

Rechnungswesen

Umstellung auf IAS – Beratung durch den Wirtschaftsprüfer?

von Prof. Dr. Peter Leibfried, MBA, CPA, Leiter des Arbeitsbereichs „Internationale Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung“ an der Fachhochschule Calw, und Dr. Gerald Bauer, Ingo Weber, beide FAS AG, Stuttgart

Im Juni 2002 wurde die sog. IAS-Verordnung¹ vom Europäischen Parlament verabschiedet. Danach sind ab dem Jahr 2005 alle europäischen Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel auf einem organisierten Markt zugelassen sind, verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach den International Accounting Standards (IAS) bzw. International Financial Reporting Standards (IFRS)² aufzustellen³. Unternehmen, die lediglich Fremdkapitalpapiere notiert haben bzw. an einer außereuropäischen Börse notiert sind, welche die Bilanzierung nach US-GAAP erforderlich macht (z. B. New York Stock Exchange), wurde eine Übergangsfrist bis 2007 eingeräumt. Ziel der einheitlichen Anwendung ist es, mittelfristig die Vergleichbarkeit der Abschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen zu verbessern und letztendlich zu einem einheitlichen Regelwerk weltweiter Rechnungslegungsstandards zu kommen, die für die Zulassung an allen Börsen der Welt genutzt werden können⁴. Diese Verordnung ergänzt die Zulassungsvoraussetzungen für Unternehmen der früheren Börsensegmente „Neuer Markt“ und „SMAX“ (zukünftig ist IAS oder US-GAAP im „Premium Segment“ Pflicht) sowie den im Jahr 2004 auslaufenden § 292a HGB, der die von der Konzernabschlusspflicht nach HGB befreiende Aufstellung eines internationalen Konzernabschlusses gestattete.

Obgleich schon 29 der im DAX gelisteten 30 Unternehmen bis zum Jahr 2000 von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht haben, ist nach Einschätzung von Experten mit der größten Zahl der Umstellung in den Jahren 2003 bis 2007 zu rechnen. Insbesondere zahlreiche Banken und Versicherungen, für die sich die Umstellung – auf Grund der komplexen Vorschrift von IAS 39 „Finanzinstrumente“ – sehr aufwendig gestaltet, kommen zusehends in Zeitnot, soweit sie bisher mit den Umstellungsmaßnahmen noch nicht begonnen haben. Dies betrifft insbesondere nicht börsennotierte, jedoch kapitalmarktnahe Institute, die bisher mit den vorbereitenden Maßnahmen auf die Umstellung auf IAS gezögert haben. Hinzu kommen zahlreiche große und mittelgroße mittelständische Unternehmen, die sich gezwungen sehen, auf Grund des Wettbewerbs um Kapital mit börsennotierten Unternehmen und aus Gründen der Vergleichbarkeit ebenfalls auf IAS umzustellen.

Eine Umstellung auf IAS ist wegen der Komplexität der Materie, des fehlenden Know-hows in IAS und der chronischen Unterbesetzung im Rechnungswesen der meisten Unternehmen in der Regel nicht ohne die Unterstützung und Erfahrung von externen Beratern zu realisieren. Neben diversen Unternehmensberatungen werden insbesondere große und mittelständische Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit ihren Dienstleistungen im Rahmen der Umstellungen auf IAS⁵.

Vor dem Hintergrund der gegenwärtigen Diskussion um den Berufsstand, insbesondere um die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer, soll nachfolgend untersucht werden, inwieweit eine Beratung durch den Wirtschaftsprüfer bei der Umstellung eines von ihm geprüften Unternehmens auf IAS denn überhaupt möglich ist. Nicht Gegenstand der Betrachtung ist die Beratung durch den Wirtschaftsprüfer bei einer von ihm nicht geprüften Gesellschaft.

1. Projekt IAS-Umstellung

Der Ablauf einer Umstellung auf IAS wird in der Regel in den folgenden Phasen durchgeführt: Analyse, Planung, Konzeption, Umsetzung, Projektabschluss.

Analysephase

Ziel der Analysephase ist es, einen Überblick über die spezifischen Problemstellungen für eine Bilanzierung nach IAS zu gewinnen. Im Einzelnen sind hierzu die folgenden Maßnahmenpakete zu bearbeiten:

- Analyse vorliegender Konzern- und Einzelabschlüsse;
- Aufbereitung aller wesentlichen in der Vergangenheit erfolgten gesellschaftsrechtlichen Transaktionen (Unternehmenserwerbe, Eingehen von Beteiligungen, Aufnahme von Gesellschaftern etc.);
- Analyse der verschiedenen Umsatzquellen und der diesen Umsätzen unterliegenden Geschäftsmodelle;
- Erlangung eines Überblicks über die bereits vorhandenen Prozesse und Methoden im Bereich des Controllings, des Reportings und der Planung mit Relevanz für die Bilanzierung nach IAS;
- Analyse der vorhandenen bzw. zu installierenden EDV-Umwelt.

Planungsphase

Ziel der Planungsphase ist die Festlegung eines Projektplans hinsichtlich der Dimensionen Zeit, Kosten, Ressourcen und Abläufe. Auf Basis von Erfahrungen aus vergleichbaren Projekten und Unternehmen wird zum Abschluss der Planungsphase daher eine entsprechende detaillierte Übersicht und Reihenfolge der vorzunehmenden Einzelmaßnahmen, des hierfür erforderlichen Zeitraumens, der jeweiligen personellen Verantwortlichkeiten und eventueller Auswirkungen auf die Projektkosten verabschiedet.

Konzeptionsphase

Ziel der Konzeptionsphase ist es, in fachlicher, methodischer und prozessualer Hinsicht die Voraussetzungen für eine dauerhafte Umstellung auf IAS zu schaffen. Im Einzelnen sind hierzu die folgenden Maßnahmenpakete abzuarbeiten:

- Lösung fachlicher Sonderfragen;
- Erstellung einer Bilanzierungsrichtlinie, die den Tochtergesellschaften die eigenständige Erstellung von Einzelabschlüssen nach IAS ermöglichen soll;
- Anpassung des Konzernkontenrahmens an die Anforderungen von IAS;
- Erstellung von Vorlagen für Berichtsformulare zur standardisierten Übermittlung der Einzelabschlüsse der Tochtergesellschaften an die Konsolidierungsstelle bei der Muttergesellschaft. Hierbei ist insbesondere auf die für die Erstellung des Anhangs erforderlichen zusätzlichen Informationen einzugehen;
- Definition von Anforderungen zur Anpassung der EDV-Umwelt, insbesondere der ERP-Software;

1 Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. 6. 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards.

