaftskriminalität in Deutschland. Ursachen und Bekämpfung von Korruption und Untreue
Osnabrück, 2001.

Bernhard, Wolfgang (2002)

Der Deutsche Corporate Governance Kodex: Zuwahl (comply) oder Abwahl (explain)?
in: Der Betrieb vom 06.09.2002, S. 1841-1846.

Bertel, Romuald (1996)

Peer Review – Prüfung der Prüfer
In: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, FS für Karl Vodrazka zum 65. Geburtstag
Hrsg. von Herbert Kofler et al.
Wien, 1996, S. 30-44.

Betzl, Karl Michael (1974)

Sicherung des Rechnungswesens
Köln, 1974.

Bevis, Hermann, W. (1962)

The CPA's Attest Funktion in Modern Society
In: Journal of Accountancy, Vol. 113 (1962), February, S. 28-35.

Binz, Hans-Bert (1985)

Kritik an deutschen Wirtschaftsprüfern – ein Glaubwürdigkeitsproblem
Bergisch Gladbach, 1985.

Binzer, Kilian (1999)

Die Ökonomik der Verhältnismäßigkeitsprüfung
Sofia-Diskussionsbeiträge zur Institutionenanalyse Nr. 99-1

BMJ (2005)

Grünes Licht für Enforcementstelle
Pressemitteilung vom 30.03.2005.

Bock, Michael (2000)

Kriminologie, 2. Auflage
München, 2000.

Böhret, Carl / Konzendorf, Götz (2001)

Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA). Gesetze, Verordnungen, Verwaltungsvorschriften, Nomos, Baden-Baden 2001.

Böckem, Hanne (2000)

Die Durchsetzung von Rechnungslegungsstandards: Eine kapitalmarktorientierte Untersuchung
Frankfurt am Main, 2000.

Böcking, Hans-Joachim (2001)

Die öffentliche Aufgabe des Wirtschaftsprüfers
Untersuchungs- und Redepflicht versus verbale Verschleierung
In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance
Hrsg. v. Marcus Luther
Düsseldorf, 2001, S. 53-65.

Börse-Online (2002)

Worldcom-Pleite übertrifft selbst Enron
vom 22.07.2002, online im Internet, <http://www.boerse-online.de>, Abruf: 25.05.2003.

Brenner, Steven N./Molander, Earl A. (1977)

Is the Ethics of Business changing?
In: Harvard Business Review, January-February 1977, S. 57 – 71.

BTdrs. 13/9712

Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
(KonTraG)
Vom 28.01.1998.

BTdrs. 14/3649

Gesetzentwurf der Bundesregierung
Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG)
Vom 23.06.2000.

Burton, Richard (1996)

Audit Monitoring und das Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)
In: WPK-Mitteilungen, Heft 3/1996, S. 166-168.

Cadbury, Sir Adam (1999)

Corporate Governance: A Framework for Implementation
London, 1999.

Calabresi, G./Melamed, D. (1972)

Property Rules, Liability Rules, and Inalienability: One View from the Cathedral
In: Harvard Law Review 85 (6), 1972, S.1089-1128.

CFO Magazine (2004)

Do as I Do – Creating the correct “tone at the top” is as much art as it is science, November 2004
Online im Internet: www.cfo.com
Abruf: 20.07.2005.

Castellano, Joseph F. / Lightle, Susan S. (2005)

Using Cultural Audits to Assess Tone at the top
In: The CPA Journal
Online im Internet: www.nysscpa.org
Abruf: 20.07.2005.

Clauß, Günter (1981)

Wörterbuch der Psychologie
Leipzig, 1981.

Claussen, Carsten Peter (2002)

Der Corporate-Governance Kodex aus der Perspektive der kleinen und mittleren Börsen-AG
In: Der Betrieb vom 07.06.2002, S. 1199-1206.

Clemm, Hermann (1995)

§ 264 HGB und Wahlrechte
In: Förtschle G. u.a. (Hrsg.): Rechenschaftslegung im Wandel, FS Wolfgang Dieter Budde, Düsseldorf, 1995, S. 135-156.

Coase, Ronald (1960)

The Problem of Social Cost
In: The Journal of Law and Economics 1, 1960, S. 1-44.

Coleman, James William (1989)

The Criminal Elite: The Sociology of White Collar Crime
New York, 1989.

Cressey, Donald Ray (1953)

Other People's Money. A Study in the Social Psychology of Embezzlement
The Free Press, 1953.

Dankmeier, Heinz (1937)

Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung
In: ZfhF, 31. Jg., 1937, S. 517-592.

Daly, Kathleen (1989)

Gender and varieties of white collar crime
In: Criminology, 27, 769-794.

Darmstädter, F. (1948)

Recht und Jurist
Süddeutsche Juristenzeitung, 3, Sp. 430-436.

Deloitte (2004)

Corporate Governance in Europe
2004, S. 6.

De Vries, Paul (1986)

The Discovery of Excellence: The Assets of Exemplars in Business Ethics
In: Journal of Business Ethics, 3/1986, S. 193 ff.

De George, Richard T. (1986)

Business Ethics
2nd ed. New York, 1986.

Deal, Terrence. E. / Kennedy, Allen A. (1982)

Corporate Cultures. The Rites and Rituals of Corporate Life
Reading, Mass., 1982.

Dennis, Anita (1997)

A Refresher Course in Peer Review. What CPAs should know about Peer Reviews and the misconceptions they should abandon
New York, 1997.

Deloitte (2004)

Corporate Governance in Europe, 2004.

Der Spiegel (1999)

Irgendwo steckt noch Geld
vom 06.09.1999.

DCGK (2005)

Deutscher Corporate Governance Kodex
Stand: 2. Juni 2005

Dietz, Mertin /Schmidt, Stefan (2001)

Die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung nach den überarbeiteten ISA 240
In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 22/2001, S. 1303-1311.

Die Welt (2000)

Flowtex-Affaire zieht weitere Kreise
vom 15.2.2000, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

Die Welt (2001)

Jetzt bohrt das Gericht bei Schmider
vom 24.09.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

Die Welt (2001a)

Virtuelle Wirtschaftsprüfer
vom 19.12.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

Die Welt (2001b)

KPMG weist Vorwürfe im FlowTex Skandal zurück
vom 11.10.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

Die Welt (2001c)

Prüften die Prüfer nicht genau genug?
vom 10.10.2001, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

Die Welt (2002)

Die großen Pleitefälle von Borgward bis Babcock
vom 09.07.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2005.

Die Welt (2002a)

Enrons langer Schatten
vom 18.10.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

Die Welt (2002b)

Ein Bilanzsystem erfordert eine gute Kontrollinstanz,
vom 21.02.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

Die Welt (2002c)

In den USA droht die größte Pleite der Geschichte
vom 20.07.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

Die Welt (2002d)

Worldcom gesteht neue Bilanzfälschungen,
vom 10.08.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

Die Welt (2002e)

Worldcom hat Bilanzen massiv geschönt
vom 27.06.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005;

Die Welt (2002f)

Enronitis ist kein Kurzzeit-Infekt
Vom 07.02.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 25.05.2005.

Dill, Peter / Hügler, Gerd (1997)

Unternehmenskultur und Führung betriebswirtschaftlicher Organisationen – Ansatzpunkte für ein kulturbewußtes Management
In: Heinen, Edmund und Fank, Matthias (Hrsg.), Unternehmenskultur – Perspektiven für Wissenschaft und Praxis, 2. überarbeitete Auflage, München, Wien, 1998, S. 141-210.

Dörner, Dietrich / Oser, Peter (1995)

Erfüllen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer ihre Aufgaben?
Zugleich Plädoyer für eine bessere Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfern
In: Der Betrieb vom 02.06.1995, S. 1085-1093.

Dörner, Dietrich (2003)

Quo vadis Wirtschaftsprüfung
In: Forum Wirtschaftsethik, 1/2003, S. 4 ff.

Dörner, Dietrich/Schwegler, Iren (1997)

Anstehende Änderungen der externen Rechnungslegung sowie deren Prüfung durch den Wirtschaftsprüfer
In: DB vom 07.02.1997, Heft 6, S. 285-289.

