

10.09.96

EU - R - Wi

Unterrichtung
durch die Bundesregierung

Grünbuch der Kommission der Europäischen Gemeinschaften über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union
KOM(96) 338 endg.; Ratsdok. 9566/96

Übermittelt vom Bundesministerium für Wirtschaft am 10. September 1996 gemäß § 2 des Gesetzes über die Zusammenarbeit von Bund und Ländern in Angelegenheiten der Europäischen Union (BGBl. I 1993 S. 313 ff.).

Die Vorlage ist von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften am 29. Juli 1996 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Union übermittelt worden.

Das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuß werden an den Beratungen beteiligt.

INHALTSVERZEICHNIS**Abs. Nr.**

1. EINLEITUNG	1.1 - 1.5
2. REGELUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG AUF EU-EBENE UND HANDLUNGSBEDARF SEITENS DER EU	2.1 - 2.10
3. DIE ROLLE DES ABSCHLUSSPRÜFERS	
Definition der Abschlußprüfung	3.1-3.7
• Die Ordnungsmäßigkeit der Abschlüsse	3.8-3.13
• Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit/ Solvenz der Gesellschaft	3.14-3.21
• Das Vorliegen von Betrugsdelikten	3.22-3.29
• Die Einhaltung der Rechtsvorschriften durch die Gesellschaft	3.30-3.32
• Das verantwortungsbewußte Verhalten der Gesellschaft in umweltpolitischen und gesellschaftlichen Angelegenheiten	3.33-3.35
• Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	3.36-3.38
Der Bestätigungsvermerk	
• Inhalt des Bestätigungsvermerks	3.39-3.44
• Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	3.45-3.47
4. DIE STELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS	
Qualifikation des Abschlußprüfers	
• Mindestvoraussetzungen nach der 8. Richtlinie	4.1-4.4
• Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	4.5-4.6
Die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers	
• Definition der Unabhängigkeit	4.7-4.15

• Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	4.16-4.17
Die Stellung des Abschlußprüfers im Unternehmen	
• Die Pflichtprüfung und die Unternehmensführung	4.18-4.26
• Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	4.27-4.28
Die Rolle der staatlichen Behörden und Berufsvereinigungen	
• Qualitätskontrolle	4.29-4.33
• Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	4.34-4.36
5. DIE ZIVILRECHTLICHE HAFTUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS	
Auf dem Weg zur begrenzten Haftung?	5.1-5.5
• Schwerpunkte und Lösungsvarianten	5.6-5.7
 6. DIE PFLICHTPRÜFUNG IN KLEINEN GESELLSCHAFTEN	
Die Abschlußprüfung in kleinen Gesellschaften	6.1-6.6
Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	6.7
7. PRÜFUNGSVORSCHRIFTEN FÜR KONZERNE	
Die Pflichtprüfung bei Konzernen	7.1-7.3
Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	7.4
8. DIE NIEDERLASSUNGS- UND DIENSTLEISTUNGSFREIHEIT	
Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit für einzelne Berufsangehörige	8-8.2 8.3-8.5
Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit für Prüfungsgesellschaften	8.6-8.9
Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten	8.10-8.13
9. FAZIT	
9-9.5	
Bibliographie	

1. EINLEITUNG

- 1.1 Die mit den Bilanzrichtlinien für die gesamte Gemeinschaft eingeführte Verpflichtung bestimmter Gesellschaften, ihren Jahresabschluß bzw. konsolidierten Abschluß einer dazu befugten Person zur Prüfung vorzulegen, dient dem Schutz des öffentlichen Interesses. Die durch geprüfte Abschlüsse gebotene Gewähr sollte das Vertrauen aller Seiten festigen, die mit den Angelegenheiten von Unternehmen befaßt sind. Die erhöhte Transparenz, die aus der Harmonisierung der von den Gesellschaften veröffentlichten Daten des Rechnungswesens resultiert, gilt ebenso wie die größere Zuverlässigkeit dieser Informationen, die sich aus der Prüfung durch einen unabhängigen und dazu befugten Berufsangehörigen ergibt, als wichtiger Beitrag zur Vollendung des Binnenmarktes.
- 1.2 Die Rolle des Abschlußprüfers ist seit einiger Zeit weltweit Gegenstand heftiger Debatten. Insbesondere durch eine Reihe größerer Firmenpleiten wurden Fragen bezüglich der Funktion der Pflichtprüfung und der Unabhängigkeit des Prüfers aufgeworfen. Auf EU-Ebene läßt sich nur schwer eine Antwort auf diese Fragen finden, da die entsprechenden rechtlichen Rahmenbedingungen unvollständig sind. In der EU besteht keine einheitliche Auffassung zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers, was sich negativ auf die Qualität der Prüfungen, auf die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit im Prüfungswesen auswirkt.
- 1.3 Die Kommission hält es angesichts dieser Situation und der an sie vom Berufsstand herangetragenen Bitten für angebracht, weitreichende Überlegungen darüber anzustellen, in welchem Umfang diesbezüglich weitere Maßnahmen auf EU-Ebene erforderlich sind. Seit der Tagung des Europäischen Rates in Birmingham ist das Grünbuch eines der bevorzugten Instrumente zur Befragung der Mitglieder und der interessierten Seiten. Dabei soll das gegenwärtige Grünbuch helfen, alle Beteiligten stärker für die anstehenden Probleme zu sensibilisieren und sie zu einer Meinungsäußerung zu veranlassen.
- 1.4 Bei der Erarbeitung dieses Dokuments berücksichtigte die Kommission verschiedene einschlägige Studien, die auf nationaler und internationaler Ebene erarbeitet wurden. Die Kommission selbst veranlaßte eine Studie zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers, die vom Maastrichter Forschungszentrum für Rechnungswesen und Buchprüfung (Maastricht Accounting and Auditing Research Centre - MARC) durchgeführt wurde und mit der man sich ein klares Bild davon verschaffen wollte, in welcher Weise die Problematik der Pflichtprüfung in den Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten Berücksichtigung findet. Es ist eine Diskussion zu einigen der in diesem Dokument angesprochenen Probleme sowie zu den Stellungnahmen geplant, die auf einer von der Kommission am 5. und 6. Dezember 1996 veranstalteten Konferenz zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers vorgelegt werden.

¹ Siehe Bibliographie im Anhang.

- 1.5 Nach einer kurzen Darlegung der momentan auf EU-Ebene geltenden Regelungen zur Pflichtprüfung und einer Schilderung der Gründe, warum erneute Maßnahmen auf EU-Ebene wahrscheinlich unerlässlich sind, werden die wichtigsten Fragen im Hinblick auf die Rolle und Stellung des Abschlußprüfers, seine Haftung, die Prüfungsvorschriften für kleine Gesellschaften und Konzerne sowie die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit im Prüfungswesen erörtert. Am Ende eines jeden Kapitels findet sich ein kurzer Abschnitt mit Vorschlägen für Handlungsschwerpunkte und mögliche Ansätze, um die Problematik auf EU-Ebene in Angriff zu nehmen. Insbesondere zu diesen Punkten wären Stellungnahmen von interessierten Seiten sehr willkommen.

2. REGELUNG DER ABSCHLUSSPRÜFUNG AUF EU-EBENE UND HANDLUNGSBEDARF SEITENS DER EU

- 2.1 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 zur Prüfung vorlegen. Die mit der Pflichtprüfung beauftragte Person hat auch zu prüfen, ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluß des betreffenden Geschäftsjahres im Einklang steht. Die Mitgliedstaaten können Gesellschaften mit bestimmten in der Richtlinie definierten Größenmerkmalen von der Prüfungspflicht befreien.
- 2.2 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. Ebenso wurden mit den Richtlinien 86/635/EWG des Rates vom 8. Dezember 1986 über den Jahresabschluß und den konsolidierten Abschluß von Banken und anderen Finanzinstituten sowie 91/674/EWG vom 19. Dezember 1991 über den Jahresabschluß und den konsolidierten Abschluß von Versicherungsunternehmen alle von diesen Richtlinien erfaßten Unternehmen verpflichtet, ihre Jahresabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse einer dazu befugten Person zur Prüfung vorzulegen.
- 2.3 Die Mitgliedstaaten dürfen nur Personen als Prüfer zulassen, die den in der 8. Richtlinie (84/253/EWG) des Rates vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen genannten Anforderungen gerecht werden. Die Zulassungskriterien betreffen zum einen die berufliche Eignung und zum anderen die Integrität und Unabhängigkeit der jeweiligen Person.
- 2.4 Während die 8. Richtlinie die an den Abschlußprüfer zu stellenden Mindestanforderungen definiert, enthält sie keine konkrete Orientierung zum Grundsatz der Unabhängigkeit. Zum Zeitpunkt der Verabschiedung der Richtlinie schätzte die Kommission die Situation als nicht zufriedenstellend ein und behielt sich das Recht vor, in einer späteren Etappe auf diese Problematik zurückzukommen. Dies ist bis jetzt nicht geschehen. Ebenso hat auch die vorgeschlagene 5. Richtlinie über die Struktur der AG sowie die Befugnisse und Verpflichtungen ihrer Organe den Rat noch nicht passiert. Sie enthält Festlegungen zur Bestellung und Abberufung von Abschlußprüfern, zum Prüfungshonorar und Bestätigungsvermerk sowie zur Haftpflicht des Prüfers. Einige der anstehenden Probleme werden auf nationaler Ebene geregelt oder sind Gegenstand der Selbstverwaltung des Berufsstandes. Unvermeidlich kommt es jedoch zu Differenzen in der Handhabung, und nicht selten fehlt es dabei an der entsprechenden gesetzlichen Grundlage.