2 Im Anschluss an die Umstrukturierung des IASC war einer der ersten Beschlüsse des neuen Board am 1. 3. 2001 die Umbenennung der künftig internationalen Rechnungslegungsgrundsätze von IAS in International Financial Reporting Standards (IFRS).

3 Vgl. Spanier/Schulze, Rechnungslegung nach IAS, BI 09/2002, S. 70.

4 Vgl. o. V., DB 2002, S. 1231.

5 „Mit fachlicher Kompetenz und vielfältiger Projekterfahrung unterstützen wir unsere Mandanten, den Herausforderungen der Rechnungslegung nach IAS gerecht zu werden.“ oder „Wir begleiten Sie von der Projektplanung über die Durchführung bis hin zum ersten Konzernabschluss nach IAS“

- Erarbeitung von Konzepten für zusätzlich erforderliche Controlling-Maßnahmen.

Umsetzungsphase

Ziel der Umsetzungsphase ist die Überführung der in der konzeptionellen Phase getätigten Vorarbeiten in stehende, stabile Prozesse und die Erfüllung der entsprechenden Aufgaben durch Mitarbeiter des Kunden. Im Wesentlichen sollen hierzu die folgenden Maßnahmen vorgenommen werden:

- Schulung der Mitarbeiter bei der Anwendung der neuen Bilanzierungsrichtlinien und Berichtsformate;
- Monitoring des Abschlusserstellungsprozesses für den IAS-Abschluss, internes und externes Benchmarking zur Identifikation von Schwachstellen sowie Durchführung von Maßnahmen zur Prozessverbesserung;
- Selektive Unterstützung bei der Erstellung der IAS-Abschlüsse;
- Abbildung der Anforderungen von IAS in der ERP-Software.

Projektabschluss

Ein geordneter und planmäßiger Projektabschluss soll sicherstellen, dass nach erfolgter Durchführung des Projekts die hierfür verantwortlichen Mitarbeiter des Kunden in der Lage sind, einen Abschluss nach IAS im Wesentlichen eigenständig zu erstellen und sich im Tagesgeschäft im Zusammenhang mit IAS ergebende Problembereiche zu identifizieren und zu lösen. Hierzu sollen insbesondere die folgenden Maßnahmen vorgenommen werden:

- Dokumentation der erfolgten Überleitungsmaßnahmen und des theoretischen Hintergrunds;
- Vorbereitung sich wiederholender Überleitungsbuchungen für die Folgejahre;
- Bereitstellung von Hinweisen auf Literatur- und Informationsquellen zur dauerhaften eigenständigen Einarbeitung in die Materie durch Mitarbeiter bzw. externe Dienstleister (Checklisten, Lehrbücher, Datenbanken etc.).

2. Vor- und Nachteile der Umstellung auf IAS durch den Wirtschaftsprüfer

2.1 Vorteile

Der Wirtschaftsprüfer besitzt auf Grund seines hohen fachlichen Standards und seiner spezifischen Unternehmenskenntnisse sehr gute Voraussetzungen, um die Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards bei einem von ihm geprüften Unternehmen durchzuführen.

Die Umstellungsbetreuung durch den eigenen Wirtschaftsprüfer kann auch eine qualitative Verbesserung des Jahresabschlusses zur Folge haben. Durch die erweiterten Berichtspflichten, die sich beispielsweise aus den umfangreicheren Anhangsangaben ergeben, erhält der Abschlussprüfer bei Analyse und Einrichtung organisatorischer Maßnahmen zur Beschaffung dieser Informationen erweiterte Kenntnisse über das Unternehmen, die es ermöglichen, anschließende Jahresabschlussprüfungen problemorientierter durchzuführen.

2.2 Nachteile

Grundsätzlich besteht die Gefahr einer ungewollten Verantwortungsübernahme des beratenden Wirtschaftsprüfers. Im Rahmen einer folgenden Jahresabschlussprüfung kann das Risiko einer Selbstprüfung⁶ auftreten, welche die notwendige Objektivität eines unabhängigen Prüfers einschränken kann. Dies kann sich wiederum zum Nachteil des geprüften Unternehmens auswirken. Insoweit kann sich eine Grauzone entwickeln, die ein erhebliches Gefährdungspotenzial in sich trägt⁷.

Die internationale Rechnungslegung kennt die derzeit in Deutschland übliche Trennung von externer und interner Rechnungslegung nicht. Eine Umstellung erfordert daher eine Abkehr

der im HGB und Steuerrecht üblichen juristischen Denkansätze zu Gunsten einer betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Die traditionelle Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer ist bislang jedoch weitgehend juristisch ausgerichtet. Insoweit besteht keine ausgesprochene fachliche Spezialisierung, die den Wirtschaftsprüfer als Umstellungsfachmann prädestiniert.

Dies gilt insbesondere für das notwendige Know-how bei der Anpassung der EDV-Umgebung eines Unternehmens. Im Rahmen der Umstellung auf internationale Rechnungslegungsstandards – speziell bei Einrichtung des Umsatzkostenverfahrens – kann es sinnvoll sein, auf entscheidungsorientierte ERP-Systeme⁸ umzustellen, um dadurch den Datenfluss von externem und internem Rechnungswesen zu vereinheitlichen und in einem Einkreissystem darzustellen. Basierend hierauf kann eine aussagekräftigere Unternehmensplanung, die neben den klassischen Bereichen der Finanzplanung insbesondere eine strategische Planung sowie Elemente der Konkurrenz- und Marktanalysen enthält, aufgebaut werden. Darüber hinaus ist eine Parallelabbildung nationaler, internationaler und steuerrechtlicher Bilanzierung programmtechnisch sicherzustellen.

3. Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers

Die Unabhängigkeit nach § 43 der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) ist eine der zentralen Pflichten bei der Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers. Es soll im Folgenden gezeigt werden, wie sie, vor dem Hintergrund der aktuellen berufsrechtlichen Entwicklungen, als Bestimmungsgröße auf die Beratung im Rahmen der Umstellung auf IAS wirkt.

3.1 Unabhängigkeitsgrundsatz des Wirtschaftsprüfers gem. § 319 HGB

§ 319 Abs. 1 HGB regelt, wer Abschlussprüfer sein kann. In Abs. 2 werden Ausschlussstatbestände aufgezählt, die Interessenkollisionen der Abschlussprüfer bei Durchführung von Pflichtprüfungen verhindern sollen⁹. Diese Katalogtatbestände konkretisieren die Generalvorschrift des § 318 Abs. 3 HGB über die Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers, die nach § 49 der WPO zur Versagung der Prüfungstätigkeit durch den Wirtschaftsprüfer führen kann. Durch die institutionalisierte Selbstkontrolle des Wirtschaftsprüfers soll der Unabhängigkeitsgrundsatz, der nach § 43 Abs. 1 WPO in Verbindung mit § 2 Abs. 1 BS WP/vBP¹⁰ eine zentrale Berufspflicht darstellt, gesichert werden.

Nach der Vorschrift des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB darf ein Wirtschaftsprüfer nicht Abschlussprüfer sein, wenn er bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaft über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat. Dieser Ausschlussgrund geht auf einen alten Grundsatz der Berufsrichtlinien zurück, wonach es zu beanstanden ist, wenn der Wirtschaftsprüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Zustandekommen er selbst maßgeblich mitgewirkt hat¹¹. Durch die Regelung wird das Gebot der Unbefangenheit des § 49 WPO gesichert, das § 22 der BS WP/vBP dahingehend weiter konkretisiert, dass eine gleichzeitige oder nachfolgende Prüfung durch den Berater dann bedenklich ist, wenn die Beratungstätigkeit über eine fachliche und wissenschaftliche Sachaufklärung oder über eine gutachtliche Darstellung von Alternativen (Entscheidungshilfe) hinausgegangen ist und daher die Besorgnis be-

6 Vgl. Hense/Veltins, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 5. Aufl. 2003, § 319, Rn. 21.

7 Vgl. Hopt, in: Baumbach/Hopt, HGB, 30. Aufl. 2000, § 318, Rn. 6.

8 Enterprise-Resource-Planning-System.

9 Vgl. ADS, HGB Kommentar 2003 online, § 319 HGB, Rn. 42.

10 Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (BS WP/vBP), WPK, Berlin 2002.

11 Vgl. ADS, a. a. O., § 319 HGB, Rn. 110.

steht, dass die Funktion des objektiven und unparteiischen Wirtschaftsprüfers nicht mehr gegeben sein könnte. Im Einzelfall kann es zu einer unzulässigen Mitwirkung durch den Berater kommen, wenn das unternehmerische Handeln, die funktionale Entscheidungskompetenz nicht mehr beim Beratenen liegt¹².

Durch diese Regelungsinhalte wird deutlich, dass der Gesetzgeber auf die Wahrung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers als elementare Berufspflicht¹³ besonderen Wert legt. Die Regelung des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB ist „kristallklar“¹⁴ und lässt auf Grund ihrer präzisen Formulierung grundsätzlich keine Interpretationsspielräume offen. Durch die ausdrückliche Übernahme der Vorschrift in § 24 der BS WP/vBP hat der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer eine eindeutige Orientierung, die für alle Abschlussprüfungen gilt, erhalten.

3.2 Allweiler-Fall – Urteil des BGH vom 21. April 1997

Der Unabhängigkeitsgrundsatz des Wirtschaftsprüfers nach § 319 HGB hat durch das Urteil des BGH vom 21. April 1997¹⁵ eine gewisse Aufweichung erfahren. In diesem grundlegenden Urteil wurde festgestellt, dass:

- die Beratung eines Auftraggebers in wirtschaftlichen und steuerrechtlichen Angelegenheiten durch denselben Wirtschaftsprüfer grundsätzlich vereinbar ist; jedoch sie nach Art und Umfang im Einzelfall eine unzulässige Mitwirkung in Sinne des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB darstellen kann.
- zur unzulässigen Mitwirkung die Beratung im Regelfall erst dann wird, wenn sie über die Darstellung von Alternativen im Sinne der Entscheidungshilfe hinausgeht, insbesondere wenn der Berater selbst an Stelle des Mandanten eine unternehmerische Entscheidung in Bezug auf den zu überprüfenden Jahresabschluss trifft.

Mit diesem Urteil wurde höchstrichterlich der Grundsatz der funktionalen Entscheidungszuständigkeit als Abgrenzungsmerkmal herangezogen. Das bedeutet, dass die mit der Aufstellung des Jahresabschlusses verbundenen Entscheidungen vom Mandanten zu treffen sind. Die setzt jedoch beim Mandanten eine Urteilsfähigkeit voraus. Aus der Urteilsbegründung ist ersichtlich, dass das Gericht bei seiner Urteilsfindung der Sachkompetenz¹⁶ des Mandanten große Bedeutung zurechnete, da es untersuchte, ob ein „eigenes Werk“ geschaffen wurde¹⁷. Untersuchungsgegenstand war die Sachkompetenz in steuerlichen Fragestellungen und die ausreichende personelle Kapazität der Mitarbeiter im Mandantenunternehmen, deren tatsächliches Vorhandensein im Entscheidungsfall schließlich zur einer Abgrenzungsmöglichkeit zwischen statthafter Beratung in steuerlichen Angelegenheiten und Abschlussprüfung führten. Insoweit deutet das Urteil in die Richtung, dass bei Vorhandensein von fachlichem Detailwissen und personeller Kapazität beim Prüfungsmandanten, kein Mitwirkungsverbotstatbestand nach § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB vorliegen muss.