Dormayer, H.-Jürgen / Kettern, Thomas (1997)

Kulturkonzepte in der allgemeinen Kulturforschung. Grundlage konzeptioneller Überlegungen zur Unternehmenskultur
In: Heinen, Edmund und Fank, Matthias (Hrsg.), Unternehmenskultur – Perspektiven für Wissenschaft und Praxis, 2. überarbeitete Auflage, München, Wien, 1997, S. 49-66.

DTI (1998)

A Framework of Independent Regulation for the Accountancy Profession – Consultation Document
London, 1998.

Duffield, Grace/ Grabosky, Peter (2001)

The Psychology of Fraud
Australien Institute of Criminology, 2001.

Dyllick, Thomas (1989)

Management der Umweltbeziehungen. Öffentliche Auseinandersetzungen als Herausforderung
Wiesbaden, 1989.

Egli, Heinz (1985)

Grundformen der Wirtschaftskriminalität
Heidelberg, 1985.

Eidenmüller, Horst (1995)

Effizienz als Rechtsprinzip. Möglichkeiten und Grenzen der ökonomischen Analyse
des Rechts
2. Auflage, Tübingen, 1998.

Elschen, R. (1998)

Prinzipal Agent
In: Busse von Colbe, W/Pellens, B. (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesens, 4. Auflage,
1998, S. 557-560.
Elster, Alexander/ Lingemann, Heinrich/ Sieverts, Rudolf/ Schneider, Hans-Joachim
(1975) Handwörterbuch der Kriminologie, 3. Band, 2. Auflage
Berlin, New York, 1975.

Emmerich, Gerhard (1988)

Die Beratung auf der Grundlage der Abschlussprüfung
In: die Wirtschaftsprüfung, 41. Jg (1988), S. 637-645.

Energie Economist (2002)

A closer look at the Enron debacle
In: Energy Economist vom 31.01.2002
online im Internet, <http://www.platts.com>, Abruf: 25.05.2003.

Enron (2000)

Code of Ethics
Houston, 2000.

Ernst, Christoph (2001)

Peer Review oder Bundesaufsichtsamt
Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure?
In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance
Hrsg. v. Marcus Luther
Düsseldorf, 2001, S. 141-146.

Ernst, Christoph (2004)

BB-Gesetzgebungsreport: Regierungsentwurf des BilKoG
In: Betriebsberater, 59. Jg., 2004, S. 936 f.

Europäische Kommission (1996)

Grünbuch
Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union
Brüssel, 1996

Europäische Kommission (2000)

Empfehlung der Kommission zu Qualitätssicherungssystemen für die Abschlussprüfung
in der EU
In: WPK-Mitt., Sonderheft April 2001, S. 49-57.

EU-Kommission (2004)

Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die
Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung
der Richtlinien 78/660 EWG und 83/349 EWG des Rates
Stand: 16.03.2004.

EU-Kommission (2004a)

Mitteilung an die Kommission.

EU-Kommission (2006)

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, online unter http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2006/l_157/l_15720060609de00870107.pdf

Abruf 13.08.2006.

European Commission (2002)

Note to the file

Sarbanes-Oxley Act overview and preliminary analysis of issues applicable for foreign companies and foreign accounting firms

Brussels, 2002.

Ewert, Ralf (1993)

Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung, rationale Akteure und Märkte

In Zfbf 9/1993, S. 715-747.

Ferlings, Josef/Lanfermann, Georg

Unabhängigkeit von deutschen Abschlussprüfern nach Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Acts

In: DB vom 11.10.2002, S. 2117-2122.

Fikentscher, W. (1994)

Zur Generalklausel des § 242 BGB als Schlüssel des Zivilrechtlichen Vertrauensschutzes: 'Sonderevereinbarung' oder 'neue Sachnormen'? – Ein Beitrag zur Rechtsverhaltensforschung

In: Hof, H. et al. (Hrsg.): Recht und Verhalten. Verhaltensgrundlagen des Rechts – zum Beispiel Vertrauen, Baden-Baden S. 165 – 181.

Fliess, Wolfgang (1992)

Prüfung und Beratung im Spannungsfeld öffentlicher Erwartungen

In: Bericht über die Fachtagung des IDW 1991: Das vereinigte Deutschland im europäischen Markt, Hrsg. IDW

Düsseldorf, 1992, S. 53-66.

Frankfurter, George M. (2002)

The Socio-Economics of Scandals

In: Scandal and its Theory II, edited by Manfred J. Holler, S. 257-267.

FRC (2004)

Chairman's Report (2004)

Financial Reporting Council

FRC, 2004.

FRC (2005)

About the FRRP

Online im Internet, <http://www.frc.org.uk/frp/about/>

Abruf: 12.04.2005.

FRC (2005a)

Powers

Online im Internet, <http://www.frc.org.uk/frfp/how/powers.cfm>

Abruf: 12.04.2005.

FRC (2005b)

Operating Procedures

Online im Internet: <http://www.frc.org.uk/frfp/how/procedures.cfm>

Abruf: 12.04.2005.

FRC (2005c)

How the FRRP works

Online im Internet: <http://www.frc.org.uk/frfp/how/>

Abruf: 13.04.2005.

FRC (2005d)

Profssional Oversight Board For Accountancy, Regulation

Online im Internet: www.frc.org.uk/poba/regulation/

Abruf: 14.04.2005.

FRC (2005e)

Profssional Oversight Board For Accountancy, Audit Inspectation Unit

Online im Internet: www.frc.org.uk/poba/audit/

Abruf: 14.04.2005.

FRC (2005f)

Audit Inspection Unit – 2004/5 Audit Quality Inspections

Public Report, June, 2005.

Frankfurter, George M. (2002)

The Sozio-Economics of Scandals

In: Scandal and its Theory II

Edited by Manfred J. Holler

München, 2002, S. 257-267.

Frese, Erich (1998)

Grundlagen der Organisation – Konzept, Prinzipien, Strukturen

7. überarb. Aufl.

Wiesbaden, 1998.

FRRP (2005)

Report of Pro-activity, 1 January 2004 to 31 March 2005, online im Internet:

[http://www.frc.co.uk/images/uploaded/documents/FRRP%20Report %20on%20Pro-activity1.pdf](http://www.frc.co.uk/images/uploaded/documents/FRRP%20Report%20on%20Pro-activity1.pdf),

Abruf 06.08.2006.

FTD(2002)

Worldcom: Das Ende des Vertrauens

vom 28.06.2002, online im Internet, <http://www.ftd.de>, Abruf: 25.05.2003.

FTD (2002a)

Worldcom findet erneut unechte Gewinne

Vom 06.11.2002, online im Internet, <http://www.ftd.de>, Abruf: 25.05.2003.

Gabele, Eduard / Kretschmar, Helmut (1985)

Unternehmensgrundsätze – Empirische Erhebungen und praktische Erfahrungen zur Konzeption, Einrichtung und Wirkungsweise eines modernen Führungsinstruments
Frankfurt am Main, 1985.

Gelhausen, Hans Friedrich (2002)

Deutscher Corporate Governance Kodex und Abschlussprüfung
In: Die Aktiengesellschaft 10/2002, S. 529-535.

Gelter, Martin (2005)

Zur ökonomischen Analyse der begrenzten Haftung des Abschlussprüfers
In: WPg 9/2005, S. 486-499.

Gerke, Wolfgang (2005)

Kapitalmärkte und Ethik – Ein Widerspruch
In: zfwu 6/1 (2005), S. 22-30.

Gloeck, Dieter/Jäger, Herman de (1993)

The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa
Brooklyn, South Africa, 1993.

Göbel, Elisabeth (1992)

Wirtschaftsethik die verschiedenen Ansätze und der zwischen ihnen bestehende Zusammenhang,
In: WiSt, 21. Jg., 1992, Heft 6, S. 285-290.

Gössweiner-Saiko, Theodor (1970)

Wesen und Probleme der Bilanzdelikte
Neuwied/Berlin, 1970.

Gössweiner-Saiko, Theodor (1981)

Bilanzdelikte und andere Straftaten im kaufmännischen Rechnungswesen
Lübeck, 1981.

Gottfredson, Michael and Travis Hirschi (1990)

A General Theory of Crime
Stanford, California, 1990.

Griffiths, Ian (1986)

Creative Accounting: How to make your profits what you want them to be
London, 1986.

Grünarmel, Frohmund (1998)

Vertrauen und Glaubwürdigkeit - aus der Sicht des Ökonomen
In: List-Forum für Wirtschafts- und Finanzpolitik
Heft 3/1998, S. 279-289.