- 2.5 Die Erfordernisse des Binnenmarktes rechtfertigen das Interesse der EU an diesem Bereich und die von ihr getroffenen Maßnahmen. Die geprüften Abschlüsse einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft werden in anderen Mitgliedstaaten beispielsweise von Investoren, Gläubigern und Arbeitnehmern herangezogen. Dabei gehen Dritte wohl nicht zu Unrecht von einem gewissen Maß an Zuverlässigkeit aus und davon, daß die Abschlußprüfung alle wichtigen Bereiche umfaßt. Ebenso wie nachhaltig auf die Vereinheitlichung dieser Prüfungsaspekte auf nationaler Ebene gedrängt wird, was teilweise dem Wirken der Marktkräfte zuzuschreiben ist, besteht auch die Forderung nach einer gewissen Vereinheitlichung der betreffenden Aspekte auf europäischer Ebene. Natürlich müßte in diesem Zusammenhang gewährleistet sein, daß die erarbeiteten Grundsätze im Zuge der Entwicklung der Informationsgesellschaft jederzeit aktualisiert werden können.
- 2.6 Ein weiterer Streitpunkt ist die Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit. Mehrere von der Kommission veranlaßte Studien, insbesondere die in 1992 fertiggestellte zum Wettbewerb im europäischen Rechnungswesen und die in 1996 fertiggestellte Studie zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers, haben gezeigt, daß es bei Dienstleistungen im Prüfungswesen noch keinen europäischen Markt gibt und daß bezüglich der Pflichtprüfung nach wie vor erhebliche Unterschiede zwischen den Rechtsvorschriften und Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten bestehen.
- 2.7 Die Studie aus 1992 gelangt zu dem Schluß, daß ein echter grenzüberschreitender Handel ausgeschlossen ist, was abgesehen von verschiedenen rechtlichen und berufsbedingten Hindernissen vor allem darauf zurückzuführen ist, daß der Dienstleistungsanbieter am gleichen Ort wie der Kunde angesiedelt sein muß. Um diesbezüglich einschneidende Veränderungen herbeizuführen, reichen die zur Harmonisierung und gegenseitigen Anerkennung getroffenen Maßnahmen bei weitem noch nicht aus. Der 1996-Studie zufolge kann es einen europäischen Markt für Dienstleistungen im Prüfungswesen nur dann geben, wenn auf EU-Ebene Initiativen in zwei Bereichen ergriffen werden: zum einen bezüglich der Niederlassungsfreiheit für Prüfungsgesellschaften und des freien Dienstleistungsverkehrs im Prüfungswesen und zum anderen im Hinblick auf die Prüfqualität. Im Bericht wird außerdem geschlußfolgert, daß sich Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten bei der Regelung der Haftpflicht möglicherweise negativ auf den innergemeinschaftlichen Handel mit Dienstleistungen im Prüfungswesen auswirken.
- 2.8 Ähnliche Bedenken kamen in einem Positionspapier zum Ausdruck, das die Fédération des experts-comptables européens (FEE) im Februar 1996 vorlegte. Darin wird die Kommission von Vertretern des Berufsstands aufgefordert, eine Reihe von Problemen zu untersuchen, die für diese Berufsgruppe besonders relevant sind und für die ihrer Ansicht nach Maßnahmen auf EU-Ebene erforderlich sind. Das betrifft insbesondere die Niederlassungsfreiheit für Abschlußprüfer und die freie Gewährung entsprechender grenzüberschreitender Dienstleistungen sowie die Berufshaftpflicht.

- 2.9 Letztendlich könnte sich das Fehlen eines abgestimmten EU-Standpunkts zur Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers als ernsthaftes Hindernis in den Verhandlungen erweisen, die gegenwärtig auf internationaler Ebene zur Verbesserung des Zugangs der europäischen Unternehmen zum internationalen Kapitalmarkt geführt werden. Im vergangenen Jahr legte die Kommission eine Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament zur "Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung: eine neue Strategie im Hinblick auf die internationale Harmonisierung" (KOM(95)508) vor. Darin kündigte sie eine neue Strategie an, die es europäischen Unternehmen mit internationaler Ausrichtung ermöglichen würde, sich auf dem internationalen Kapitalmarkt zu bedienen, ohne dafür unterschiedliche Abschlüsse erstellen zu müssen. Die Kommission erklärte ihre Unterstützung für den internationalen Harmonisierungsprozeß unter Federführung des International Accounting Standards Committee (IASC) und der International Organisation of Securities Commissions (IOSCO), mit dem das Ziel verfolgt wird, einige schwerpunktmäßige Rechnungslegungsgrundsätze aufzustellen, die weltweit auf den Kapitalmärkten anerkannt werden. Dabei wird gegenwärtig versucht, durch verschiedene Maßnahmen den Einfluß der EU auf diesen internationalen Harmonisierungsprozeß zu erhöhen.
- 2.10 Es besteht jedoch eine erhebliche Gefahr, daß die von europäischen Gesellschaften erarbeiteten Jahresabschlüsse und konsolidierten Abschlüsse auf internationalen Kapitalmärkten nicht anerkannt werden, wenn sie nicht einem unabhängigen und dazu befugten Prüfer vorgelegt wurden und dieser die Prüfung entsprechend den als weltweit anerkannt geltenden Prüfungsgrundsätzen vorgenommen hat. Das International Auditing Practices Committee bei der International Federation of Accountants (IFAC) hat eine Reihe internationaler Prüfungsgrundsätze erarbeitet. Die EU wird nun entscheiden müssen, ob sie diese Grundsätze unterstützt und wie und auf welcher Grundlage in einem solchen Falle die europäische Einflußnahme auf die Entwicklung internationaler Prüfungsgrundsätze erhöht werden kann.

3. DIE ROLLE DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Definition der Pflichtprüfung

- 3.1 Obwohl nach der 4. und der 7. Richtlinie die Prüfung von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen durch eine dazu befugte Person erforderlich ist, enthalten sie keine Definition der Pflichtprüfung. Ebenso ist in den Richtlinien zu den Abschlüssen von Banken und Versicherungsgesellschaften die Notwendigkeit einer Pflichtprüfung festgelegt, ohne diese genauer zu definieren.
- 3.2 Nach der Definition der International Federation of Accountants (IFAC) soll der Prüfer aufgrund der von ihm durchgeführten Prüfung einschätzen können, ob die Abschlüsse in allen wesentlichen Punkten entsprechend festgelegten Rahmenkriterien erstellt wurden, die für die Vorlage von Abschlüssen gelten.
- 3.3 Wie zahlreiche Studien belegen, gibt es zwischen den Erwartungen, die die Öffentlichkeit in eine Prüfung setzt, und den Auffassungen, die Prüfer selbst von ihren Aufgaben haben, erhebliche Unterschiede. Diese Divergenz stellt für die Prüfer ein ernsthaftes Problem dar, denn je stärker die Erwartungen der Öffentlichkeit von ihrem eigenen Anliegen abweichen, desto weniger wird ihre Arbeit geachtet und für glaubwürdig gehalten. Das Problem betrifft die Öffentlichkeit insgesamt, denn eine gut funktionierende Marktwirtschaft ist ohne Vertrauen in geprüfte Abschlüsse kaum denkbar.
- 3.4 Bei einer Definition der Pflichtprüfung sollten die Anforderungen und Erwartungen der Anwender, soweit sie gerechtfertigt erscheinen, sowie die Fähigkeit der Abschlußprüfer, diesen Anforderungen und Erwartungen gerecht zu werden, Berücksichtigung finden.
- 3.5 Die Anforderungen und Erwartungen der Anwender können als gerechtfertigt erachtet werden, wenn
 - die Aufgaben gesetzlich vorgeschrieben sind;
 - Interessengruppen bereit sind, die Dienstleistung zu vergüten (d.h. es besteht eine effektive Nachfrage);
 - ein Abschlußprüfer bereit ist, die Dienstleistung zu erbringen (zu einem Preis, der insbesondere seiner Qualifikation, der Schwierigkeit der Aufgabe, dem Zeitaufwand sowie dem eingegangenen Risiko entspricht) und auch die Voraussetzungen dafür besitzt.
- 3.6 Die Leistung der Abschlußprüfer hängt nicht nur davon ab, was die Kunden zu zahlen bereit sind, sondern auch von den Fachkenntnissen und der Risikobereitschaft des Prüfers selbst. Einige der an die Prüfer gestellten Anforderungen sind vermutlich insofern unangemessen, als die dafür erforderlichen Fähigkeiten bei den Prüfern nicht vorausgesetzt werden können.

3.7 Die Öffentlichkeit erwartet vom Abschlußprüfer, daß er zum Schutz der Interessen von Gesellschaftern, Gläubigern (z.B. Lieferanten, Banken und Kreditinstituten), Rentnern, Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit generell beiträgt, indem er ihnen Gewißheit in folgenden Fragen gibt:

- die Ordnungsmäßigkeit der Abschlüsse
- die Fortführung der Unternehmenstätigkeit/Solvenz der Gesellschaft
- das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten
- die Einhaltung der Rechtsvorschriften durch die Gesellschaft
- das verantwortungsbewußte Verhalten der Gesellschaft in umweltpolitischen und gesellschaftlichen Angelegenheiten.

Es ist eine kurze Untersuchung dazu angebracht, inwiefern diese Erwartungen angemessen sind.

Die Ordnungsmäßigkeit der Abschlüsse

3.8 Unter den Anwendern von Abschlüssen ist offenbar die Ansicht weit verbreitet, daß ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk die materielle Ordnungsmäßigkeit der Abschlüsse gewährleistet.

3.9 Bei einer solchen Erwartung geht man allerdings von zwei irrtümlichen Annahmen aus, nämlich daß zum einen Abschlüsse erstellt werden können, die "ordnungsmäßig" sind, und daß zum anderen die Abschlüsse in der Verantwortung des Prüfers liegen.

3.10 Was die erste Annahme anbelangt, so können nach übereinstimmender Auffassung der Sachverständigen des Rechnungswesens Abschlüsse niemals in dem Sinne "ordnungsmäßig" sein, daß jeweils nur ein Satz Zahlen die Ergebnisse der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und ihre Finanzverhältnisse korrekt widerspiegelt. In Anbetracht der verschiedenen Möglichkeiten, die für die bilanzielle Erfassung der komplexen Geschäftstätigkeit von Unternehmen bestehen, sowie der Ungewißheiten, mit denen die Entscheidungsfindung der Leitungsorgane behaftet ist, muß jeder Versuch zum Scheitern verurteilt sein, einen Satz von Daten des Rechnungswesens zu erarbeiten, der von allen sachkundigen Beobachtern als "ordnungsmäßig" angesehen wird.

3.11 In der EU findet diese Erkenntnis darin ihre rechtliche Anerkennung, daß die Jahresabschlüsse und die konsolidierten Abschlüsse nach Maßgabe der Bilanzrichtlinien ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln müssen. Die Stärke dieser Bestimmung, die ein tragendes Prinzip der Bilanzrichtlinien darstellt, liegt darin, daß sie dem sich zwangsläufig ergebenden Bewertungscharakter vieler Daten des Rechnungswesens Rechnung trägt.