Obwohl der Entscheidung die Frage nach der Zulässigkeit von gleichzeitiger Steuerberatung und Abschlussprüfung zu Grunde lag, hat sie eine Signalwirkung in Richtung von weiteren, in der jüngsten Vergangenheit zunehmenden Dienstleistungsangeboten durch Wirtschaftsprüfer (Value-Added Services¹⁸) wie z. B. die Erarbeitung von IT-Lösungen, die Jahresabschlusserstellung, die Optimierung von Abschlusserstellungsprozessen, die IAS- bzw. US-GAAP-Einführung, den Aufbau eines Risikomanagementsystems und die Erstellung von Bewertungsgutachten bei Unternehmensakquisitionen.

3.3 Urteil des OLG Brandenburg vom 10. Juli 2001

Eine weitere Konkretisierung des Mitwirkungsumfangs des Abschlussprüfers nach § 319 HGB erfolgt im Urteil des OLG Brandenburg¹⁹ vom 10. Juli 2001. Demnach kann die Hilfe des Prüfers bei verschiedenen Einzelproblemen und Grundsatzfragen, jedoch nicht flächendeckend in Anspruch genommen werden.

Dies ergibt sich aus folgenden Leitsätzen:

- ein Wirtschaftsprüfer wirkt entgegen § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB bei der Aufstellung eines zu prüfenden Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaft über die Prüfungstätigkeit hinaus unzulässig mit, wenn er seine Prüfung auf der Grundlage eines nicht prüffähigen Jahresabschlusses durchführt. Der Mindeststandard für die Prüfung ergibt sich aus § 266 Abs. 1 S. 3 HGB.
- das prüfungspflichtige Unternehmen muss darüber hinaus grundsätzlich bereit und in der Lage sein, in eigener Verantwortung – gleichgültig ob mit eigenem oder, bei Vergabe außer Hauses, auch mit externem Personal, solange dieses nicht der Weisungsbefugnis oder Einflussnahme gerade des Prüfers unterliegt – einen vollständigen Jahresabschluss vorzulegen. Lediglich hinsichtlich einzelner Probleme oder einzelner Grundsatzfragen darf dabei die Hilfe des Prüfers in Anspruch genommen werden. Dieser verstößt bei einer flächendeckenden Beratung gegen das Selbstprüfungsverbot.

In seiner ausführlichen Urteilsbegründung führt das Gericht die Grundsätze des Allweiler-Urteils in Bezug auf die Prozessunabhängigkeit des Prüfers vom zu prüfenden Ist-Objekt, des vorhandenen personellen Ressourcenumfangs und des im Unternehmen vorhandenen Wissens fort. Unter Zugrundelegung der Verlautbarung des Vorstands der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB)²⁰ ist die Jahresabschlussprüfung ein Akt der Beurteilung fremder Leistungen bzw. Tätigkeiten nach objektiven unparteiischen Maßstäben. Sie hat eine öffentliche Funktion und an die Beurteilung sind Rechtsfolgen geknüpft. Elementar für die Herbeiführung eines vertrauenswürdigen Urteils sei daher die Prozessunabhängigkeit des Prüfers vom zu prüfenden Jahresabschlusses. Diese fehlte im Urteilsfall, da der Abschlussprüfer gleichzeitig mit der Führung der laufenden Buchhaltung und der Erstellung des Jahresabschlusses beauftragt war. In diesem Fall übernimmt der Wirtschaftsprüfer die ursprünglich unternehmensbezogene Funktion der Bilanzaufstellung, verfehlt damit seine Prüfungsaufgabe und berät unzulässig. Auch der Mangel an personellen Ressourcen des Unternehmens führt nicht zu einem aner kennenswerten Beratungsbedarf, da nach Ansicht des Gerichts dieser künstlich und damit missbräuchlich erzeugt und aufrecht erhalten wird. Auch das Fehlen von elementaren Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätzen von gebietsfremden Rechnungslegungssystemen beim zu prüfenden Unternehmen wurde nicht als besonderer berücksichtigungsfähiger Umstand gesehen, auf Grund dessen die Anforderung an die Prüfbarkeit des aufzustellenden Jahresabschlusses herabzusetzen gewesen wäre.

Dies entspricht dem vom BGH im Allweiler-Urteil hervorgehobenen Grundsatz, wonach Art und Ausmaß der Beratung über deren Zulässigkeit entscheiden. Eine unzulässige Beratung kommt um so eher in Betracht, je umfangreicher sie ist. Sie wird in der Regel um so umfangreicher ausfallen, je mehr eigene Ressourcen des Unternehmens fehlen und je mehr Bereiche der Beratung durch den Abschlussprüfer überantwortet werden. Fehlen dem Unternehmen entsprechende Ressourcen komplett, muss der Abschlussprüfer flächendeckend und mit maximalem Ausmaß beraten. Dann darf er nicht mehr prüfen²¹.

12 Vgl. Hopt, in Beck'scher Kurzkommentar HGB, § 319, Rn 7.

13 Vgl. Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2000, 12. Aufl. Band I, S. 59, Rn. 228.

14 Ernst, Die Einheitlichkeit des Wirtschaftsprüferberufs, WPg 2003, S.20.

15 BGH, Urteil vom 21. 4. 1997, II ZR 317/95, ZIP 1997, S. 1162 ff.

16 Vgl. Heni, Zur Risikolage des Abschlussprüfers bei Missachtung des Selbstprüfungsverbots, DStR 31/1997, S. 1213.

17 Vgl. Neumann, Abschlussprüfung und Beratung nach der Allweiler-Entscheidung des BGH, ZIP 32/1998, S. 1340.

18 Vgl. Niehus, Corporate Governance: Das Honorar und der Abschlussprüfer, WPg 2002, S. 616.

19 OLG Brandenburg, Urteil vom 10. 7. 2001 – 11 U 37/01, BB 2001, S. 1949.

20 WPK-Mitteilung 1996, S. 196 f.

21 Vgl. ähnlich Röhrich, Berang und Abschlussprüfung, WPg 1998, S. 153 ff.

3.4 Unabhängigkeitsgrundsätze der International Federation of Accountants und der EU

Neben der Weiterentwicklung des Unabhängigkeitsbegriffs auf nationaler Ebene wurden auch von internationaler Seite Bestrebungen unternommen, bestehende Unabhängigkeitsstandards zu verbessern und international zu harmonisieren. So haben die International Federation of Accountants (IFAC vom 12. November 2001²²) wie auch die EU-Kommission (16. Mai 2002²³) Unabhängigkeitsgrundsätze entworfen. Beide Regelwerke gliedern sich in einen grundlegenden Teil (Rahmenkonzept) und einen speziellen Teil, der die allgemeinen Grundsätze der Rahmenkonzepte mit Beispielen zu ausgewählten Non-Audit-Services ergänzt.