Grüniger, Stephan (2001)

Vertrauensmanagement – Kooperation, Moral und Governance
Marburg, 2001.

Hammers-Stritzek, Gisela/ Dannenberg, Silvia (2001)

Die Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung im europäischen Kontext
In: WPK-Mitt. Sonderheft April 2001, S. 18-22.

Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung (2002)

hrsg. von Ballwieser, Wolfgang et al.
3. überarbeitete und erweiterte Auflage,
(Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 8)
Stuttgart, 2002.

Hansen, Herbert (2002)

Durchsicht der 2000 im Bundesanzeiger veröffentlichten und hinterlegten Abschlüsse
durch die Wirtschaftsprüferkammer
In: Die Aktiengesellschaft 1/2002.

Heinen, Edmund (1986)

Handelsbilanzen
12. neubearbeitete Aufl.
Wiesbaden, 1985.

Heinen, Edmund (1997)

Unternehmenskultur als Gegenstand der Betriebswirtschaftslehre
In: Heinen, Edmund und Fank, Matthias (Hrsg.), Unternehmenskultur – Perspektiven
für Wissenschaft und Praxis, 2. überarbeitete Auflage, München, Wien, 1997, S. 4-48.

Heinen, Edmund / Dill Peter (1986)

Unternehmenskultur – Überlegungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht
In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 3/1986, S. 202 -218.

Heinhold, Michael/Pasch Helmut (1997)

Qualitätsbegriff, Qualitätsmanagement und Qualitätsmanagementzertifizierung in
Wirtschaftstreuhandkanzleien und –gesellschaften
In: Rechnungswesen und Controlling
Festschrift für Anton Egger zum 65. Geburtstag
Hrsg. v. Romuald Bertel und Gerwald Mandel
Wien, 1997, S. 577-602.

Heinhold, Michael (1999)

Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
In: Qualitätsmanagement in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, hrsg. v. Michael
Heinhold u. Helmut Pasch, München, 1999, S. 1-28.

Heise-Online (2002)

WorldCom im Skandalstrudel
vom 27.06.2002, online im Internet, <http://www.heise.de>, Abruf: 25.05.2003.

Hengsbach Friedhelm (1993)

Wirtschaftsethik
2. Auflage, Freiburg, 1993.

Hense, Burkhard (1997)

Die Rolle der staatlichen Behörden und der Berufsvereinigungen
- Qualitätskontrolle -
In: WPK-Mitt. 1/1997, S. 18-22.

Höffe, Otfried (1986)

Lexikon der Ethik
3., neubearbeitete Auflage, München, 1986.

Hoffmann, Friedrich (1989)

Unternehmens- und Führungsgrundsätze: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung,
In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 3/1989, S. 167 ff.

Hoffmann, Wolf-Dieter / Lüdenbach, Norbert (2002)

Enron und die Umkehrung der Kausalität in der Rechnungslegung
In: Der Betrieb vom 7.6.2002, S. 1169-1175.

Hollinger, Richard C. (2001)

2001 National Retail Security Survey Final Report
Gainesville, FL: Security Research Project.

Homann, Karl (1998)

Normativität angesichts systemischer Sozial- und Denkstrukturen
In: Gaertner, W (Hrsg.): Wirtschaftsethische Perspektiven IV: Methodische Grundfragen, Unternehmensethik, Kooperations- und Verteilungsprobleme
Berlin, S. 17-50.

Homann, Karl (1999).

Die Relevanz der Ökonomik für die Implementation ethischer Zielsetzungen
In: Handbuch der Wirtschaftsethik, Band 1-4, hrsg. von Wilhelm Korff u.a., Gütersloh, 1999, Band 1, S. 322-343.

Homann, Karl/ Hesse, Helmut (1988)

Wirtschaftswissenschaft und Ethik
In: Hesse, Helmut (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaft und Ethik
Berlin, 1988, S.9-33.

Hommelhoff, Peter (2001)

Peer Review oder Bundesaufsichtsamt
Brauchen wir eine Kontrolle der Kontrolleure?
In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance
Hrsg. v. Marcus Luther
Düsseldorf, 2001, S. 147-156.

Hommelhof, Peter / Hopt, Klaus J. / von Werder, Axel (2003)

Handbuch der Corporate Governance
Leitung und Überwachung börsennotierter Unternehmen in der Rechts- und Wirtschaftspraxis
Köln, Stuttgart, 2003.

Hommelhoff, Peter / Mattheus, Daniela (2003)

Die Rolle des Abschlussprüfers bei der Corporate Governance
In: Hommelhof, Peter / Hopt, Klaus J. / von Werder, Axel (2003) Hrsg.,
Handbuch der Corporate Governance - Leitung und Überwachung börsennotierter Unternehmen in der Rechts- und Wirtschaftspraxis, Köln, Stuttgart, 2003,
S. 639-671.

Hommelhoff, Peter / Mattheus, Daniela (2004)

BB-Gesetzgebungsreport: Verlässliche Rechnungslegung – Enforcement nach dem geplanten Bilanzkontrollgesetz
In: BB vom 12.01.2004, S. 93-100.

Hosmer, Larue T. (1995)

Trust: the connecting link between organizational theory and philosophical ethics
In: Academy of Management Review Vol. 20.

Hunger, Joe R. (1981)

Die deutschen Wirtschaftsprüfer: Image und Selbstverständnis einer Profession, Düsseldorf, 1981.

Hunzinger, Rolf (1980)

Die soziale Verantwortung der Unternehmung. Auseinandersetzung mit einem Schlagwort
Bern, Stuttgart, 1980.

Husted, Bryan W. (1990)

Trust in business relations: Directions for empirical research
In Business and Professional Ethics Journal Jg. 8, S. 23-40..

IAPC (1997)

International Auditing Practices Committee (IAPC), Assurance Engagements: Proposed International Standard on Assurance Engagements
Exposure Draft, 1999.

ICAEW (2003a)

Protecting the Public
Online im Internet,
http://www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_27677,MNXI_27677
Abruf: 16.03.2005.

ICAEW (2005)

Quality Assurance Directorate
Online im Internet: www.icaew.co.uk/index.cfm?AUB=TB2I_25424,MNXI_25424,
Abruf 11.04.2005.

ICAEW (2005a)

Audit Registration Committee Guidance on Regulation Penalties
Online im Internet, www.icaew.co.uk/viewer/index.cfm?AUB=TB2I_32369
Abruf: 15.08.2005.

ICAEW/ICAI/ICAS (1995)

Audit Regulations and Guidance
Hrsg. v. ICAEW et al.
London, 1995.

ICAEW/ICAI/ICAS (2001)

Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industrie for the year to 31 December 2001
Hrsg. v. ICAEW et al.
London, 2001.

ICAEW/ICAI/ICAS (2002)

Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industry for the Year to 31 December 2001
Hrsg. v. ICAEW et al.
London, 2002.

ICAEW/ICAI/ICAS (2003)

Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industry for the Year to 31 December 2002
Hrsg. v. ICAEW et al.
London, 2003.

ICAEW/ICAI/ICAS (2004)

Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industry for the Year to 31 December 2003
Hrsg. v. ICAEW et al.
London, 2004.

ICAEW/ICAI/ICAS (2005)

Audit Regulation – Report to the Department of Trade and Industry for the Year to 31 December 2004,
Hrsg. v. ICAEW et al.
London, 2005.

IDW (PS 140)

IDW Prüfungsstandard: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis
Stand 02.03.2005.

IDW (PS 200)

IDW Prüfungsstandard: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen
Stand: 28.06.2000.

IDW (PS 210)

IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung
Stand 08.05.2003.

IDW (PS 230)

Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlußprüfung
Stand: 08.12.2005.

IDW (PS 250)

Entwurf IDW Prüfungsstandard: Wesentlichkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung
Stand 08.05.2003.

IDW (PS 260)

Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung
Stand: 02.07.2001.

IDW (PS 261)

Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken
Stand: 06.09.2006.

IDW (PS 300)

Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung
Stand: 06.09.2006.

IDW (PS 345)

IDW Prüfungsstandard: Auswirkungen des Deutschen Corporate Governance Kodex auf die Abschlussprüfung
Stand: 01.07.2003.

IDW (PS 400)

Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei
Abschlußprüfungen
Stand: 28.10.2005.

IDW (PS 450)

Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen
Stand: 08.12.2005.