- 3.12 Es wurde massive Kritik daran geübt, daß Prüfer beim Umgang mit Abschlüssen, die nur bei großzügiger Auslegung den Vorschriften entsprechen, keine konsequentere Linie verfolgen. Wenn die Abschlüsse nach Ansicht der Prüfer infolge der Bilanzierungswahlrechte und der Praxis bezüglich der Angaben, für die sich die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft entschieden haben, einen irreführenden Charakter tragen, sind sie entsprechend den Prüfungsleitlinien verpflichtet, den Bestätigungsvermerk einzuschränken und eindeutig alle für die Diskrepanzen maßgeblichen Faktoren sowie die damit für die Abschlüsse verbundenen Folgen anzuführen und wenn möglich eine quantitative Einschätzung der Auswirkungen auf die Abschlüsse vorzunehmen. Ist der Prüfer zudem der Auffassung, daß die Diskrepanzen eine so grundlegende oder durchgreifende Wirkung haben, daß die Abschlüsse insgesamt als irreführend anzusehen sind, muß er entsprechend den Prüfungsleitlinien die Bestätigung versagen.
- 3.13 Des weiteren wird oftmals fälschlicherweise angenommen, daß der Abschlußprüfer die Abschlüsse selbst erstellt und für sie verantwortlich zeichnet. Zweifellos jedoch trägt der Vorstand und nicht der Abschlußprüfer die Verantwortung für die Feststellung der (von der Unternehmensleitung erarbeiteten) Abschlüsse, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln. Darüber hinaus werden von dessen Mitgliedern und nicht vom Abschlußprüfer die Bilanzierungswahlrechte und Informationspraxis festgelegt, die bei den Abschlüssen Anwendung finden. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft sind aufgrund ihrer Position innerhalb des Unternehmens am besten über deren Geschäftstätigkeit informiert und damit auch am besten in der Lage, deren Bücher zu führen und die Abschlüsse vorzubereiten. Prüfer sollten unabhängig und völlig getrennt von den Leitungs- und Aufsichtsorganen ihrer Auftraggeber agieren, wobei ihre Pflichten deutlich abgegrenzt sind. Ihnen obliegt es festzustellen, ob ihrer Ansicht nach die Abschlüsse gemäß den gesetzlichen Vorschriften erarbeitet wurden und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.

Die Fortführung der Unternehmenstätigkeit/Solvenz der Gesellschaft

- 3.14 Wie verschiedene Untersuchungen gezeigt haben, erwarten große Teile der Öffentlichkeit vom Bericht des Abschlußprüfers, daß er eine Gewähr für die gesunde finanzielle Lage einer Gesellschaft bietet.
- 3.15 Bei der Erstellung von Jahresabschlüssen wird von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen. Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft dürfen jedoch nur dann eine solche Prämisse zugrunde legen, wenn sie tatsächlich von deren Richtigkeit überzeugt sind. (Ansonsten kommen andere Rechnungslegungsgrundsätze zur Anwendung.) In einigen Ländern wird gegenwärtig erwogen, die gesetzlichen Vertreter zu einer Erklärung zu verpflichten, in der sie sich explizit dazu äußern, inwiefern die Gesellschaft zur Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit in der Lage ist, wobei sie die Fundiertheit ihrer Erklärung durch entsprechende Schritte zu belegen haben.
- 3.16 Prüfer sind zur aufmerksamen Beobachtung der Faktoren verpflichtet, die möglicherweise die Ertragskraft der Gesellschaft verbessern oder aber zu einem

Verlust an Mitteln führen. Nur so können sie einschätzen, ob es tatsächlich angemessen ist, von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Sie sollten das jeweilige Leitungs- oder Aufsichtsorgan warnen, sobald sie Anzeichen für eine Gefährdung dieses Fortbestands feststellen. Betrachten sie die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit als gegeben, so schließt das die Solvenz der Gesellschaft ein, d.h. diese wäre am Abschlußstichtag in der Lage gewesen, ihre Verbindlichkeiten vollständig zu begleichen, wenn diese fällig sind. Wird von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen, erwarten die Anwender im Bestätigungsvermerk eine Aussage des Prüfers zur Solvenz.

- 3.17 Durch eine solche Forderung an den Prüfer werden jedoch die gesetzlichen Vertreter nicht von der ihnen durch das Gesellschaftsrecht auferlegten Verpflichtung zur Feststellung der Solvenz ihrer Gesellschaft entbunden, und ebensowenig wird dadurch die Schwere ihres Vergehens gemildert, sollten sie im Falle der Zahlungsunfähigkeit die Geschäftstätigkeit fortsetzen². Die gesetzlichen Vertreter nehmen eine ständige Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft wahr, wohingegen sich die Meinung der Prüfer auf einen Tatbestand bezieht, wie er sich zu einem bestimmten Zeitpunkt darstellt.
- 3.18 Prüfer müssen sorgfältig abwägen, in welcher Weise sie sich öffentlich zu möglicherweise von ihnen gehegten Bedenken äußern. Für den Fortbestand einer Gesellschaft kann es durchaus entscheidend sein, daß in der Öffentlichkeit nichts über eventuelle Zweifel an der Fortführung der Unternehmenstätigkeit verlautet. Stellen beispielsweise die Prüfer in ihrem Bericht fest, daß die betreffende Gesellschaft nur dann fortbestehen kann, wenn die Banken deren Kredite auch weiterhin bei Fälligkeit erneuern und die Lieferanten auch zukünftig normale Zahlungsfristen gewähren, könnte dies dazu führen, daß die Banken eine unverzügliche Kreditrückzahlung verlangen und die Lieferanten auf Zahlung bei Lieferung bestehen.
- 3.19 Andererseits hätten einige Gesellschaften nicht in Konkurs gehen und die Anteilseigner und Gläubiger nicht ihr Geld in den Rauch schreiben müssen, wenn die Probleme frühzeitiger erkannt worden wären. Außerdem gibt es Beispiele für Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit fortsetzen können, obwohl allgemein bekannt ist, daß sie mit Liquiditätsproblemen zu kämpfen haben und eine Änderung der Kapitalstruktur zur Diskussion steht. In der Tat zeigte sich bei einigen Studien, in denen ein Vergleich zwischen Gesellschaften mit ausdrücklich vermerkter Bestandsgefährdung und Gesellschaften ohne eine solche Einschränkung angestellt wurde, daß es bezüglich der Überlebensquote keine Unterschiede gab.

- 3.20 Einige Mitgliedstaaten haben spezielle Verfahrensweisen² festgelegt, die von den gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft und den Prüfern zu befolgen sind, wenn eine Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Zweifel gezogen wird. Verschiedene Berichte zur Unternehmensführung befassen sich schwerpunktmäßig mit dieser Problematik, und in einigen wird vorgeschlagen, daß die gesetzlichen Vertreter den Prüfern eine schriftliche Erklärung vorlegen sollten, in der sie bestätigen, daß die Gesellschaft ihrer Ansicht nach vom Zeitpunkt der Feststellung der Abschlüsse an für zwölf Monate die Unternehmenstätigkeit fortführen kann. Diese Auffassung ist entsprechend zu dokumentieren, und die Prüfer wiederum sind verpflichtet, die von den gesetzlichen Vertretern geäußerte Ansicht zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit durch spezielle Verfahren zu überprüfen. Sowohl im Cadbury- als auch im Vienot-Bericht³ wird vorgeschlagen, die Leitungsorgane zu verpflichten, daß sie sich selbst von der Richtigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung überzeugen und den Gesellschaftern entsprechend Bericht erstatten. Aufgabe der Prüfer sollte es sein, die von den gesetzlichen Vertretern geäußerte Auffassung zur Unternehmensfortführung zu überprüfen und ihre Meinung dazu kundzutun.
- 3.21 Obwohl weder die Leitungsorgane noch die Abschlußprüfer für die Zukunft gesunde finanzielle Verhältnisse der Gesellschaft garantieren können, scheint es doch angemessen, von den gesetzlichen Vertretern eine öffentliche Erklärung dahingehend zu erwarten, ob sie in Anbetracht des wirtschaftlichen Umfeldes, in dem die Gesellschaft operiert und künftig zu operieren gedenkt, die verfügbaren Finanzmittel für ausreichend halten, damit die Gesellschaft für mindestens zwölf Monate ab dem Tag der Feststellung der Abschlüsse durch die gesetzlichen Vertreter die Unternehmenstätigkeit fortführen kann. Ebenso angemessen erscheint die Durchführung spezieller Verfahren durch die Prüfer, mit denen sie die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter kontrollieren, sowie die öffentliche Bekanntgabe der Prüfergebnisse.

Das Vorliegen von Betrugsdelikten

- 3.22 Prüfungen sind seit jeher mit der Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten verbunden. Eine 1989 in Großbritannien durchgeführte Umfrage hat ergeben, daß 75 % der Öffentlichkeit - einschließlich der Mehrheit der mit finanztechnischen Fragen vertrauten Personen - der Meinung sind, daß die Aufdeckung von Betrugereien aller Art zu den Aufgaben des Abschlußprüfers gehört. Die gleiche Umfrage kam zu dem Ergebnis, daß es 61 % der Öffentlichkeit für die Pflicht des Prüfers halten, gezielt nach Anzeichen von Betrug zu suchen.

² Diese Verfahren gehen über das hinaus, was von Artikel 17 Absatz 1 der Zweiten Richtlinie (77/91 EWG) vom 13. 12. 1976 gefordert wird; dieser Absatz sieht vor, daß bei schweren Verlusten des gezeichneten Kapitals eine Hauptversammlung einzuberufen ist, um zu prüfen, ob die Gesellschaft aufzulösen ist oder andere Maßnahmen zu ergreifen sind.