Die Grundlage der Regelungen bilden die allgemeinen Grundsätze zur Identifikation, Beurteilung und Reaktion auf Unabhängigkeitsrisiken durch den Abschlussprüfer. Die IFAC stellt hierbei auf die unterschiedlichen Risiken, welche die Unabhängigkeit beeinträchtigen können, ab und untersucht Sicherungsmaßnahmen²⁴. Die EU definiert zunächst in Übereinstimmung mit der IFAC, dass die Forderung nach Unabhängigkeit sowohl die „Unabhängigkeit im Geiste“ („independence of mind“) wie auch den „Anschein der Unabhängigkeit“ („independence in appearance“) einschließt. Danach gilt ein Abschlussprüfer als unabhängig, wenn ein kundiger Dritter in Kenntnis aller relevanten Umstände des jeweiligen Prüfungsauftrags zu dem Schluss kommt, dass der Abschlussprüfer in Bezug auf den Mandanten weder gemeinsame noch entgegengesetzte Interessen verfolgt und er sämtliche ihm bekannten Aspekte objektiv und unparteiisch beurteilt²⁵.

Hinsichtlich der Unabhängigkeit wird in beiden Konzepten ein grundsätzliches Risiko in der „Self-review-threat“, der Gefahr des Abschlussprüfers seine eigene Arbeit nicht mit hinreichender Objektivität beurteilen zu können, gesehen. Die Konkretisierung erfolgt in den spezifischen Teilen beider Konzepte mittels der Definition, dass eine „Buchführungstätigkeit oder andere Dienstleistungen, die mit der Buchhaltung oder dem Jahresabschluss verbunden sind“, als für die Unabhängigkeit möglicherweise gefährdete Dienstleistung darstellen²⁶. Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer sicherstellen, dass keinesfalls Entscheidungen im Namen des Mandanten für das Prüfungsunternehmen getroffen werden.

IFAC²⁷ als auch die EU-Kommission²⁸ sehen Tätigkeiten, die zur Erstellung der Buchführung oder des Jahresabschlusses führen, als mit der Tätigkeit als Abschlussprüfer für unvereinbar an. Erlaubte Unterstützungen sind lediglich rein technische, vom Mandanten vorgegebene Buchungsumsetzungen. Bei Notlagen des Mandanten sind Unterstützungsmaßnahmen bei der Erledigung der Buchhaltung und der Erstellung des Jahresabschlusses in begrenztem Rahmen erlaubt.

3.5 Sarbanes-Oxley Act vom 30. Juli 2002 (USA)

Der vor dem Hintergrund der Unternehmenszusammenbrüche von Enron und Worldcom erlassene Sarbanes-Oxley Act vom 30. Juli 2002 regelt die bestehende Selbstregulierung des US-amerikanischen Prüferberufs neu.

Anwendung findet die Vorschrift generell auf Wirtschaftsprüfer, die durch Prüfung von wesentlichen Tochtergesellschaften von in den USA börsennotierten Unternehmen unter die Bestimmungen der Securities and Exchange Commission (SEC) fallen. Eine Besonderheit besteht darin, dass es sich um eine ex-territoriale Regelung handelt, der nach heutigem Stand auch deutsche Wirtschaftsprüfer unterliegen können, die Bestätigungsvermerke für SEC-registrierte Emittenten erteilen²⁹. Die betroffenen Wirtschaftsprüfer unterliegen einer neuen privatrechtlich organisierten Berufsaufsicht, dem Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), bei dem sie sich registrieren lassen müssen und unter dessen Aufsicht und Kontrolle sie dann fallen.

Neben verschiedenen Regelungen, die dem Grunde nach auf eine verbesserte Überwachung der Prüfer abzielen, besteht in Section 201 des Gesetzes ein generelles Verbot von Nicht-Prüfungsleistungen für Prüfungsmandanten, soweit diese nicht vorab durch das Audit Committee, einer gesellschaftsinternen Kontrollinstanz, genehmigt werden.

Darüber hinaus sind folgenden acht Leistungsarten in jedem Fall vollkommen vom Tätigkeitsspektrum ausgeschlossen³⁰:

1. Mitwirkung an der Buchführung,
2. Entwurf und Implementierung von Finanzinformationssystemen,
3. Bewertungsleistungen, Sacheinlageprüfungen,
4. Versicherungsmathematische Leistungen,
5. Übernahme von Funktionen der internen Revision,
6. Managementfunktionen oder Personalberatungsleistungen,
7. Tätigkeit als Broker, Investmentberater oder Investmentbankleistungen,
8. Rechtliche Beratung oder Gutachterleistungen, die nicht in Zusammenhang mit der Prüfung stehen.

Diese gänzlich untersagten Dienstleistungsgruppen werden nicht weiter definiert, so dass sich Interpretations- und Abgrenzungsprobleme ergeben³¹. Das PCAOB kann im Rahmen seines Ermessens darüber hinaus weitere Dienstleistungen untersagen. So war bis zum Erscheinen der von der SEC am 23.01.2003 verabschiedeten Ausführungsbestimmungen³² noch fraglich, ob auch Steuerberatungsleistungen von dem Verbot erfasst werden³³. Nach dem Sarbanes-Oxley Act besteht, wie auch das IdW und die WPK in ihrem gemeinsamen Schreiben an das Bundesjustizministerium zusammenfassen³⁴, ein nahezu lückenloses Verbot für über die Steuerberatung hinausgehende Nichtprüfungsleistungen durch Wirtschaftsprüfer.