IDW/WPK (VO 1/1995)

Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis
Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW
In: WPK-Mitteilungen, Sonderheft April 2001, S. 58-77.

IDW/WPK (VO 1/2005)

Entwurf einer gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW – Anforderungen
an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (Entwurf VO 1/2005).

IDW/WPK (VO 1/2006)

Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW VO 1/2006:
Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis
WPg 2006, S. 629 ff.

IDW (1995)

Rechnungslegung nach International Accounting Standards
Praktischer Leitfaden für die Aufstellung IAS-konformer Jahres- und Konzernab-
schlüsse in Deutschland
Düsseldorf, 1995.

IDW (1998)

Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing
Vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze
Hrsg. v. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Düsseldorf, 1998.

IDW (2000)

Wirtschaftsprüferhandbuch 2000
Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung
Band 1
Hrsg. v. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Düsseldorf, 2000.

IDW (2001)

Tätigkeitsbericht
Berichtszeitraum 1.10.1999-30.09.2001
Düsseldorf, 2001.

IDW (2003)

Tätigkeitsbericht
Berichtszeitraum 1.10.2001-31.08.2003
Düsseldorf, 2003.

IFAC (2005)

Code of Ethics for Professional Accountants
June, 2005.

IFAC (2005a)

Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements
2005 Edition.

IOSCO (2002)

Principles for Auditor Oversight, 2002.

IOSCO (2002a)

Principles of Auditor Independence and the Role of Corporate Governance in Monitoring an Auditor's Independence, 2002.

ISA 220 (Revised)

Quality control for audits of historical financial information
(Effective for audits of historical financial information for periods beginning on or after June 15, 2005).

ISA 315

Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
(Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004).

ISA 330

The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks
(Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004)

ISQC 1 (2005)

International Standard on Quality Control – Quality Control for Firms that perform Audits and Reviews of historical financial Information, and other Assurance and related Services Engagements, effective as of June 15, 2005.

Jackall, Robert (1988)

Moral Mazes. The World of Corporate Managers
New York/Oxford, 1988.

Jenkins, Helmut W. (1989)

Die Wirtschaftsprüfer im Konflikt zwischen Prüfung und Beratung
Berlin, 1989.

Jentho, David/Beddow, Dean (2005)

Peer Review ist Stronger and Better Now
Online im Internet: www.aicpa.org/pubs/jofa/apr2005/jentho.htm
Abruf: 15.05.2005.

Jochheim, Sandra (2002)

Von der Unternehmenskultur zum Netzwerk von Subkulturen
Marburg, 2002.

Jonas, Hans (1984)

Das Prinzip Verantwortung. Versuche einer Ethik für eine technologische Zivilisation
Frankfurt am Main, 1984.

Kalveram, E. (1933)

Versuch einer Systematik der Bilanzdelikte
In Ertl, A. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung – Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen
Berlin, 1933.

Katz, Daniel / Kahn, Robert L. (1966)

The social psychology of organizations
New York, 1966.

Kaufmann, Michael (1995)

Die Prüfung kommunaler Unternehmen gemäß § 53 Absatz 1 Haushaltsgrundsätze-gesetz
Düsseldorf, 1995.

Keller, Gernot

Peer Review : Perspektiven nach dem Sarbanes Oxley Act of 2002
In: Betriebs-Berater : Zeitschrift für Recht und Wirtschaft, 2003, H. 41, S. 2167 ff.

Klein, Klaus-Günter (2004)

Die Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie : Vorschlag der EU-Kommission zur Überarbeitung der 8. EU-Richtlinie
In: Die Wirtschaftsprüfung, 57. Jg., 2004, S. 501 ff.

Kilpatrick, John A. (1985)

Corporate Response to Social Pressures: A Typology
In: Journal of Business Ethics, 6/1985, S. 493 ff

Kirstein, Roland / Schmidtchen, Dieter (2003)

Ökonomische Analyse des Rechts
Discussion Paper 2003-04.

Köhnken/Günter (1990)

Glaubwürdigkeit – Untersuchungen zu einem psychologischen Konstrukt
München, 1990.

Kohl, Markus (1991)

Wirtschaftskriminalität. Wirtschaftsdelikte im Rechnungswesen der Unternehmung, und ihre Bekämpfung
Weinheim, 1991.

Kolling, Karl (1965)

Bilanzverschleierung und Bilanzfälschung
In: Neue Betriebswirtschaft, 18. Jg. 1965, S. 188-193.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften (2001)

Empfehlung der Kommission zu Qualitätssicherungssystemen für die Abschlussprüfung in der EU
In: WPK-Mitteilungen, Sonderheft April 2001, S. 49-57.

Koslowski, Peter (1988)

Prinzipien der Ethischen Ökonomie
Tübingen, 1988.

Koslowski, Peter (1991)

Ethik des Kapitalismus
4. Auflage, Tübingen, 1991.

Kreikebaum, Hartmut (1996)

Grundlagen der Unternehmensethik
Stuttgart, 1996.

Kreikebaum, Hartmut/ Behnam, Michael/ Gilbert, Dirk Ulrich (2001)

Management ethischer Konflikte in international tätigen Unternehmen
Wiesbaden 2001.

Krulis-Randa, J.S. (1984)

Reflexionen über die Unternehmenskultur
In: Die Unternehmung, 4/1984, S. 358 ff.

Kühnberger, Manfred (1987)

Anmerkungen zum Argument vom "hohen Grad der Professionalisierung der deutschen Wirtschaftsprüfer als Garantie für vertrauenswürdige Abschlussinformationen:
Eine kritische Bestandsaufnahme
In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 39. Jg (1987), S. 455-487.

Lanfermann, Georg/ Maul, Silja; (2002)

Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland
In: Der Betrieb vom 23.8.2002, S. 1725-1732.

Lanfermann, Georg (2003)

Registrierung von deutschen Abschlussprüfern bei der neuen US-Berufsaufsicht
PCAOB
In: Der Betrieb, 56. Jg., 2003, H. 23, S. 1237 ff.

Lanfermann, Georg (2004)

Vorschlag der EU-Kommission zur Modernisierung der EU-Prüferrichtlinie
In: Betrieb, 57. Jg., 2004, S. 609.

Lange, Knut Werner/ Wall, Friederike (2001)

Risikomanagement nach dem KonTraG: Aufgaben und Chancen aus betriebswirtschaftlicher und juristischer Sicht
München, 2001.

Lavalle, Louis (2002)

ENRON: How Governance Rules failed
In: BusinessWeek, January 21, 2002.

Lay, Rupert (1983)

Ethik für Wirtschaft und Politik
München, 1983.

Lay, Rupert (1993)

Die Macht der Unmoral – Oder die Implosion des Westens
Düsseldorf, 1993.
Leffson, U. (1987)
Die Grundsätze Ordnungsgemäßer Buchführung
7. revidierte und erweiterte Auflage
Düsseldorf, 1987.

Leffson, Ullrich (1988)

Wirtschaftsprüfung,
4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage,
Wiesbaden, 1988.

Le Coutre, W (1925)

Bilanzdelikte
In: Bott, K., (Hrsg.), Handwörterbuch des Kaufmanns
Hamburg, 1925.

Lee, Thomas Alexander (1970)

The Nature of Auditing and its Objectives
In Accountancy, Vol. 81 (1970), S. 292-296.

Lenz, Hansrudi (2002)

Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA
In: Betriebs-Berater vom 30. Oktober 2002, S. 2270-2275.

Lenz, Hansrudi (2004)

Beschränkung von Beratungstätigkeiten durch Abschlussprüfer : Mangelhafter Umgehungsschutz im Entwurf des BilReG
In: Betriebs-Berater, 59. Jg., (2004), S. 707 ff.

Lindborg, Henry (2003)

Tone at the Top: Value added Auditing for Leadership
Online im Internet: <http://www.leanscm.net/Articles%20-%20September%20-%20October%2003/Team%20Management.htm>
Abruf: 20.07.2005.

Limperg Istituut (Hrsg.) (1985)

The social Responsibility of the Auditor
Amsterdam, 1985.

Lindgens-Strache, Ursula (1997)

Peer Review – Ein probates Mittel zur Sicherung und Verbesserung der Prüfungsqualität in Deutschland?
- Anmerkungen aus Sicht der Praxis
In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 3/1997, S. 266-291.