³ Siehe Bibliographie im Anhang

- 3.23 Bis in die jüngste Vergangenheit lautete die Standardantwort der Prüfer, daß ihre Hauptaufgabe nicht in der Verhinderung oder Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten bestehe und dies ohnehin unmöglich sei, Erst in den achtziger Jahren wurde in einigen Mitgliedstaaten im Rahmen der Rechtsvorschriften versucht, die Aufdeckung und Meldung von betrügerischen Handlungen ausdrücklich zu einem Ziel der Prüfung zu machen. Seitdem sind die Regierungen besonders um die Fragen von "Ordnung und Sicherheit", der Wirtschaftskriminalität und des Anlegerschutzes bemüht, zumal in einigen Mitgliedstaaten publizitätsträchtige Affären für Schlagzeilen gesorgt hatten.
- 3.24 Ordnungspolitische Gremien in einer Reihe von Mitgliedstaaten haben Leitlinien zu den Pflichten des Abschlußprüfers im Hinblick auf Betrugsdelikte sowie sonstige Unregelmäßigkeiten und Fehler herausgegeben. Darin werden die jeweiligen Verantwortlichkeiten der Unternehmensleitung und des Prüfers spezifiziert, wobei die Hauptverantwortung für die Aufdeckung von Betrugereien sowie sonstigen Unregelmäßigkeiten und Fehlern beim Leitungsorgan liegt. Sie wird als Teil seiner Verwaltungstätigkeit angesehen. Die Aufgabe des Prüfers ist es, seine Prüfungstätigkeit so zu planen, auszuführen und zu bewerten, daß hinreichend mit der Aufdeckung wesentlicher Falschangaben in den Abschlüssen gerechnet werden kann, unabhängig davon, ob diese durch Betrug bzw. sonstige Unregelmäßigkeiten oder aber durch Fehler verursacht wurden.
- 3.25 Sollte bei einem Abschlußprüfer im Verlauf der Prüfung der Verdacht auf betrügerische Machenschaften aufkommen, so ist er entsprechend den Empfehlungen der Leitlinien verpflichtet, seine Untersuchungen so lange fortzusetzen, bis sich der Verdacht entweder bestätigt hat oder aber ausgeräumt werden konnte. In einigen Mitgliedstaaten wird empfohlen, daß der Prüfer alle während der Prüfung aufgedeckten Unregelmäßigkeiten unverzüglich der Unternehmensleitung meldet, auch wenn sie sich im Rahmen des Unternehmensabschlusses nur unerheblich auswirken. Von einer solchen Berichterstattung ist lediglich dann Abstand zu nehmen, wenn eine Beteiligung der Unternehmensleitung an den Betrugereien vermutet wird. Unter diesen Umständen sollte der Prüfer die Angelegenheit einer zuständigen Behörde melden. In einigen Mitgliedstaaten sind die Abschlußprüfer angehalten, eine Mitteilung an das Justizministerium zu machen.
- 3.26 In den Prüfungsleitlinien wird darauf hingewiesen, daß der Prüfer im öffentlichen Interesse möglicherweise erst nach Inanspruchnahme einer Rechtsberatung entscheiden sollte, ob die Angelegenheit einer zuständigen Behörde übergeben wird. Die Schwierigkeit für die Abschlußprüfer besteht darin, daß sie die Entscheidung normalerweise aufgrund von Verdachtsmomenten und weniger in Anbetracht bewiesener Fakten treffen müssen. Teilen sie ihren Verdacht einem Dritten mit, ohne ihn anschließend erhärten zu können, müssen sie unter Umständen mit gerichtlichen Schritten rechnen.

- 3.27 Im Finanzsektor wurden die diesbezüglichen Verantwortlichkeiten der Prüfer in den meisten Mitgliedsstaaten durch rechtliche Vorschriften genau festgelegt. Sie entbinden die Prüfer gegenüber ihren Auftraggebern von der Verschwiegenheitspflicht und berechtigen sie zur Mitteilung an eine Aufsichtsbehörde, verpflichten sie jedoch nicht dazu.

Spezielle Festlegungen dazu trifft die Richtlinie 95/26/EG des Rates vom Juni 1995, in der es in Artikel 5.1 heißt, daß der Abschlußprüfer eines Finanzunternehmens "die Verpflichtung hat, den zuständigen Behörden unverzüglich alle Tatsachen oder Entscheidungen zu melden, von denen er bei der Wahrnehmung dieser Aufgaben Kenntnis erhalten hat und die

- eine Verletzung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften darstellen können, welche die Zulassungsbedingungen regeln oder im besonderen für die Ausübung der Tätigkeit der Finanzunternehmen gelten, oder
- die Fortsetzung der Tätigkeit des Finanzunternehmens beeinträchtigen können, oder
- die Ablehnung der Bestätigung ordnungsgemäßer Rechnungslegung oder Vorbehalte nach sich ziehen können..."

Des weiteren besagt Artikel 5.2 der Richtlinie: "Machen die gemäß der Richtlinie 84/253/EWG zugelassenen Personen (der Abschlußprüfer) den zuständigen Behörden in gutem Glauben Mitteilung über die in Absatz 1 genannten Tatsachen oder Entscheidungen, so gilt dies nicht als Verletzung einer vertraglich oder durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Bekanntmachungsbeschränkung und zieht für diese Personen keine Haftung nach sich."

Diese Richtlinie soll bis Juli 1996 in allen Mitgliedstaaten umgesetzt werden.

- 3.28 Im Falle schwerwiegender Betrugsdelikte müssen die Abschlußprüfer sicherstellen, daß die Abschlüsse die Auswirkungen des Betrugs manifestieren und alle erforderlichen Details offengelegt sind. Sind die Prüfer danach überzeugt, daß die Abschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln, ist eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks nicht erforderlich. Spielt das Betrugsdelikt im Zusammenhang mit den Abschlüssen keine so wesentliche Rolle, entscheiden die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft über die Notwendigkeit einer Offenlegung. In Anbetracht der Tatsache, daß bei nicht aufgedeckten schwerwiegenden Betrugsdelikten die Abschlüsse kein den tatsächlichen Verhältnissen der Gesellschaft entsprechendes Bild zeichnen, sollte es durchaus Aufgabe der Prüfer sein, im Interesse der Verlässlichkeit ihrer Beurteilung die von ihnen für notwendig erachteten Mittel einzusetzen, um derartige Machenschaften aufzudecken.

- 3.29 Die Öffentlichkeit erwartet, daß die Möglichkeiten für betrügerische Handlungen auf ein Minimum reduziert werden. Vom Vorstand kann mit Fug und Recht erwartet werden, daß er für die Einrichtung und Aufrechterhaltung von Innenrevisionssystemen verantwortlich zeichnet, die nur wenig Raum für Betrugsdelikte lassen und gleichzeitig mit größter Wahrscheinlichkeit eine schnelle Aufdeckung betrügerischer Aktivitäten ermöglichen. Ebenso kann von den Abschlußprüfern erwartet werden, daß sie im Bestätigungsvermerk (Prüfungsbericht) das Vorhandensein derartiger Systeme festhalten und eine Einschätzung zu deren Zweckmäßigkeit vornehmen. Auch sollten die Prüfer die gesetzlichen Vertreter in ihrem Bemühen um die Verhinderung und Aufdeckung von Betrügereien unterstützen, indem sie über möglicherweise entdeckte Schwachstellen in den Innenrevisionssystemen und über sämtliche auftretende Verdachtsmomente informieren.

Die Einhaltung der Rechtsvorschriften durch die Gesellschaft

- 3.30 Es herrscht offenbar die Auffassung vor, daß es die Pflicht des Prüfers ist, Verstöße gegen das Gesellschaftsrecht oder speziell darauf bezogene gesetzliche Vorschriften festzustellen. Es kann jedoch vom Prüfer nicht tatsächlich eine Berichterstattung zu Angelegenheiten erwartet werden, die über seine Kompetenz oder seine Sachkenntnis hinausgehen, insbesondere auch in Anbetracht des heutzutage so komplizierten rechtlichen Umfeldes.
- 3.31 In der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter sollten Innerevisionssysteme eingerichtet und aufrechterhalten werden, die die Vornahme rechtswidriger Handlungen im Namen der Gesellschaft so gut wie unmöglich machen und gleichzeitig mit größter Wahrscheinlichkeit eine schnelle Aufdeckung derartiger Handlungen ermöglichen. Vom Abschlußprüfer kann durchaus erwartet werden, daß er im Bestätigungsvermerk (Prüfungsbericht) das Vorhandensein derartiger Systeme festhält und eine Einschätzung zu deren Zweckmäßigkeit vornimmt.
- 3.32 Im Rahmen ihrer Verpflichtung zur Erarbeitung von Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln, müssen die gesetzlichen Vertreter gewährleisten, daß die Abschlüsse die finanziellen Auswirkungen aufgedeckter rechtswidriger Handlungen widerspiegeln, sofern diese als schwerwiegend beurteilt werden. Der Abschlußprüfer muß im Zusammenhang mit der von ihm vorzunehmenden Beurteilung, ob die Abschlüsse ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln, bestätigen, daß sich die finanziellen Auswirkungen derartiger rechtswidriger Handlungen in den Abschlüssen manifestieren.

Das verantwortungsbewußte Verhalten der Gesellschaft in umweltpolitischen und gesellschaftlichen Angelegenheiten

- 3.33 In den letzten Jahren wurden immer wieder Forderungen laut, das soziale Verhalten der Gesellschaften einer Prüfung zu unterziehen, vornehmlich im Hinblick auf die physische Umwelt, aber auch unter dem Aspekt der Beschäftigungspraxis, der Betriebssicherheit, von Wirtschaftsanktionen, Maßnahmen zur Produktentwicklung und anderen Aspekten, die sowohl für die breite Öffentlichkeit als auch für bestimmte Interessengruppen von Bedeutung sind.
- 3.34 Ohne auf die Vorzüge einer solchen Prüfung bzw. solcher Prüfungen näher eingehen zu wollen, sollte man sich doch die Frage stellen, ob der Abschlußprüfer über die erforderlichen Qualifikationen und Erfahrungen für diese Tätigkeit verfügt oder ob es sich dabei nicht vielmehr um eine von der Pflichtprüfung getrennte Maßnahme handeln sollte, die von dazu befugten Sachverständigen in den einzelnen Bereichen durchgeführt wird.
- 3.35 Obwohl dem Abschlußprüfer die Beurteilung von Angelegenheiten außerhalb seiner Kompetenz und Sachkenntnis nicht zugemutet werden kann, läßt sich durchaus argumentieren, daß sich die Prüfer mit einer ständigen Erweiterung ihrer Verpflichtungen entsprechend den steigenden Erwartungen der Öffentlichkeit einverstanden erklären sollten. Unter den entsprechenden zeitlichen Voraussetzungen und bei einem hinlänglichen Konsens über die gesetzten Erwartungen kann der Prüfer selbst die erforderliche Sachkenntnis in Bereichen, die über die strikte Finanzprüfung hinausgehen, erwerben.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 3.36 Aufgrund des Fehlens einer in der EU allgemein geltenden Definition der Pflichtprüfung kommt es zu einer sehr schädlichen Kluft zwischen Realität und Erwartungshaltung. Eine einheitliche Handhabung der Pflichtprüfung unter Berücksichtigung der neuesten Entwicklungen auf internationaler Ebene scheint erstrebenswert. Wenn durch die Prüfung das Vertrauen in die veröffentlichten Abschlüsse erhöht werden soll, müssen die Nutzer eine Vorstellung davon haben, welches Maß an Verlässlichkeit mit dem Bestätigungsvermerk verbunden ist. Besondere Aufmerksamkeit in diesem Zusammenhang gebührt der Rolle des Prüfers im Hinblick auf die Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie bezüglich der Maßnahmen, die er im Falle von Betrugsdelikten und sonstigen rechtswidrigen Handlungen zu ergreifen hat.
- 3.37 Es sollte darüber nachgedacht werden, in welchem Ausmaß die bestehenden Internationalen Prüfungsgrundsätze Ausgangspunkt für eine allgemeine Definition der Pflichtprüfung sein können. Volle Berücksichtigung müßten allerdings auch die Besonderheiten finden, durch die sich das europäische vom internationalen Umfeld unterscheidet.