3.6 Fall HypoVereinsbank – Urteil des BGH vom 25. November 2002

In seiner am 25. November 2002 verkündeten Entscheidung³⁵ hat der BGH seine Rechtsprechung zur Trennung von Beratung und Prüfung aus dem Allweiler-Fall fortgeführt. In diesem Verfahren war u. a. die Frage zu entscheiden, ob die Abschlussprüfung und Beratung durch denselben Wirtschaftsprüfer wegen Interessenskollision unzulässig ist und ob in diesem Zusammenhang die Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Unparteilichkeit verletzt sind. Im Entscheidungsfall wurde der im Rahmen einer Verschmelzung als Gutachter und Berater tätig gewordene Wirtschaftsprüfer auch anschließend als Abschlussprüfer bestellt.

Der BGH stellte fest, dass die Erstellung eines der Abschlussprüfung vorgelagerten Verschmelzungsgutachtens nicht ohne Weiteres den beauftragten Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprü-

22 Vgl. IFAC, IFAC Code of Ethics Section 8: Independence, <http://www.ifac.org>.

23 Empfehlung der EU-Kommission vom 16. 5. 2002 – Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, Aktenzeichen K (2002) 1873, Amtsblatt Nr. L 191 vom 19. 7. 2002, S. 0022-0057.

24 Vgl. IFAC, a. a. O., Rn. 8.28-8.43

25 Vgl. Hagemeyer, Neue Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch IFAC und Europäische Kommission, DB 2002, S. 334.

26 Vgl. Hagemeyer, a. a. O., S. 335.

27 Vgl. IAFIC, a. a. O., Rn. 8.163-8.170

28 Vgl. EU-Kommission, a. a. O., Par. 7.2.1.

29 Stellungnahme der WPK zum Sarbanes-Oxley Act of 2002 gegenüber dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie vom 19. 8. 2002, WPK-Mitt. 4/2002, S. 291.

30 Vgl. Miller/Paschkoff, Regulations under the Sarbanes-Oxley Act, Journal of Accountancy 10/2002, S. 36.

31 Vgl. Ferlings/Lanfermann, Unabhängigkeit von deutschen Abschlussprüfern nach Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Acts, DB 2002, S. 2120.

32 Abzurufen unter <http://www.sec.gov>.

33 Vgl. Ferlings/Lanfermann, a. a. O., S. 2120.

34 Stellungnahme von IDW und WPK zum Sarbanes-Oxley Act of 2002 gegenüber dem Bundesministerium für Justiz vom 18. 9. 2002, WPK-Mitt. 4/2002, S. 293.

35 BGH, Urteil vom 25.11.2002 – II ZR 49/01, DB 2003, S. 383 ff.

fung ausschließt. Dieser muss jedoch auf in seinem Gutachten enthaltene wesentliche Beurteilungsriskisiken hinweisen, die in der Folge mit einer problemorientierten Abschlussprüfung³⁶ nicht vereinbar sein könnten. Bei Fehlen dieser Hinweise sah der BGH die Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Unbefangenheit nach § 43 der WPO verletzt, da das Selbstprüfungsverbot bei vorhergehendem mittelbarem Einfluss³⁷ durch Gutachtertätigkeit auf die Erstellung des Jahresabschlusses nicht beachtet wurde. Der BGH erklärte die Wahl des Abschlussprüfers durch die Hauptversammlung wegen der Besorgnis der Befangenheit nach § 318 Abs. 3 HGB für nichtig.

Der BGH rügt mit seiner Entscheidung die Art der Handhabung der in der WPO verankerten Selbstkontrolle durch den Wirtschaftsprüfer, wonach dieser gem. § 49 WPO seine Tätigkeit zu versagen hat, wenn die Besorgnis zur Befangenheit besteht. Aus der Entscheidung ergibt sich, dass der BGH künftig auf die Beachtung der Berufsgrundsätze nach § 43 WPO strenge Anforderungen stellt und dass zunehmend internationale Einflüsse und Maßstäbe – wie die „independence in appearance“ und „independence in mind“ – die deutsche Auslegungspraxis der Berufsgrundsätze mehr und mehr bestimmen.

Eine weitere Folge dieser Entscheidung ist die Nichtigkeit des Jahresabschlusses aus dem Jahr 1999³⁸, die zwölf Jahre nach dessen Aufstellung festgestellt wurde. Unter Beiseitelassen der haftungsrechtlichen Problematiken kann sich diese Situation für Abschlussprüfer und Prüfungsunternehmen als in der Folge noch erheblich dramatischer gestalten; knüpfen doch an einen Jahresabschluss weitere Rechtsverhältnisse wie Dividendenbemessung oder auch Fragen der Finanzierung an, für die in der Konsequenz ggf. keine Geschäftsgrundlage bestanden hätte.

4. IAS-Umstellung – Wie viel Beratung durch den Wirtschaftsprüfer ist möglich?

Nach den oben dargestellten Punkten stellt sich die Frage, welche Beratungstätigkeiten der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Umstellung auf IAS ausüben kann, ohne in rechtliche Problemzonen zu geraten. Wie angeführt, hat der Wirtschaftsprüfer durch seine prüfende Tätigkeit unternehmensspezifische Kenntnisse, die aus gesamtwirtschaftlicher Sicht nutzbar sein sollten³⁹. Grundsätzlich ist die Umstellungsberatung nach § 2 Abs. 3 WPO eine mit dem Berufsbild vereinbare Tätigkeit, da sie eine Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten darstellt.

4.1 Controlling, Reporting und Planung

Eine Mitarbeit des Wirtschaftsprüfers bei der Neugestaltung des Controllings, Reportings und der Planung ist grundsätzlich möglich, da diese nur bedingt Einfluss auf den vom Wirtschaftsprüfer zu prüfenden Jahresabschluss haben. Hierbei sind jedoch Ausnahmen zu beachten:

Die Bewertung von Vorräten oder bestimmten Rückstellungen beruht in wesentlichen Teilen auf Daten des Controllings. Greift der Wirtschaftsprüfer im Rahmen seiner Beratung so in die Gestaltung des Controllings ein, dass er bspw. eine Vorratsbewertung nach IAS-Vorgaben erreicht, dann verletzt er möglicherweise seine Unabhängigkeit, da er im Jahresabschluss prüft, ob die Vorratsbewertung auch korrekt erfolgt.