Ludewig, Rainer (2001)

Qualitätssicherung und Peer Review
Eine Chance für den Mittelstand
In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 7/2001, S. 388-392.

Ludewig, Rainer (2003)

Zur Berufsethik der Wirtschaftsprüfer
In: WPg 20/2003, S. 1093-1099.

Lück, Wolfgang (1998)

Lexikon der Rechnungslegung und Abschlussprüfung
4. völlig neu bearbeitete Auflage
München; Wien, 1998.

Lück, Wolfgang (2002)

Einführung in die Rechnungslegung
11., völlig neu bearbeitete Auflage
München; Wien, 2002.

Luhmann, Niklas (1964)

Funktionen und Folgen formaler Organisation
In: Schriftenreihe der Hochschule Speyer, Bd. 20, Berlin, 1964.

Luhmann, Niklas (1973)

Vertrauen. Ein Mechanismus der Reduktion sozialer Komplexität
Stuttgart, 1973.

Marker, Hans Friedhelm (1968)

Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung
Mainz, 1968.

Marks, Peter, Schmidt, Stefan (2000)

Externe Qualitätskontrolle nach dem Regierungsentwurf eines Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetzes (WPOÄG)
In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 9/2000, S. 409-425.

Marten, Kai-Uwe (1999)

Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen
Eine empirische Untersuchung des deutschen Marktes für Wirtschaftsprüfungsleistungen
Düsseldorf, 1999.

Marten, Kai-Uwe (1999a)

Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
In: Qualitätsmanagement in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
Hrsg. v. Michael Heinhold und Helmut Pasch
München, 1999, S. 29-69.

Marten, Kai-Uwe (1999b)

Peer Review im US-amerikanischen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer
Hintergründe, Historie und Ausgestaltung.
In: Betriebs-Berater vom 5.8.1999, S. 1594-1599.

Marten, Kai-Uwe (2001)

Die externe Qualitätskontrolle (Peer Review) im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland und den USA
In: WPK-Mitt. Sonderheft April 2001, S. 23-26.

Marten, Kai-Uwe (2003)

Umbruch im Peer Review-System - Deutscher Status quo und der Sarbanes-Oxley Act of 2002
In: WPg, 1-2/2003, S. 10-17.

Marten, Kai-Uwe / Köhler, Anette G. (2000)

4. WPO-Novelle: Anstoß zu einer externen Qualitätskontrolle von Wirtschaftsprüfern in Deutschland,
In: Betriebs-Berater vom 27.4.2000, S. 867-870.

Marten, Kai-Uwe / Köhler, Anette G. (2002)

Durchführung externer Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis - Vergleich deutscher und US-amerikanischer Normen -

In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 5 /2002, S. 241-251.

Marten, Kai-Uwe / Köhler, Annette (2004)

Prüfungsqualität als Forschungsgegenstand – Traditionelle Sichtweise und Erweiterungen des Begriffsverständnisses

In: Marten et. al. (2004), Externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer – Status quo und Weiterentwicklung, Düsseldorf, 2004, S. 1-21.

Marten, Kai-Uwe et. al. (2004)

Externe Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer – Status quo und Weiterentwicklung

Düsseldorf, 2004.

Marten, Kai-Uwe / Köhler, Annette (2005)

Vertrauen durch öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüferaufsichtskommission als Kernelement der WPO-Novellierung

In: WPg 4/2005, S. 145-152.

Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus (2003)

Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen

2. Aufl., Stuttgart, 2003.

Mattheus, Daniela (2001)

Mängel in der Abschlussprüfung

Tatsachenbericht und Analyse aus juristischer Sicht

In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance

Hrsg. v. Marcus Luther

Düsseldorf, 2001, S. 7-17.

Matzner, Egon (2002)

Enron, Andersen & Virtual Capitalism

In: Scandal and Its Theory II

Edited by Manfred J. Holler

München, 2002, S. 251-256.

Mayo, Elton (1933)

The Human Problems of an Industrial Civilization

New York, 1966.

McLaughlin, Eugene / Munice John (2001)

The Sage Dictionary of Criminology

London, Thousand Oaks, New Delhi, 2001.

McLean, Bethany / Elkind, Peter (2003)

The smartest Guys in the Room – The amazing rise and the scandalous fall of Enron, New York, 2003.

Meitner, Matthias / Hüfner, Felix/Kleff, Volker (2002)

ENRON: Wirtschaftsprüfer, Bilanzvorschriften und der deutsche Aktienmarkt - Ergebnisse einer Umfrage unter Analysten und institutionellen Anlegern

In: KoR Heft 3/2002, S. 139-141.

Meyer, L. (1956)

Bilanzdelikte

In: Seischab, H./ Schwantag, K., Handwörterbuch der Betriebswirtschaftslehre, Band 1, Stuttgart, 1956, Sp. 1116-1123.

Meyer zu Lösebeck, Heiner (1990)

Unterschlagungsverhütung und Unterschlagungsprüfung

2. unveränderte Auflage der Ausgabe 1982

Düsseldorf, 1990.

Milgrom, Paul R./Roberts, John (1992)

Economics, organization and management

Englewood Cliffs (NJ), 1992.

Mitroff, Ian I. (1988)

Crisis Management: Cutting through the Confusion

In: Sloan Management Review, Winter, 1988, S. 15 ff.

Mitroff, Ian I./Lilman, Ralph H. (1984)

Corporate Tragedies

New York, 1984.

Moxer, Adolf (1994)

Bilanzlehre

Bd. 1: Einführung in die Bilanztheorie

Wiesbaden, 3. Aufl., 1994.

Müller, Christof (1995)

Wirtschaftskriminalität: Analyse eines interdisziplinären Phänomens

In: Der Schweizer Treuhänder, 10/1995, 839 ff.

Müller-Gugenberger, Christian/Bieneck, Klaus, (2000)

Handbuch des Wirtschaftsstraf- und Ordnungswidrigkeitenrechts, Hrsg. 3. Auflage

Köln, 2000.

Murphy, Joe (2002)

Questions and warnings

online im internet: www.integrity-interactive.com/compliance/mkt_docs/enron.pdf,

S. 5, Abruf 09.12.2005.

Naak, Ulrich (2002)

Neuerungen im Recht der Hauptversammlung durch das Transparenz- und Publikationsgesetz und den Deutschen Corporate Governance Kodex

In: Der Betrieb vom 22.03.2002, S. 620-626.

Niehus, Rudolf J. (1985)

Prüfung der Prüfung durch die Prüfer

- Peer Review in den USA als Fortsetzungsveranstaltung

In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 11/1985, S. 296-299.

Niehus, Rudolf J. (1993)

Die Qualitätskontrolle der Abschlussprüfung

Die Entwicklung in der Selbstverwaltung der Certified Public Accountants in den Vereinigten Staaten und Lehren für den deutschen Berufsstand der Abschlussprüfer

Düsseldorf, 1993.

Niehus, Rudolf J. (1994)

Der Abschlussprüfer und die Qualitätskontrolle
In: WPK-Mitt., Heft 3/1994, S. 125-133.

Niehus, Rudolf J. (1996)

Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung:
Ein Berufsstand verpflichtet sich
In: Der Betrieb vom 23.02.1996, S. 385-391.

Niehus, Rudolf J. (1998)

Gewährleistung der Qualität der Abschlussprüfung international
Leitfaden und Checklisten für die Praxis.
Düsseldorf, 1998.

Niehus, Rudolf J. (2003)

Turnusmäßiger Wechsel des Abschlussprüfers
In: Der Betrieb, 56. Jg., 2003, S. 1637ff.

Niehus, Rudolf J. (2004)

Auswirkungen einer externen Pflichtrotation des Abschlussprüfers
In: Der Betrieb, 57. Jg., 2004, S. 885 ff.

Noll, Bernd (2002)

Wirtschafts- und Unternehmensethik in der Marktwirtschaft
Köln, 2002.

Nooderhaven, Niels G. (1996)

Opportunism and Trust in Transaction Cost Economics
In: Groenewagen, J. (Hrsg.), Transaction Cost Economics and Beyond
Boston, 1996.

Nowicka, Iwona (2003)

Entstehung von Vertrauen am Beispiel des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in Polen
Frankfurt am Main, 2003.

OECD (2004)

OECD Principles of Corporate Governance
Paris, 2004.