- 3.38 Im Interesse ihrer Wirksamkeit müßte die allgemeine Definition Bestandteil des ordnungspolitischen Rahmens in allen Mitgliedstaaten werden. Es ist zu überlegen, ob zu diesem Zwecke eine EU-Richtlinie erforderlich ist oder eine Empfehlung ausreicht. In beiden Fällen muß der Flexibilität große Aufmerksamkeit geschenkt werden, so daß jede Rechtsvorschrift problemlos den sich rasch ändernden Bedingungen angepaßt werden kann, unter denen der Prüfer tätig ist.

Der Bestätigungsvermerk (Prüfungsbericht)

Inhalt des Bestätigungsvermerks

- 3.39 Mit dem Bestätigungsvermerk wendet sich der Abschlußprüfer an die Gesellschafter, Gläubiger und Arbeitnehmer sowie an die Öffentlichkeit. Er ist das Ergebnis der Abschlußprüfung. In der Regel wird zwischen ausführlichem Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk unterschieden. Der ausführliche Bericht ist für die Unternehmensleitung bestimmt und normalerweise der Öffentlichkeit nicht zugänglich.
- 3.40 Der Inhalt des Bestätigungsvermerks ist zwar nicht in den Bilanzrichtlinien geregelt, doch legt das Gesellschaftsrecht der meisten Mitgliedstaaten die in den Bestätigungsvermerk aufzunehmenden Sachverhalte fest. In sämtlichen Mitgliedstaaten haben die Berufsvereinigungen eine einheitliche Form des Bestätigungsvermerks erarbeitet, doch ist dessen Verwendung nur in drei Mitgliedstaaten zwingend vorgeschrieben.
- 3.41 In der Regel enthält der Bestätigungsvermerk über die Jahresabschlußprüfung in den Mitgliedstaaten folgende Angaben:
- ob der Abschlußprüfer alle Auskünfte und Erläuterungen erhalten hat, die er nach bestem Wissen und Gewissen für seine Abschlußprüfung als notwendig erachtet;
 - ob das Unternehmen nach seiner Einschätzung die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung beachtet hat,
 - ob der Lagebericht mit dem Jahresabschluß im Einklang steht,
 - ob der Jahresabschluß ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt,
 - ob der Jahresabschluß den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entspricht,
 - ob die Prüfung entsprechend den Prüfungsgrundsätzen erfolgte.

- 3.42 Schaut man sich die Bestätigungsvermerke für die größten börsennotierten Unternehmen der Mitgliedstaaten einmal näher an, so gibt in der derzeitigen Form lediglich das Fehlen eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks einen gewissen Aufschluß. Ansonsten sagen sie nichts darüber aus, welche Gegenleistung die Abschlußprüfer, die von den Gesellschaftern bestellt werden und diesen über ihre Tätigkeit berichten, eigentlich für das ihnen gezahlte Honorar erbringen. Ohne nähere Informationen ist es aber für Investoren und andere Adressaten schwierig, sich ein reales Bild von der Verlässlichkeit der Beurteilung des Abschlußprüfers zu machen.
- 3.43 Es besteht wohl weitgehend Einigkeit darüber, daß mehr Informationen über Umfang und Art der Tätigkeit gegeben werden sollten, auf denen der Bestätigungsvermerk beruht. Die Anwender betrachten den Bestätigungsvermerk sehr häufig als Gewähr oder Bestätigung für ihre Entscheidungsfindung. Somit müßte aus dem Bestätigungsvermerk eindeutig hervorgehen, worin die Aufgaben des Abschlußprüfers bei der Berichterstattung über den Jahresabschluß bestehen.
- 3.44 Die Ergebnisse neuerer Untersuchungen zeigen, daß in der EU die Harmonisierung der Form und des Wortlauts des Bestätigungsvermerks in den letzten zehn Jahre weiter vorangeschritten ist. Dies ist größtenteils auf eine breitere und durchgängigere Anwendung der einschlägigen internationalen Prüfungsgrundsätze zurückzuführen. Es bestehen aber noch Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten im Hinblick auf Umfang und Verbreitung des einheitlichen Bestätigungsvermerks bei Pflichtprüfungen. Diese Unterschiede wirken sich insoweit auf den Binnenmarkt aus, als die in anderen Mitgliedstaaten erstellten Berichte dadurch an Aussagefähigkeit verlieren. Grundsätzlich sollte ein gleiches Vorgehen bei der Pflichtprüfung seinen Niederschlag in einer gleichlautenden Formulierung des Bestätigungsvermerks finden.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 3.45 Sobald eine Einigung über die Definition der Pflichtprüfung erreicht worden ist, dürfte es leichter werden, sich über den Mindestinhalt des Bestätigungsvermerks zu verständigen. Da sich der Abschlußprüfer mit dem Bestätigungsvermerk an die Gesellschafter, Gläubiger und Arbeitnehmer sowie an die Öffentlichkeit wendet, erscheint es zweckmäßig, in der gesamten EU einen Bestätigungsvermerk mit gleichem Wortlaut zu verwenden.
- 3.46 In verschiedenen Mitgliedstaaten wurde der Wortlaut des Bestätigungsvermerks mit der von der International Federation of Accountants erarbeiteten Fassung in Übereinstimmung gebracht. Es ist zu überlegen, inwieweit dieser Wortlaut den Ausgangspunkt für eine gemeinsame Formel auf EU-Ebene bilden könnte. Zugleich sind aber Besonderheiten, durch die sich die europäischen von den internationalen Rahmenbedingungen unterscheiden, gebührend zu berücksichtigen. Um besser den Erwartungen zu entsprechen, müßte der Bestätigungsvermerk mehr darüber aussagen, was der Abschlußprüfer konkret getan hat, welche Standesregeln er bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben befolgte und ob die vom Unternehmen zusammengestellten Daten des Rechnungswesens den gesetzlichen und sonstigen

Vorschriften entsprechen. Es wäre auch erforderlich, daß der Abschlußprüfer etwaige Einschränkungen deutlich vermerkt.

- 3.47 Wie bei der Definition der Pflichtprüfung erscheint es notwendig, daß die gemeinsame Definition des Bestätigungsvermerks durch gesetzliche Bestimmungen der Mitgliedstaaten untermauert wird. Dabei ist zu überlegen, ob dies in Form einer bindenden Rechtsvorschrift (d.h. einer Richtlinie) auf EU-Ebene erfolgen sollte oder ob eine Empfehlung der Kommission dafür ausreicht. In jedem Falle ist dabei Flexibilität vonnöten, damit die gesetzlichen Anforderungen problemlos dem sich rasch verändernden Umfeld des Abschlußprüfers angepaßt werden können, insbesondere den Entwicklungen im Zusammenhang mit der Einführung neuer Informationstechnologien.

4. DIE STELLUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Qualifikation des Abschlußprüfers

Mindestvoraussetzungen nach der 8. Richtlinie

- 4.1 Es steht außer Zweifel, daß nur hochqualifizierte Fachleute zur Ausübung der Tätigkeit eines Abschlußprüfers befähigt sind. Daher werden in der 8. Richtlinie vom 10. April 1984 über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen sehr hohe Anforderungen an die Zulassung gestellt.
- 4.2 Allerdings können die Unterschiede in den Bildungssystemen der Mitgliedstaaten nicht außer acht gelassen werden. Daraus ergaben sich Schwierigkeiten, als bei der Umsetzung der Richtlinie versucht wurde, die Berufsabschlüsse der Mitgliedstaaten miteinander zu vergleichen. In Fachkreisen wird es deshalb für notwendig erachtet, daß Berufsangehörige, die grenzüberschreitend tätig sein wollen, die Berufsbezeichnung in dem jeweiligen Mitgliedstaat erwerben.
- 4.3 Die 8. Richtlinie hat zwar zu einem gewissen Maß an Harmonisierung in diesem Bereich geführt, doch bestehen nach wie vor starke Unterschiede. Über die verschiedenen Sachgebiete, die in Artikel 6 der 8. Richtlinie als Bestandteile der Prüfung der theoretischen Kenntnisse aufgeführt sind, hat man sich bisher inhaltlich nicht einigen können. Das Fehlen eines gemeinsamen Ansatzes wurde deutlich sichtbar, als neue Mitgliedstaaten der EU beitraten und als mittel- und osteuropäische Staaten um technische Hilfe bei der Konzipierung von Ausbildungsprogrammen für Abschlußprüfer ersuchten.