Ähnliches gilt für die Prüfung des Risikomanagementsystems. Das Controlling ist ein integraler Part des Risikomanagementsystems eines Unternehmens. Im Rahmen der Abschlussprüfung testiert der Wirtschaftsprüfer, dass das Unternehmen über ein funktionierendes Risikomanagementsystem verfügt bzw. dass alle Risiken im Lagebericht des Unternehmens erfasst sind. Soweit der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Umstellung auf IAS bei der Umgestaltung des Controllings und somit des Risikomanagementsystems mitgewirkt hat, besteht auch hier die Gefahr, dass er seine

Unabhängigkeit im Rahmen der Jahresabschlussprüfung verletzt. Letzteres gilt im übrigen nicht nur für die Beratung im Rahmen der Umstellung auf IAS, sondern generell bei der Beratung des Wirtschaftsprüfers bei der Einführung oder Optimierung des Risikomanagementsystems.

Bei der Beratung bzgl. der Ausgestaltung der Planung nach IAS können sich dann potenzielle Risiken einer Unabhängigkeitsverletzung ergeben, soweit der Wirtschaftsprüfer mittelbar oder unmittelbar bei der Unternehmensplanung mitwirkt, da er bei der Prüfung der Ist-Zahlen eine Feststellung trifft, inwieweit die von ihm (mit)erstellte Planung auch tatsächlich eingehalten wird. Auch hier gilt, dass dieses Unabhängigkeitsrisiko nicht nur bei der Umstellung auf IAS eintritt, sondern stets bei der Mitwirkung des Wirtschaftsprüfers bei der Unternehmensplanung.

4.2 EDV-Umwelt

Auf Grund des Sarbanes-Oxley-Act ist eine Beratung in der EDV-Umwelt („Entwurf und Implementierung von Finanzinformationssystemen“) praktisch ausgeschlossen. Darüber hinaus ist die heutige Jahresabschlussprüfung ohnehin weitgehend eine Prüfung der Prozesse und Systeme und somit der EDV-Umwelt. Soweit der Abschlussprüfer bei der Gestaltung dieser Prozesse und Systeme mitgewirkt hat, führt er zum Jahresabschluss lediglich eine Selbst-

36 BGH, Urteil vom 25. 11. 2002, a.a.O., S. 386.

37 Vgl. Bormann, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Aufgabe und Chance für den Berufsstand, BB 2002, S. 191.

38 Vgl. Wengert, Der BGH stärkt die Stellung der Wirtschaftsprüfer bei gesetzlichen Abschlussprüfungen, Beitrag zum BGH-Urteil vom 25. 11. 2002, III., abzurufen unter <http://www.wengert-ag.de>.

39 Vgl. Niehus, a. a. O., S. 625.

Fachbegriffe von A-Z

Lexikon Rechnungswesen

Alle wichtigen Fachbegriffe von A-Z kurz und einfach erklärt

Ein praxisorientiertes Lexikon – die wichtigsten Fachbegriffe des Rechnungswesens kurz und einfach erklärt. Zahlreiche Beispiele und Buchungssätze führen durch die einzelnen Themenbereiche. Für alle am Rechnungswesen Interessierte, Einsteiger, Geschäftsführer kleiner und mittlerer Unternehmen, Buchhalter, Controller und Auszubildende.

Lexikon Rechnungswesen
700 Seiten, Paperback, Bestell-Nr.: 505 494 2
€ 39,90

HUSS-MEDIEN GmbH
Versandbuchhandlung, 10400 Berlin
Direkt-Bestell-Service:
Tel.: 030/42151-325 · Fax: 030/42151-205
e-mail: versandbuchhandlung@hussberlin.de

Weitere Fachbücher unter: www.wirtschaftsfachbuch.de

prüfung bei der von ihm (mit-)implementierten Prozesse und Systeme durch und dürfte dadurch seine Unabhängigkeit verletzen. In diesem Zusammenhang sollte auch die gängige Praxis hinterfragt werden, wonach die EDV-Implementierung zwar durch eine – vom Wirtschaftsprüfer häufig abhängige bzw. nahestehende – Unternehmensberatung erfolgt, diese aber für den fachlichen Teil entsprechende Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers als Subunternehmer einsetzt.

4.3 Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede

Die Identifikation von Bilanzierungs- und Bewertungsunterschieden birgt ein hohes Gefährdungspotenzial für die Unabhängigkeit. Soweit dem Mandanten aufgezeigt wird, bei welchen spezifischen Positionen der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sich welche spezifischen Änderungen gegenüber dem HGB ergeben, dürfte eine Verletzung der Unabhängigkeit vorliegen. Allenfalls allgemeine Aussagen zu generellen Bilanzierungs- und Bewertungsunterschiede erscheinen zulässig⁴⁰. Soweit diese vom Mandanten jedoch nicht ohnehin alleine erkannt werden, stellt sich generell die Frage, inwieweit im betreffenden Unternehmen überhaupt ausreichende Sachkompetenz zur eigenständigen Bilanzierung nach IAS vorhanden ist.

Analoges gilt für fachliche Stellungnahmen. Auch hier darf der Wirtschaftsprüfer zwar die Bilanzierungsregeln nach IAS allgemein darstellen. Soweit es sich jedoch um ein fachliches Gutachten handelt, wie unternehmensspezifische Sachverhalte nach IAS zu behandeln sind, dürfte es sich um einen Verstoß gegen die Unabhängigkeit handeln. Ausgenommen hiervon sind allenfalls Sachverhalte mit Wahlrechtcharakter.

4.4 Konzernberichtswesen

Die Bilanzierungsrichtlinien stellen die Grundlage für die Jahresabschlusserstellung in einem Unternehmen dar. Die Erstellung bzw. Festlegung der Bilanzierungsrichtlinien sollte aus Gründen der Unabhängigkeit durch das Unternehmen selbst erfolgen. Unschädlich ist auch wohl die kritische Durchsicht der Bilanzierungsrichtlinien durch den Wirtschaftsprüfer, da dieser im Sinne einer Prüfung überprüft, inwieweit diese Bilanzierungsvorgaben auch durch ihn testiert werden können.