OECD (2004a)

Corporate Governance Principles, Frequently Asked Questions about the OECD Principles of Corporate Governance
Online im Internet unter: www.oecd.org, Abruf: 19.09.2004.

Opitz, Marcus (1992)

Ein Vergleich der Wirtschaftsprüfung in Frankreich und Deutschland. Objekte und Normen der Prüfung, Qualität und Berichtsform der Abschlussprüfer
Bergisch Gladbach/Köln, 1992, S. 223-227.

Opp, Karl-Dieter (1975)

Soziologie der Wirtschaftskriminalität
München, 1975.

Pasch, Helmut (1999)

Das Normensystem der DIN EN ISO 9000 als Basis für ein QM-System
Der Qualitätsbegriff in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
In: Qualitätsmanagement in Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung
Hrsg. v. Michael Heinhold und Helmut Pasch
München, 1999, S. 71-160.

PCAOB(2005)

Our Mission
Online im Internet: <http://www.pcaobus.org>
Abruf: 21.04.2005.

PCAOB (2005a)

Registration, online im Intern: <http://www.pcaobus.org/Registration/index.asp>
Abruf: 21.04.2005.

Peemüller, Volker H. / Rückard, Ferdinand (1997)

Risiko-Qualitätsportfolio als Instrumentarium eines systemorientierten Qualitätsmanagements von Abschlussprüfungen
In: Der Betrieb vom 22.8.1997, S. 1677-1682.

Peemöller, Volker H. (2003)

Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes : Neue Regelung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
In: Betriebs-Berater, 59. Jg., 2004, S. 539 ff.

Peemöller, Volker H. (2004)

Regierungsentwurf des BilReG : Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf
In: Betriebs-Berater, 59. Jg., 2004, S. 1158 ff.

Pellens, Bernhard (2001)

Internationale Rechnungslegung
4., überarbeitete und erweiterte Auflage
Stuttgart, 2001.

Pellens, Bernhard (2001a)

Drastisch reagieren
in: Wirtschaftswoche vom 24.01.2002, S. 52.

Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen Joachim (2004),

Internationale Rechnungslegung IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudien
5. überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart 2004.

Peters, Thomas J. und Waterman, Robert H., Jr. (1982)

In Search of Excellence – Lessons from America's Best-Run Companies
New York, 1982.

Pfitzer, Norbert/Orth, Christian/Waader, Dominic (2002)

Die Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat im Sinn des Deutsche Corporate Governance Kodex
In: Der Betrieb vom 12.04.2002, S. 753-755.

Pfitzer, Norbert / Oser, Peter / Orth, Christian

Reform des Aktien-, Bilanz- und Aufsichtsrechts
BilReg, BilKoG, APAG, AnSVG, UMAG sowie weitere Reformgesetze
Stuttgart, 2005.

Pfitzer, Norbert (2004)

Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers?
In: Deutsches Steuerrecht, 42. Jg., 2004, S. 328 ff.

Pfriem, Reinhard (2004)

Unternehmen, Nachhaltigkeit, Kultur
Von einem, der nicht auszog, um Betriebswirt zu werden
Marburg, 2004.

Pfriem, Reinhard (2004a)

Ein pluralistisches Feld von Governancekulturen
in: Pfriem, Reinhard (2004) Unternehmen, Nachhaltigkeit, Kultur - Von einem, der nicht auszog, um Betriebswirt zu werden, Marburg, 2004, S. 333-363.

Pfriem, Reinhard (2005)

Das Schmutzige ist das Saubere
Jenseits der vermeintlichen Reinheiten von Moralökonomik und Diskursethik
in: Beschoner, Thomas et al. (2005), Wirtschafts- und Unternehmensethik – Rückblick – Ausblick – Perspektiven, S. 23-59.

Pfriem, Reinhard (2005a)

Heranführung an die Betriebswirtschaftslehre
Zweite erweiterte Auflage
Marburg, 2005.

Pestke, Axel/ Deselaers, Christiane (2001)

Gesetz zur Änderung von Vorschriften über die Tätigkeit der Steuerberater: (7. StBÄndG). Gesetz zur Änderung der Vorschriften über die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer: (Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz – WPOÄG). Neues Berufsrecht der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer; Gesetze, Begründungen, Erläuterungen, Materialien
Bonn / Berlin, 2001.

Picot, Arnold (1991)

Ökonomische Theorien der Organisation: Ein Überblick über neuere Ansätze und deren betriebswirtschaftliches Anwendungspotential
In: Ordleheide, D. et al. (Hrsg.), Ökonomische Theorie und Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart, 1991, S. 143-170

Picot, Arnold / Neuburger, Rahild (1995)

Agency Theorie und Führung
In: Kieser, A. et al. (Hrsg.), Handwörterbuch der Führung, 2. neu gestaltete und ergänzte Aufl., Stuttgart, 1995, S. 14-21.

Pieper, Annemarie (1985)

Ethik und Moral
München, 1995.

Porter, Brenda Ann (1990)

The Audit Expectation-Performance Gap and the Role of External Auditors in Society,
New Zealand, 1990, S. 47-51.

Pratt, John Winsor / Zeckhauser, R J. (1985)

Principals and agents: the structure of business
Boston, 1985.

Quick, Reiner (1997)

Das Risiko der berufsrechtlichen Ahndung deutscher Wirtschaftsprüfer I
In: Betrieb und Wirtschaft 7/1997, S. 241-248.

Quick, Reiner (1997a)

Das Risiko der berufsrechtlichen Ahndung deutscher Wirtschaftsprüfer II
In: Betrieb und Wirtschaft 9/1997, S. 321-323.

Quick, Reiner (2001)

Das Institute of Chartered Accountants in England and Wales
Berufszugang, Aufgaben, Organisation
In: Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft, Heft 3/2001, S. 322-357.

Rasmusen, Eric (1989)

Games and information: an introduction to Game Theory
Oxford, 1989.

Rechtliche Grundlagen des Systems für Qualitätskontrolle (2001)

Neue Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung betreffend das System für Qualitätskontrolle
In: WPK-Mitteilungen, Sonderheft April 2001, S. 27-47.

Rich, Arthur (1984)

Wirtschaftsethik – Grundlagen in theologischer Perspektive
Gütersloh, 1984.

Richter, Martin (1978a)

Die Stellung des Abschlussprüfers im Entscheidungs- und Kontrollprozess der Aktiengesellschaft
In: DBW 1978, S. 21-38

Richter, Martin (1978b)

Die Veranlassung von Prüfungen als Entscheidungsproblem
In: BFuP 1978, S. 717-733.

Ripperger, Tanja (1998)

Ökonomik des Vertrauens
Tübingen, 1998.

Ripperger, Tanja (1999)

Vertrauen im institutionellen Rahmen
In: Korff, Wilhelm et.al., Handbuch der Wirtschaftsethik, Gütersloh, 1999, Band 3 Ethik wirtschaftlichen Handelns.

Robinson, Sandra L., & O’Leary-Kelly, Anne M. (1998)

Monkey see, monkey do: The influence of work groups on the antisocial behavior of employee
Academy of Management Journal, 41, 658-672.

Rothenburger, Manuel / Schruoff, Wienand (2002)

Zur Konsolidierung von Special Purpose Entities im Konzernabschluss nach US-GAAP, IAS und HGB
In: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 14/2002, S. 755-765.

Ruhnke, Klaus (1997)

Die Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung
In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 9/1997, S. 923-945.

Ruhnke, Klaus (2002)

Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung – Revolution im Prüfungswesen oder Weiterentwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes
In: DB vom 01.03.2002, S. 437-443.

Sahner, Friedhelm/Schulte-Groß, Horst/ Clauß, Carsten (2001)

Das System der Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und vereinigten Buchprüfer
In: WPK-Mitt. Sonderheft April 2001, S. 5-17.

Sako, Mari (1998)

The Information Requirements of Trust in Supplier Relations: Evidence from Japan, Europe and the United States
In: N. Lazaric, E. Lorenz (Hrsg.): Trust and Economic Learning, Cheltenham: Edward Elgar, S. 23 – 63.

Sathe, Vijay (1985)

Culture and Related Corporate Realities
Homewood, Ill., 1985.

Scior, Wilhelm (1998)

Corporate Governance bei der Benckiser N.V.
In Forum Wirtschaftsethik, 2/1998.

Schäfer, Hans – Bernd /Ott, Claus

Lehrbuch der ökonomischen Analyse des Zivilrechts
Berlin et. al., 4. Auflage 2005.