- 4.4 Die Entwicklung der Informationstechnologie dürfte weitreichende Folgen für die Funktion der Prüfung haben. Sie wird bisweilen als Existenzbedrohung für die Abschlußprüfer angesehen, da die Bedeutung der veröffentlichten Jahresabschlüsse für Investoren im Abnehmen begriffen ist; diesen könnte es auf andere Weisen möglich werden, auf permanenter Basis finanzielle Informationen zu erhalten. Es können sich daraus aber auch neue Möglichkeiten im Sinne neuartiger Belegfunktionen der neuen Informationsströme, -systeme und -arten ergeben, die mit dem Übergang zum Informationszeitalter zunehmend die Kommunikation zwischen Berichtseinheiten und Adressaten bestimmen. Dies hat zwangsläufig Folgen für die erforderlichen Kenntnisse, wie sie gegenwärtig in der 8. Richtlinie dargelegt sind, die jedoch niedergelegt wurden, als sich die Prüffunktion in einem anderen technischen Umfeld befand. Deshalb und aus anderen Gründen kann es notwendig werden, Artikel 6 der 8. Richtlinie den Erfordernissen anzupassen oder zu präzisieren.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 4.5 Es ist bedauerlich, daß weder die Berufsvereinigungen noch die Hochschulen konkrete Schritte unternommen haben, um die in der 8. Richtlinie genannten fachlichen Voraussetzungen zu präzisieren. Die Bestimmung der Lehrinhalte der Ausbildung von Abschlußprüfern sollte doch in erster Linie Sache derer sein, die unmittelbar in den Ausbildungsprozeß einbezogen sind. Ein höheres Maß an Harmonisierung auf diesem Gebiet würde zweifellos die Anwendung der Richtlinien über die gegenseitige Anerkennung der Hochschuldiplome erleichtern (siehe auch Abschnitt 8). Dabei liegt wohl auf der Hand, daß die Abschlußprüfer durch ihre Ausbildung auf die Tätigkeit in einem gemeinsamen Binnenmarkt vorbereitet werden müssen. Eine solche Initiative auf europäischer Ebene könnte ergriffen werden zum Beispiel im Rahmen des neuen Gemeinschaftsprogrammes SOCRATES und im besonderen Kapitel I - ERASMUS, Aktion 1.D über Projekte von gemeinsamem Interesse im Rahmen der Zusammenarbeit von Universitäten ("Thematic Networks"); dieses Programm bietet ein Forum zur Reflektion; es schließt Vertreter der sozio-ökonomischen und der Berufswelt in verschiedenen Studienbereichen, einschließlich der Vertreter anderer an diesen Programmen teilnehmenden Staaten, ein.
- 4.6 Eine Aktualisierung der in Artikel 6 der 8. Richtlinie enthaltenen Aufstellung von Sachgebieten erfordert eine Abänderung der Richtlinie. Falls bzw. sobald dies für zweckmäßig erachtet wird, sollte die Einführung eines Verfahrens in Erwägung gezogen werden, das künftig Änderungen ermöglicht, ohne daß der vollständige Rechtsetzungsprozeß durchlaufen wird.

Die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers

Definition der Unabhängigkeit

- 4.7 Nach der 8. Richtlinie muß sichergestellt sein, daß der Abschlußprüfer unabhängig ist. Bei Verabschiedung der Richtlinie konnte man sich nicht auf eine gemeinsame Definition der Unabhängigkeit einigen. Daher ist diese Angelegenheit von den Mitgliedstaaten unterschiedlich geregelt worden.
- 4.8 Wie von der FEE hervorgehoben wird, demonstriert der Abschlußprüfer vor allem durch seine Unabhängigkeit, daß er seine Aufgabe unparteilich wahrzunehmen vermag. Bei der Unabhängigkeit geht es zum einen um die Unbefangenheit, d.h. die innere Einstellung bei der Beurteilung aller für seine Aufgabe maßgeblichen Tatbestände, und zum anderen um die Unabhängigkeit nach außen, d.h. die Vermeidung von Sachverhalten und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, daß ein informierter Dritter die Unparteilichkeit des Abschlußprüfers in Zweifel ziehen würde.
- 4.9 In den letzten Jahren wurden Besorgnisse über die sich abzeichnende Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers laut. In verschiedenen Untersuchungen wurde darauf verwiesen, daß Unternehmen zunehmend bereit sind, Abschlußprüfer abzulehnen, unterschiedliche Meinungen einzuholen, die Auffassungen von Abschlußprüfern juristisch beurteilen zu lassen und Abschlußprüfer zu wechseln. Wie in einigen Berichten vermerkt, wäre es aufgrund des Wettbewerbsdrucks naiv anzunehmen, daß alle Abschlußprüfer jederzeit das Risiko des Auftragsverlusts ignorieren. Es wurde Kritik daran geäußert, daß die Prüfungstätigkeit an Professionalität eingebüßt hat und sich statt dessen eine "geschäftsmäßige" Haltung breitmacht.
- 4.10 Darüber hinaus ist es zunehmend üblich, den Prüfungsauftrag im Ausschreibungsverfahren zu vergeben. Bei solchen Ausschreibungen geht es in erster Linie darum, die Dienste von Abschlußprüfern möglichst kostengünstig in Anspruch nehmen zu können. Bisweilen heißt es, daß Unternehmensleitungen dieses Verfahren anwenden, um auf den bisherigen Abschlußprüfer Druck auszuüben, insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten.

- 4.11 Die zunehmenden Verteilungskämpfe um das "Prüfgeschäft" und insbesondere um die Abschlußprüfung bei großen "prestigeträchtigen" Gesellschaften gibt ebenfalls Anlaß zur Besorgnis. Zweifellos kommt es hier und dort zu Angeboten, die sehr kostengünstig sind oder gar unter den Selbstkosten liegen. Dabei sollte das Ausschreibungsverfahren, das ja für Transparenz und Wettbewerb sorgt, nicht dazu führen, daß die Abschlußprüfer Honorare angeben, die ihnen nicht die Wahrnehmung ihrer Aufgaben entsprechend den Standesregeln gestatten.⁴ Einige Beobachter schließen daraus, daß die erfolgreichen Bewerber darauf spekulieren, den Fehlbetrag der Prüfungskosten durch andere Beratungsleistungen wieder wettmachen zu können. Diese zusätzlichen Leistungen sind ein weiterer Streitpunkt.
- 4.12 Die Frage, ob der Abschlußprüfer für den Auftraggeber noch weitere Leistungen erbringen sollte, wird seit langem lebhaft erörtert. Einerseits heißt es, daß die Erbringung weiterer Leistungen den Prüfer in die Lage versetzt, sich besser mit dem Unternehmen des Auftraggebers und den Betriebsabläufen vertraut zu machen, und ich dadurch die Qualität der Prüfungstätigkeit erhöht. Auch sollen keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß der Umfang der Honorare für zusätzliche Leistungen im Vergleich zur Höhe des Prüfungsentgelts die Unparteilichkeit in Frage stellt. Andererseits wird aber ebenso nachdrücklich die Auffassung vertreten, daß sich die Erbringung einer Vielzahl zusätzlicher Leistungen für ein zu prüfendes Unternehmen negativ auf die Unparteilichkeit des Abschlußprüfers auswirken kann. Es sind Sicherungen erforderlich, um diesen Bedenken Rechnung zu tragen.
- 4.13 Derartige Sicherungen könnten darin bestehen, daß die Erbringung weiterer Leistungen auf Aufgaben beschränkt wird, die nach Art und Anspruch mit dem Berufsbild des Abschlußprüfers vereinbar sind und seine Unparteilichkeit nicht beeinträchtigen dürften, oder daß die Vergütung sowohl für die Prüfungstätigkeit als auch für die sonstigen Leistungen offenzulegen ist. Eine Lösung, bei dem Abschlußprüfern die Erbringung weiterer Leistungen für den Auftraggeber untersagt wird, würde offenkundig das Problem der Unabhängigkeit nach außen lösen. Wie sich aber in der Praxis gezeigt hat, ist dies keine tragfähige Alternative, da sich diese Bestimmung sehr leicht dadurch umgehen läßt, daß die Leistung von einem verbundenen oder assoziierten Unternehmen erbracht wird.

⁴ Im Falle des öffentlichen Auftragswesens hat der Rat verschiedene Vorschriften zur Gewährleistung der Transparenz bei Ausschreibungen öffentlicher Auftraggeber erlassen. Diese Vorschriften gelten auch für die Tätigkeit von Abschlußprüfern. Siehe Richtlinien 92/50/EWG und 93/33/EWG - Anhang I/A - Kategorie 9.

- 4.14 Auf alle Fälle sollte der Abschlußprüfer aber darauf achten, daß er und sein Unternehmen nicht in die Unternehmensführung oder in die Entscheidungsprozesse des Auftraggebers eingebunden ist. Der Prüfer sollte nicht an der Aufstellung der Abschlüsse seines Auftraggebers mitwirken, sich nicht an der Bewertung von Aktiva oder Passiva zur Aufnahme in die Abschlüsse beteiligen, nicht für den Auftraggeber bei der Klärung von Rechtsstreitigkeiten tätig sein, die sich materiell auf die Abschlüsse auswirken können, und auch keine Leistungen erbringen, die unmittelbare Auswirkungen auf die Unternehmensleitung haben, wie z.B. die Einstellung von Führungskräften.
- 4.15 Einige Kommentatoren halten es für bedenklich, wenn eine Gesellschaft die gleichen Abschlußprüfer für einen langen Zeitraum beibehält. Es heißt, daß daraus ein zu enges und vertrautes Verhältnis mit der Unternehmensleitung erwachsen kann, bei dem die Prüfer zu sehr auf die Wünsche des Managements eingehen. Die Frage, ob bei der Pflichtprüfung ein turnusmäßiger Wechsel vorgeschrieben werden sollte, ist Gegenstand einer lebhaften Diskussion. Die Argumente für eine solche Regelung sind nicht völlig überzeugend. In diesem Zusammenhang sei vermerkt, daß einer von zwei Mitgliedstaaten, in denen ein turnusmäßiger Wechsel vorgeschrieben war, dieses System erst unlängst abgeschafft hat. Eine Lösung, bei der die Unparteilichkeit des Abschlußprüfers deutlicher sichtbar wird, zugleich aber die Effizienz- und Qualitätsnachteile eines turnusmäßigen Wechsels der Prüfungsgesellschaften vermieden werden, könnte im turnusmäßigen Wechsel von Berufsangehörigen bestehen, die der gleichen Prüfungsgesellschaft angehören.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 4.16 Bei der Unabhängigkeit handelt es sich um ein wichtiges Anliegen. Je nach Tradition und Erfahrung wird in den Mitgliedstaaten dabei unterschiedlich verfahren. Es ist unwahrscheinlich, daß man sich auf EU-Ebene schon bald auf eine gemeinsame Definition einigen kann, die den verschiedenen damit im Zusammenhang stehenden Fragen gerecht wird. Die Verabschiedung von Vorschriften zum Thema Unabhängigkeit bewirkt noch keine Unabhängigkeit in der Praxis. Die Übereinkunft über einen gemeinsamen Kern wichtiger Grundsätze in allen Mitgliedstaaten würde jedoch einen bedeutenden Schritt zur Errichtung eines Binnenmarktes für Prüfungsdienstleistungen darstellen. Auf EU-Ebene könnten diese Grundsätze vom Berufsstand erarbeitet werden.
- 4.17 Es bleibt zu überdenken, welches das meist geeignete Instrument für eine von der Praxis befolgte Übereinkunft auf EU-Ebene ist.