Durch konzerneinheitliche Reporting-Packages sollte sichergestellt sein, dass alle für den Jahresabschluss notwendigen Informationen zeitnah vorliegen. Die Mitwirkung des Wirtschaftsprüfers erscheint hier grundsätzlich zulässig, da es sich lediglich um rein mechanische Tätigkeiten handelt, die grundsätzlich keinen Einfluss auf die Bilanzierung und Bewertung im Rahmen des Jahresabschlusses haben. Kritisch könnte sein, dass der Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Erstellung der Reporting-Packages bereits als Vorarbeit zur Jahresabschlusserstellung sicherstellt, dass im Jahresabschluss alle notwendigen Informationen vollständig enthalten sind.

4.5 Schulung

Eine Darstellung der Bilanzierungsregeln nach IAS ist grundsätzlich zulässig. Unterbleiben sollte wohl der Hinweis auf konkreten Umstellungsbedarf bzw. die spezifische Anwendung von IAS-Regelungen für ein zu prüfendes Unternehmen.

4.6 Mitarbeit bei der Abschlusserstellung

Eine Mitwirkung bei der Abschlusserstellung stellt praktisch immer einen Verstoß gegen die Unabhängigkeit dar. Dies bedeutet auch, dass der Wirtschaftsprüfer bei der Umstellung auf IAS nicht bei der Erstellung der Vorjahreszahlen oder der Eröffnungsbilanzwerte mitwirken darf, da er diese ebenfalls im Rahmen seines Testats berücksichtigt. Wie im Urteil des OLG Brandenburg ausgeführt, kann hierfür auch nicht als Entschuldigung dienen, dass beim zu prüfenden Unternehmen keine ausreichenden

den Kapazitäten zur Abschlusserstellung bzw. Umstellung vorhanden sind.

5. Zusammenfassung

Es ist kein Geheimnis, dass gerade zur Beginn der internationalen Rechnungslegung in Deutschland insbesondere bei den schnell wachsenden Unternehmen am Neuen Markt die Erstellung und Prüfung des IAS- bzw. US-GAAP-Abschlusses mangels entsprechender Fachkenntnisse und personeller Kapazitäten auf Seiten der Unternehmen häufig durch den Wirtschaftsprüfer „aus einer Hand“ angeboten wurde.⁴¹ Offen bleibt die Frage, warum in den bisher geführten Prozessen gegen Unternehmen des Neuen Marktes bisher noch nie das Thema Unbefangenheit des Abschlussprüfers einer gerichtlichen Überprüfung Stand halten musste.

Die berufsrechtlichen Regelungsinhalte haben sich durch die nationale Rechtsprechung (Allweiler, HypoVereinsbank, OLG Brandenburg) sowie insbesondere durch internationale Ereignisse (Enron, Worldcom) in den letzten Jahren dynamisch weiterentwickelt und konkretisiert. National wie international kann eine Tendenz zur weiteren Reglementierung und Einschränkung von zusätzlichen Beratungsleistungen des Wirtschaftsprüfers festgestellt werden. Betrachtet man die weitreichenden Anpassungen in der Aufbau- und Ablauforganisation eines Unternehmens, die für eine Umstellung der Rechnungslegung auf internationale Standards notwendig sind, wird schnell deutlich, dass der auf einzelne Grundsatzfragen eingegrenzte Mitwirkungsbereich bald überschritten ist und sich der Abschlussprüfer mit dem Dilemma konfrontiert sieht, seine selbst konzipierten Sachverhalte aufzugreifen und überprüfen zu müssen⁴².

In der Konsequenz kann Wirtschaftsprüfern nur empfohlen werden, sich hinsichtlich der Beratung der Umstellung auf IAS bei ihren eigenen Mandanten in Enthaltensamkeit zu üben. Nach Experteneinschätzungen werden derzeit ca. ein Drittel der internationalen Abschlüsse mehr oder minder intensiv durch den eigenen Abschlussprüfer miterstellt. Es scheint daher nur eine Frage der Zeit, wann die Gerichte sich mit der Befangenheit des Wirtschaftsprüfers bei IAS-Abschlüssen beschäftigen werden. Ein wirtschaftlicher Schaden muss durch einen derartigen Verzicht nicht entstehen; die Umstellungsberatung bei Nicht-Prüfungsmandanten ist von den berufsrechtlichen Bedenken nicht betroffen.

Einen Schritt in die richtige Richtung hat der Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer für Rechtswissenschaft getan, indem er in seiner Stellungnahme zu den Vorschlägen der EU-Kommission zur Prüferabhängigkeit einbrachte, „generell Prüfung und Beratung derselben Mandanten und ihrer konzernverbundenen Gesellschaften auszuschließen“⁴³. Auch vor diesem Hintergrund erscheint es wünschenswert, wenn die Bundesregierung, deren 10-Punkte-Programm vom 28. 8. 2002⁴⁴ auch die „Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers durch Sicherung der Unabhängigkeit“⁴⁵ enthält, diese Forderung aufgreifen und in einer eindeutigen Regelung umsetzen würde. Der Wirtschaftsprüfer, befreit von den sich aus der Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses ergebenden latenten Haftungsrisiken⁴⁶, könnte sich dann wieder ganz auf sein angestammtes Kerngeschäft konzentrieren.

40 Vgl. Lücke, Mitwirkung des Abschlussprüfers an der Erstellung des Jahresabschlusses, GmbHR 22/1997, S. 1056, mit weiteren Nachweisen.

41 Vgl. Leibfried, Rechnungslegung von Wachstumsunternehmen, Diss. Nr. 2702, Bamberg 2002, S. 198 ff.

42 Ernst, a. a. O., S. 21.

43 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zu den Vorschlägen der EU-Kommission zur Prüferunabhängigkeit, BB 2002, S. 2664.

44 <http://www.bmj.bund.de/ger/service/pressemitteilungen>.

45 Vgl. Ernst, a. a. O., S. 25.

46 Vgl. Haas/Wengert, Zu den Rechtsfolgen des BGH-Urteils vom 25.11.2002 für die Jahresabschlüsse ihrer Großaktionäre Allianz und Münchener Rück sowie für die Prüfungsgesellschaften KPMG und BDO, abzurufen unter <http://www.wengert-ag.de>.