Scheffler, Eberhard (2005)

Corporate Governance – Auswirkungen auf den Wirtschaftsprüfer
In: WPg 9/2005, S. 477-486.

Schein, Edgar H. (1995)

Unternehmenskultur – Ein Handbuch für Führungskräfte, Frankfurt am Main, New York, 1995

Schildbach, Thomas (1996)

Die Glaubwürdigkeit der Wirtschaftsprüfer –
Zu Intensität und Charakter der Jahresabschlussprüfung aus wirtschaftlicher Sicht
In: BFuP 1/1996, S. 1-31.

Schindler, Joachim / Rosin, Udo (2001)

Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers nach deutschem und amerikanischem Recht - Insbesondere Beratungsverbot und Rotation-
In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance
Hrsg. v. Marcus Luther
Düsseldorf, 2001, S. 117-133.

Schindler, Joachim / Schurbohm, Anne (2002)

Unterschiedliche Bilanzierungsregeln in den USA und Europa: Welches ist die bessere Methode?
In: Ifo Schnelldienst 14/2002, S. 3-16.

Schindler, Joachim /Gärtner, Michael (2004)

Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung – Eine Einführung in ISA 240 rev.
In: WPG 22/2004.

Schmid, Reinhold (1995)

Qualitätssicherung in der deutschen Wirtschaftsprüfung
In: Standort Deutschland – Grundsatzfragen und aktuelle Perspektiven für die Besteuerung, die Prüfung und das Controlling; Anton Heigel zum 65. Geburtstag
Hrsg. von Volker H. Peemüller und Peter Uecker
Berlin, 1995, S. 495-518.

Schmidt, Stefan (2000)

Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung
Düsseldorf, 2000.

Schmidt, Stefan (2005)

Geschäftsverständnis, Risikobeurteilungen und Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers als Reaktion auf beurteilte Risiken
In: WPg 16/2005, S. 873-887.

Schmidt, Achim / Pfitzer, Norbert / Lindgens, Ursula (2005)

Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis
In: WPg 7/2005, S. 621-643.

Schmidtchen, Dieter (2000)

Vertrauen und Recht
Economic Series No. 0004, Februar 2000.

Schottländer, Rudolf (1957)

Theorie des Vertrauens
Berlin, 1957.

Schreyögg, Georg (1998)

Organisation: Grundlagen moderner Organisationsgestaltung
Mit Fallstudien. 2. Aufl.
Wiesbaden 1998.

Schruff, Wienand / Mika, Sebastian / Müller, Klaus-Robert / Rättsch, Gunner (2004)

Zur Beurteilung des Fraud Risikos im Rahmen der Abschlussprüfung
In: WPg 19/2004, S. 1057-1068.

Scior, Wilhelm (1998)

Corporate Governance bei der Benckiser N.V.
In: Forum Wirtschaftsethik, 2/1998.

SEC (2001)

Public Statement by SEC Chairman: How to Prevent Future Enrons
By Chairman Harvey L. Pitt,
online im Internet, <http://www.sec.gov/news/speech/spch530.htm>, Abruf: 25.05.2003.

SEC (2002)

SEC v. WorldCom
online im Internet, <http://www.sec.gov/litigation/complaints/complr17588.htm>,
Abruf: 25.05.2005.

SEC (2002a)

Litigation Release -SEC v. WorldCom
online im Internet, <http://www.sec.gov/litigation/litreleases/lr17866.htm>, Abruf:
25.11.2005.

Seibt, Christoph H (2002)

Deutscher Corporate Governance Kodex und Entsprechungs-Erklärung (§ 161 AktG-E)
In: Die Aktiengesellschaft 5/2002, S. 249-259.

Shapiro, Susan. P. (1987)

The social control of impersonal trust
In American Journal of Sociology 3/93.

Seibert, Ulrich (2002)

Im Blickpunkt: Der Deutsche Corporate Governance Kodex ist da
In: Betriebs-Berater vom 20.03.2002, S. 581-584.

Sell, Kirsten (1999)

Die Aufdeckung von Bilanzdelikten bei der Abschlussprüfung:
Berücksichtigung von Fraud & Error nach deutschen und
internationalen Vorschriften
Düsseldorf, 1999.

Siedenburg, Birte (1998)

Jeder nimmt, was er kann: Diebstahl, Betrug und Unterschlagung im Unternehmen
Frankfurt/Main, New York, 1998.

Special Report (2003)

One on One: The PCAOB Chairman and the JofA
In: Journal of Accountancy, Dec. 2003
Online im Internet: www.aicpa.org/pubs/jofa/dec2003/special.htm
Abruf: 20.07.2005.

Spiegel-Online (1999)

Acht Jahre Gefängnis für Balsam-Chef
vom 20.09.1999, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 06.11.2002.

Spiegel-Online (1999a)

Der Milliardenbetrug
vom 20.09.1999, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 06.11.2002.

Spiegel-Online (1999b)

Die spektakulärsten Fälle in Deutschland
vom 22.11.1999, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 28.10.2002.

Spiegel-Online (2000)

Die Balsam-Pleite
vom 28.03.2000, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 28.10.2002.

Spiegel-Online (2002)

Enron - ein Jahr danach – Der unaufhaltsame Untergang eines Todessterns
vom 16.10.2002, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 25.05.2003.

Spiegel-Online (2002a)

Der neue Chef will nicht mehr
vom 11.09.2002, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 25.05.2003.

Spiegel-Online (2002b)

WorldComs zweite Milliarden-Lüge
vom 09.09.2002, online im Internet, <http://www.spiegel.de>, Abruf: 25.05.2003.

Spremann, Klaus (1989)

Agency theory and risk sharing
In: Bamberg, Spremann, Klaus (Hrsg.), Agency theory, information and incentives,
Heidelberg, 1989, S. 3-35.

Staudt, Erich / Hinterwäller, Erich (1982)

Von der Qualitätssicherung zur Qualitätspolitik
- Konzeption einer integralen unternehmerischen Qualitätspolitik
In: ZfB 1982, S. 1000-1042.

Stehle, Anselm/Stehle, Heinz (2001)

Bilanzierung und Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht
5. überarbeitete und erweiterte Auflage
Dresden, 2001.

Staehe, Wolfgang H. (1999)

Management – Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive
8. Auflage, München, 1999.

Stern, R. (1923)

Bilanzdelikte, Falsche Geschäfts- und Steuerbilanzen
2. Auflage, Berlin, 1923.

Stober, Rolf (1998)

Allgemeines Wirtschaftsverwaltungsrecht
11. völlig neu bearbeitete Auflage, Stuttgart, 1998.

Stock-World (2002)

WorldCom – Wegen Betrugs angeklagt,
vom 27.06.2002, online im Internet, <http://www.stock-world.de>, Abruf: 25.05.2003.

Stock-World (2002a)

Ach du dickes Ei
Vom 09.08.2002, online im Internet, <http://www.stock-world.de>, Abruf: 25.05.2003.

Störk, Ulrich Viktor (1999)

Die Erwartungslücke und Ansätze ihrer Reduktion. Informationsgewinnung, -
verarbeitung und –weitergabe im Rahmen der Jahresabschlussprüfung im Hinblick auf
die Reduktion der Erwartungslücke unter Berücksichtigung der Entwicklungen in den
USA
München, 1999.

Suchanek, Andreas (2005)

Enron – Fehlende Investition in Vertrauen
in: Forum Wirtschaftsethik, 2/2005, S. 26-36.

Teufel, M. (1976)

Kriminalität des kaufmännischen Rechnungswesens
In: Schäfer, H. (Hrsg.), Grundlagen der Kriminalistik, Bd. 13/2, Hamburg 1976, S.
113-153.

The Business Roundtable (1988)

Corporate Ethics. A prime Business Asset. A Report on Policy and Practice in Company Conduct
New York, 1988.

Theisen, Manuel René (2001)

Das Peer Review System in der Wirtschaftsprüfung aus der Sicht der Öffentlichkeit
In: Kapitalmarktorientierte Unternehmensüberwachung, Chancen und Risiken - Bericht über die IDW-Fachtagung
26. und 27. Oktober 2000 in München, S. 460-482
Düsseldorf, 2001.

Thommen, Jean-Paul (1996)

Glaubwürdigkeit – Die Grundlage unternehmerischen Denkens und Handelns
Zürich, 1996.