Die Stellung des Abschlußprüfers im Unternehmen

Die Pflichtprüfung und die Unternehmensführung

- 4.18 Die Pflichtprüfung ist ein wesentliches Element des Systems der Unternehmensführung. Um die Pflichtprüfung richtig einzuordnen, ist zwischen den Aufgaben der verschiedenen Organe einer Gesellschaft bei der Vorlage von Abschlüssen zu unterscheiden. Während die gesetzlichen Vertreter für die Aufstellung des Abschlusses zuständig sind, hat der Abschlußprüfer den Gesellschaftern über den ihm von den gesetzlichen Vertretern vorgelegten Abschluß zu berichten. Dabei handelt der Abschlußprüfer im Interesse der Gesellschafter, die mit Einlagen am Unternehmen beteiligt sind. Darüber hinaus erlangen die von Dritten verwendeten Daten des Rechnungswesens durch seinen Bestätigungsvermerk Glaubwürdigkeit.
- 4.19 Da die Gesellschafter das größte unmittelbare Interesse am Ergebnis der Pflichtprüfung haben, wurde in allen Mitgliedstaaten den Gesellschaftern das Recht eingeräumt, auf der Hauptversammlung (bzw. Generalversammlung) über die Bestellung und Abberufung von Abschlußprüfern zu beschließen. Da aber bei den meisten börsennotierten Unternehmen ihre Zahl sehr hoch ist und sich die Zusammensetzung häufig ändert, besteht dafür kein effektiver Mechanismus. Faktisch ist es so, daß der Vorstand als gesetzlicher Vertreter die Abschlußprüfer bestellt und abberuft und seine Entscheidung von den Gesellschaftern auf der Hauptversammlung lediglich formal bestätigen läßt. Aus diesem Grunde werden die Abschlußprüfer wegen ihrer mangelnden Unabhängigkeit gegenüber den Unternehmensleitungen kritisiert. Es heißt, daß für den Abschlußprüfer bei Meinungsverschiedenheiten mit dem Vorstand (bzw. der Geschäftsführung) zu Fragen wie der Ausübung von Bilanzierungswahlrechten ein Anreiz besteht, den Wünschen des Vorstands nachzukommen. Bei solchen Differenzen kann der Abschlußprüfer in eine besonders mißliche Lage geraten, wenn die Unternehmensleitung die Meinung anderer Prüfungsgesellschaften eingeholt hat.
- 4.20 Es wird auch zu bedenken gegeben, daß infolge der faktischen Bestellung der Abschlußprüfer durch die gesetzlichen Vertreter beide Seiten aus Kostengründen die Pflichtprüfung auf das Mindestmaß reduziert haben, das zur Erfüllung der gesellschaftsrechtlichen Vorgaben erforderlich ist, wie sie von den Prüfungsgesellschaften selbst interpretiert werden. Wie weiter verlautet, soll dies dazu geführt haben, daß die Abschlußprüfer weniger Aufmerksamkeit auf die Bewertung der Effizienz und Leistungsfähigkeit des Innenrevisionssystems verwenden, wodurch Betrugsdelikten und sonstigen Unregelmäßigkeiten Vorschub geleistet wird.

- 4.21 Die mit den gesetzlichen Vertretern zu treffende Vereinbarung über die Vergütung des Abschlußprüfers wirft ein weiteres Problem auf. Das Honorar wird in der Regel vorab vereinbart und beruht auf der gewöhnlich richtigen Annahme, daß die Abschlußprüfer keine Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten finden. Wenn aber die Abschlußprüfer bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben auf Verdachtsmomente für betrügerische Machenschaften stoßen, die nach ihrer Ansicht näher untersucht werden sollten, so müssen sie mit den gesetzlichen Vertretern ein Honorar für diese zusätzliche Tätigkeit vereinbaren. Ist die Unternehmensleitung selbst in die Unregelmäßigkeiten verstrickt, so gerät der Abschlußprüfer in eine sehr prekäre Situation.
- 4.22 Zur Wahrung der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Abschlußprüfers sind in einigen Mitgliedstaaten Verfahren entwickelt worden (bzw. werden derzeit in Erwägung gezogen), die den Gesellschaftern eine größere Gewähr geben, daß sie eine echte Entscheidungsmöglichkeit haben, z.B. durch verstärkten Einsatz von Prüfungsausschüssen und/oder durch Reformierung der Vorstandsverfahren oder durch die Einbeziehung anderer Seiten wie des Betriebsrats bei der Bestellung und Abberufung des Abschlußprüfers.
- 4.23 Sowohl im britischen Cadbury-Report als auch im französischen Vienot-Report wird empfohlen, daß der Vorstand von börsennotierten Kapitalgesellschaften einen Prüfungsausschuß mit mindestens drei nicht an der Geschäftsführung beteiligten Vorstandsmitgliedern (non-executive directors) einsetzt, von denen einer den Vorsitz führt. Seit 1978 werden an der New Yorker Börse nur Kapitalgesellschaften mit Prüfungsausschüssen zugelassen, die ausschließlich aus unabhängigen Vorstandsmitgliedern bestehen. Im 1987 vorgelegten Bericht der amerikanischen Treadway Commission⁵ heißt es, daß die Prüfungsausschüsse amerikanischer Unternehmen maßgeblich zur Aufstellung ordnungsgemäßer Abschlüsse beitragen. Die Erfahrungen in den Vereinigten Staaten haben gezeigt, daß sich die Prüfungsausschüsse auch dann als sehr nützlich erwiesen und zu einem wichtigen Gremium des Vorstandes entwickelten, wenn sie eigentlich nur ins Leben gerufen wurden, um den Zulassungsvorschriften Genüge zu tun.

⁵ Siehe Bibliographie.

- 4.24 Allerdings sind Gesellschaften ohne gut funktionierende Innenrevision wohl kaum in der Lage, einem Prüfungsausschuß ausreichende Informationen für die Wahrnehmung seiner Aufgaben zukommen zu lassen. Der Umfang der Tätigkeit des Abschlußprüfers und der zeitliche Ablauf der Pflichtprüfung lassen sich schlecht mit dieser Zielsetzung vereinbaren. Zudem handelt es sich bei der Pflichtprüfung im wesentlichen um eine Momentaufnahme, während die Bewertung der Effektivität der Management-Informationssysteme und Innenrevisionssysteme kontinuierlich erfolgen sollte. Daher wurde größeren Unternehmen empfohlen, ein leistungsfähiges, von einem Chefrevisor geleitetes Innenrevisionsteam einzusetzen, das dem Prüfungsausschuß ausreichende Informationen zur Wahrnehmung seiner ihm vom Vorstand übertragenen Aufgaben zur Verfügung stellt. Wie bereits von der Europäischen Konföderation der Institute für das Innenrevisionswesen in ihrem Positionspapier über Innenrevision in Europa festgestellt, trägt eine objektive und zeitgerechte Beurteilung der Qualität einer Innenrevisionsorganisation sowie des Umganges mit Geschäftsrisiken wesentlich zur Stärkung der Geschäftsführung und der Aufsicht durch das Management bei; sie trägt auf diese Weise zu einer gesunden Unternehmensführung bei. Aus der Sicht der Konföderation ist die Einführung von Gesetzesmaßnahmen in der EU erforderlich, die für bedeutende Unternehmen und Sektoren die Einrichtung einer Innenrevisionsfunktion vorsieht. Diese Maßnahmen sollen auch die erforderlichen Qualifikationen und Erfahrungen festlegen sowie die Verpflichtungen der Leitungsgremien im Verhältnis zu den Schlußfolgerungen und den Empfehlungen der Innenrevisionsdienste.
- 4.25 In den Mitgliedstaaten erfolgt die Bestellung von Abschlußprüfern für einen unterschiedlich langen Zeitraum, der sich zwischen einem Jahr und 6 Jahren bzw. unbefristeter Dauer bewegt. Im abgeänderten Vorschlag für eine 5. Richtlinie des Rates wird angeregt, den Abschlußprüfer für einen festen Zeitraum von mindestens drei, aber höchstens sechs Geschäftsjahren zu bestellen.
- 4.26 Wie aus der 1996 für die Kommission durchgeführte Studie hervorgeht, ist die Stellung des Abschlußprüfers im Unternehmen nicht überall gleich. Das Spektrum reicht vom externen Berater bis zum Organ der Kapitalgesellschaft. In manchen Fällen ist sogar eine zweifache Prüfung erforderlich, d.h. neben der Pflichtprüfung nach den Bilanzrichtlinien noch die von der Börsenaufsichtsbehörde vorgeschriebene Prüfung. Es steht keineswegs fest, daß ein solches System Vorteile im Sinne einer zuverlässigeren Kontrolle bietet. Vielmehr kann es dadurch zu Unklarheiten über die Stellung des jeweiligen Prüfers kommen, insbesondere wenn das gleiche Unternehmen unterschiedlich beurteilt wird.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 4.27 Bei den in jüngster Zeit geführten Diskussionen über die Unternehmensführung wurde die Notwendigkeit unterstrichen, die Rolle des Vorstands bei der Aufstellung der Abschlüsse eindeutiger zu bestimmen. Die Frage ist aber wesentlich komplizierter und berührt auch das Verständnis der Rolle sämtlicher an der Vorlage von Abschlüssen beteiligten Seiten (Vorstand, Aufsichtsrat, Hauptversammlung, Abschlußprüfer). Um den ausgewogenen Kontrollmechanismus innerhalb des Unternehmens zu verbessern, sollte Fragen wie der Einrichtung eines Prüfungsausschusses und der Schaffung eines funktionsfähigen Systems der Innenrevision mehr Aufmerksamkeit geschenkt werden.
- 4.28 Es ist schwierig, auf EU-Ebene Fragen der Unternehmensführung anzugehen. Bemühungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Unternehmensstruktur blieben erfolglos. Als Beitrag zur Diskussion im nationalen Rahmen wäre es vielleicht sinnvoll, auf EU-Ebene eine Empfehlung über Möglichkeiten zur Verbesserung des derzeitigen Systems der Unternehmensführung, vor allem in Hinblick auf die Vorlage von Abschlüssen, ins Auge zu fassen. Es wäre dann Sache der Mitgliedstaaten, die jeweils notwendigen gesetzgeberischen Maßnahmen einzuleiten.