Tielmann, Sandra (2001)

Durchsetzung ordnungsmäßiger Rechnungslegung:
Ein Beitrag zur aktuellen Enforcement-Diskussion
Düsseldorf, 2001.

Töller, Lars (2000)

Möglichkeiten zur Schließung der Erwartungslücke bei der Prüfung deutscher Konzernabschlüsse : Verbesserung der Konzernrechnungslegung und deren Prüfung im Kontext der Internationalisierung
Frankfurt am Main [u. a.], 2000.

Treuberg, Hubert Graf von (2004)

Konzeption des Systems der externen Qualitätskontrolle in Deutschland
In: Marten et. al. (2004), Externe Qualitätskontrolle um Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, 2004, S. 25-40.

Ulmer, Peter (2002)

Der Deutsche Corporate Governance Kodex – ein neues Regelungsinstrument für börsennotierte Aktiengesellschaften
In: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht (ZHR) 2/2002, S. 150-181.

Ulrich, Peter (1998)

Integrative Wirtschaftsethik – Grundlagen einer lebensdienlichen Ökonomie
2., durchges. Auflage
Bern et al. 1998

Utzig, Siegfried (2002)

Corporate Governance, Shareholder Value und Aktienoptionen –
Lehren aus Enron, WorldCom und Co.
In: Die Bank, Heft 9/2002, S. 594-597.

Utzig, Siegfried (2002)

Corporate Governance, Shareholder Value und Aktienoptionen – die Lehren aus Enron, WorldCom und Co.
In: Die Bank 9/2002, S. 594-597.

Veltins, Michael A. (2004)

Verschärfte Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer
In: Der Betrieb, 57. Jg. (2004)H. 9, S. 445 ff.

Volk, Klaus (1982)

Strafrecht und Wirtschaftskriminalität – Kriminalpolitische Probleme und dogmatische Schwierigkeiten
In: JZ 1982.

Wagner, Gerd Rainer (1990)

'Unternehmensethik' im Lichte der ökologischen Herausforderung
In: Czap, Hans (Hrsg.): Unternehmensstrategien im sozio-ökonomischen Wandel, Berlin, 1990, S. 295-316.

Weller, Steven (1988)

The Effectiveness of Corporate Codes of Ethics
In: Journal of Business Ethics, 5/1988, S. 389 ff.

Welt am Sonntag (2002)

Das Leben nach der Pleite
vom 14.04.2002, online im Internet, <http://www.welt.de>, Abruf: 10.10.2002.

Werder, Axel von (2004)

Umsetzung der Empfehlungen und Anregungen des Deutschen Corporate Governance Kodex
Berlin, 2004.

Wiedmann, Harald (1993)

Der risikoorientierte Prüfungsansatz
In: WPg 1-2/1993, S. 13-25.

Wieland, Josef (1999)

Die Ethik der Governance
Marburg, 1999.

Wieland, Josef (2004)

Governanceethik und moralische Anreize
In: Beschorner Thomas et al., Wirtschafts- und Unternehmensethik – Rückblick, Ausblick, Perspektiven
München, 2004.

Wiegand, Wolfgang (1994)

Rechtsschein und Vertrauen
In: Hof, H et al. (Hrsg.), Recht und Verhalten- Verhaltensgrundlagen des Rechts – zum Beispiel Vertrauen, Baden-Baden, 1994.

Wilcox, Kirkland A./Smith, Charles H. (1977)

Role Discrepancies and the Auditor-Client Relationship
In: Accounting, Organizations, and Society, Vol. 2 (1977), S. 81-87.

Willamson, Oliver E. (1993)

Calculativeness, trust, and economic organisation
In: Journal of Law and Economics, 36, S. 453-486.

Williams, Paul F (2003)

Commentary on „principles versus Rules-based Accounting standards and the Concept of Substance over Form”, online im Internet:
[http://www.uc3m.es/uc3m/dpto/EMP/noved/williams%20on%20baker\(2\).pdf](http://www.uc3m.es/uc3m/dpto/EMP/noved/williams%20on%20baker(2).pdf)
Abruf: 31.07.2006.

Wirtschaftsprüferkammer (2002)

Berufssatzung WP/vBP

Satzung der Wirtschaftsprüfer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (BS WP/vBP)

Berlin, 2002.

Wirtschaftsprüferkammer (2002a)

Textsammlung zur Wirtschaftsprüferordnung

Berlin, 2002.

Wirtschaftsprüferkammer (2002b)

Bericht des Qualitätskontrollbeirats bei der Wirtschaftsprüferkammer für 2001

Berlin, 2002.

Wirtschaftsprüferkammer (2002c)

Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Abschlussdurchsicht im Jahr 2001

Berlin, 2002.

Wirtschaftsprüferkammer (2003)

Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Abschlussdurchsicht im Jahr 2002

Berlin, 2003.

Wirtschaftsprüferkammer (2004)

Bericht der Wirtschaftsprüferkammer über die Abschlussdurchsicht im Jahr 2003

Berlin, 2004.

Wirtschaftsprüferkammer (2005)

Berufssatzung WP/vBP – Satzung der Wirtschaftsprüfer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (BS WP/vBP)

Berlin, 2005.

Wirtschaftsprüferkammer (2005a)

Bericht der Wirtschaftsprüfungskammer über die Abschlussdurchsicht 2004

Berlin, 2005.

Wirtschaftswoche (2002)

Die Mega Blamage

vom 24.1.2001, S.45-52.

White, Harrison C. (1985)

Agency as control

In: Pratt, J. W./Zeckhauser, R.J. (Hrsg.), Principals and agents: the structure of business

Boston, 1985, S. 187-212.

Wolff, Brigitta (1995)

Organisation durch Verträge

Wiesbaden, 1995.

WorldCom (2002)

WorldCom, Inc. gibt weitere Korrekturen früherer Bilanzen bekannt

vom 08.08.2002, online im Internet, <http://global.mci.com/de/news/archive>,

Abruf: 18.10.2005.

WorldCom (2002a)

WorldCom hält weitere Bilanzkorrekturen für wahrscheinlich vom 05.11.2002, online im Internet, <http://global.mci.com/de/news/archive>, Abruf: 18.10.2005.

WorldCom (2002b)

WorldCom schließt Vergleich mit amerikanischer Börsenaufsicht SEC online im Internet, <http://global.mci.com/de/news/archive>, Abruf: 18.10.2005.

Wunderer, Rolf (1983)

Führungsgrundsätze in Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung
Stuttgart, 1983.

Würth, Reinhold (1985)

Beiträge zur Unternehmensführung
Schwäbisch Hall 1985.

Würth, Reinhold (1993),

Thesen zur Unternehmensführung im Jahr 2010
In: Würtele, Günther (Hrsg.), Lernende Elite – Was gute Manager noch besser macht
Frankfurt, Wiesbaden, 1993, S: 86-110.

Würth, Reinhold (1999)

Erfolgsgeheimnis Führungskultur – Bilanz eines Unternehmers
2. Auflage, Künzelsau, 1999.

Wüstemann, Gerd (1975)

Probleme der Glaubwürdigkeit von Abschlussprüfern: Wirtschaftsprüfer und Certified Public Accountants
Zürich, 1975.

Wüstemann, Jens (2001)

Mängel in der Abschlussprüfung
Tatsachenbericht und Analysen aus betriebswirtschaftlicher Sicht
In: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance
Hrsg. v. Marcus Luther
Düsseldorf, 2001, S. 19-43.

Wysocki, Klaus von (1988)

Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens,
Prüfungsordnungen, Prüfungsorgane, Prüfungsverfahren, Prüfungsplanung und Prüfungsbericht
3., völlig neu überarbeitete Auflage
München, 1988.

Zand, Dale E. (1972)

Trust and Managerial Problem Solving
In: Administrative Science Quarterly, 17, S. 229-239.

Zucker, Lynne G (1986)

The production of trust: Institutional sources of economic structure, 1840-1920
In: Research in organizational behavior: an annual series of analytical essays and critical reviews. - Greenwich, Conn. [u.a.], S. 53-111.

Zybon, Adolf (1968)

Wirtschaftskriminalität und Rechnungswesen

In: ZfB 1968, S. 889-904.

Eidesstattliche Versicherung:

Hiermit versichere ich eidesstattlich, dass die die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher in gleicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Ort, Datum

Unterschrift