Die Rolle der staatlichen Behörden und Berufsvereinigungen

Qualitätskontrolle

- 4.29 Nach den Bestimmungen der 8. Richtlinie erfolgt die Zulassung der Abschlußprüfer durch eine von den Mitgliedstaaten benannte Behörde. Diese Behörde muß dafür Sorge tragen, daß die als Abschlußprüfer zugelassenen Personen alle in der Richtlinie genannten Voraussetzungen erfüllen und daß sie die Prüfung im Einklang mit den Grundsätzen der beruflichen Sorgfalt und der Unabhängigkeit durchführen.
- 4.30 Die meisten Mitgliedstaaten haben die Befugnis zur Zulassung von Abschlußprüfern einer oder mehreren Berufsvereinigungen übertragen. In diesen Fällen kommt es darauf an, daß diese Vereinigungen auch die Art und Weise kontrollieren, in der ihre Mitglieder die Prüfung durchführen. Die meisten dieser Berufsvereinigungen haben Standesregeln erarbeitet, in der die entsprechenden Vorgaben enthalten sind. Dabei standen oft die von der IFAC konzipierten Prüfungsgrundsätze Pate. Allerdings ist dies nicht in allen Mitgliedstaaten der Fall. Auch stellen die Prüfungsgrundsätze in den Staaten, in denen sie zur Anwendung kommen, lediglich eine Empfehlung dar, d.h. sie sind nicht gesetzlich vorgeschrieben. Es besteht also zur Zeit keine Gewähr, daß Pflichtprüfungen von Berufsangehörigen, die nach den Bestimmungen der 8. Richtlinie zugelassen wurden, qualitativ gleichwertig sind.

- 4.31 Zudem verfahren die Berufsvereinigungen bei der Wahrnehmung der Aufsichtspflicht über ihre Mitglieder unterschiedlich. Einige Vereinigungen lassen die Tätigkeit der Abschlußprüfer in regelmäßigen Abständen von Berufskollegen kontrollieren, andere haben ein spezielles Aufsichtsgremium zur Überwachung der ordnungsmäßigen Durchführung von Pflichtprüfungen ins Leben gerufen. Auch hier ist nicht sichergestellt, daß die Qualitätskontrollsysteme in den verschiedenen Mitgliedstaaten gleichwertig oder auch nur ausreichend sind.
- 4.32 Einige Mitgliedstaaten haben sich dagegen entschieden, die Befugnis zur Zulassung von Abschlußprüfern einer Berufsvereinigung zu verleihen, und statt dessen diese Aufgabe einem Ministerium oder anderem Gremium, z.B. einer Handelskammer, übertragen. Auch bei dieser Variante müssen geeignete Vorkehrungen getroffen werden, damit eine Qualitätskontrolle erfolgt und Schritte in jenen Fällen eingeleitet werden, in denen Abschlußprüfer ihre Aufgaben nicht im Einklang mit den Grundsätzen der beruflichen Sorgfalt und Unabhängigkeit wahrnehmen.
- 4.33 In den meisten Mitgliedstaaten gelten spezielle Prüfungsvorschriften für Unternehmen des Finanzsektors, die der Kontrolle durch eine zuständige Behörde unterliegen. Diese zusätzlichen Vorschriften wurden zum Schutz der Anleger und Versicherungsnehmer erlassen. Zusätzlich können die Mitgliedstaaten unter strengen Voraussetzungen einen Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden des Finanzsektors und den Berufsorganisationen der gesetzlichen Abschlußprüfer zulassen (Richtlinie 95/26/EG Artikel 4 Abs. 1 und 2).

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 4.34 Das Fehlen von Rechtsvorschriften auf EU-Ebene, die für alle nach Gemeinschaftsrecht durchgeführten Pflichtprüfungen die Einhaltung einheitlicher Prüfungsgrundsätze vorschreiben, ist sowohl für den Binnenmarkt als auch international gesehen ein Nachteil. Es sollte geprüft werden, ob die vom International Auditing Practices Committee der International Federation of Accountants entwickelten Prüfungsgrundsätze, die in den meisten Mitgliedstaaten schon zum Teil angewandt werden, eine mögliche Grundlage für gemeinsame Grundsätze auf EU-Ebene darstellen. Wie schon bei den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen erscheint es notwendig, einen Mechanismus zu entwickeln, damit sich feststellen läßt, ob die derzeitigen IFAC-Grundsätze den europäischen Erfordernissen genügen, und damit eine verstärkte europäische Einflußnahme auf die Entwicklung internationaler Prüfungsgrundsätze sichergestellt ist.

- 4.35 Durch einen solchen Mechanismus auf EU-Ebene könnten alle im nationalen Rahmen an der Erarbeitung von Prüfungsgrundsätzen beteiligten Seiten zusammengeführt werden, um sämtliche einschlägigen Fragen zu erörtern. Es muß aber die Gewähr gegeben sein, daß auf EU-Ebene vereinbarte Prüfungsgrundsätze auch im einzelstaatlichen Rahmen befolgt werden. Dies dürfte sich schwerlich bewerkstelligen lassen, ohne diese Prüfungsgrundsätze auf eine rechtliche Grundlage zu stellen.
- 4.36 Selbst wenn es zu einer Einigung über einen Kodex von Grundsätzen für die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers und über einen Kern von Prüfungsvorschriften kommt, wird das System nur dann funktionieren, wenn diese Grundsätze durchgesetzt werden und eine angemessene Qualitätskontrolle erfolgt. Falls auf EU-Ebene der oben vorgeschlagene Mechanismus zustandekommt, könnte eine seiner Aufgaben darin bestehen, die Art und Weise der Qualitätssicherung im Bereich des Prüfungswesens zu überwachen. Innerhalb des Binnenmarktes müssen auch die Aufsichtsbehörden der Mitgliedstaaten unbedingt miteinander Kontakt halten. Die Standesregeln zur Verschwiegenheit sollten dafür keinen Hinderungsgrund darstellen.

5. DIE ZIVILRECHTLICHE HAFTUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Auf dem Weg zur begrenzten Haftung?

- 5.1 Die Berufshaftpflicht ist für die Abschlußprüfer eine wichtige Frage. In einigen Mitgliedstaaten wurden Prüfungsgesellschaften in einer Reihe von Fällen für Beträge in Anspruch genommen, die in keinem Verhältnis zur Höhe des Honorars und zur unmittelbaren Verantwortung des Abschlußprüfers für die Insolvenz des betreffenden Unternehmens standen. Abschlußprüfer schließen in der Regel eine Berufshaftpflichtversicherung ab, und es wird vornehmlich die Partei verklagt, die über einen entsprechenden Versicherungsschutz verfügt.
- 5.2 Innerhalb der EU bestehen bei den Haftungsregelungen für Abschlußprüfer deutliche Unterschiede. In einigen Mitgliedstaaten gilt eine Obergrenze für die zivilrechtliche Haftung, so daß der Abschlußprüfer bei einem Rechtsstreit nur bis zu einer bestimmten Höhe in Anspruch genommen werden kann. In anderen Mitgliedstaaten können die Abschlußprüfer die Haftung vertraglich einschränken. Auch die Möglichkeit der Gerichte, bei einem Rechtsstreit die Haftungssumme zu begrenzen, ist unterschiedlich geregelt.
- 5.3 Es wurden mehrere Vorschläge unterbreitet, um zu einer für die Abschlußprüfer gerechteren Regelung zu kommen. Dazu zählen die allgemeine Festlegung einer Haftungsobergrenze, die Möglichkeit der vertraglichen Haftungsbegrenzung, die Rechtsform einer GmbH für Prüfungsgesellschaften, die Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit bei der Haftung und die Einführung der obligatorischen Haftpflichtversicherung für Abschlußprüfer und die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften.
- 5.4 Der ursprüngliche Vorschlag für eine 5. Richtlinie zum Gesellschaftsrecht sah die unbegrenzte Haftpflicht von Abschlußprüfern gegenüber Dritten vor. Der abgeänderte Vorschlag enthält keine Bestimmung, durch die der Abschlußprüfer direkt zur Haftung gegenüber Dritten verpflichtet wird, sondern regelt nur die Haftung des Abschlußprüfers gegenüber dem geprüften Unternehmen, wobei aber hinzugefügt wird, daß davon die Haftung des Abschlußprüfers gegenüber Gesellschaftern und Dritten nach den allgemeinen zivilrechtlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten nicht berührt wird. Bei der Erörterung dieses Vorschlags in der Arbeitsgruppe des Ministerrats wurde der Text dahingehend weiter präzisiert, daß es Sache der Mitgliedstaaten ist, die zivilrechtliche Haftung der für die Pflichtprüfung zuständigen Personen zu regeln, damit ein Ersatz für Schäden erfolgt, die dem Unternehmen, den Gesellschaftern oder Dritten aus Pflichtverletzungen der Abschlußprüfer entstehen. Die Mitgliedstaaten könnten aber die gesetzliche oder vertragliche Begrenzung der zivilrechtlichen Haftung bei Fahrlässigkeit gestatten. Die Diskussion über die 5. Richtlinie wurde allerdings 1991 eingestellt.

- 5.5 Zweifellos hat das Bestehen unterschiedlicher Haftungsregelungen in den Mitgliedstaaten Auswirkungen auf den Binnenmarkt. Bei einer weitreichenden Haftpflichtregelung könnten sich Prüfungsgesellschaften veranlaßt sehen, mit hohen Risiken behaftete Auftraggeber oder ganze Branchen zu meiden, wodurch der eigentliche Sinn der Pflichtprüfung in Frage gestellt wird. Die Kosten für Pflichtprüfungen könnten in "prozeßwütigen" Mitgliedstaaten deutlich höher ausfallen als andernorts. Es wäre auch denkbar, daß sich aufgrund der Rechtsstreitigkeiten in einigen Mitgliedstaaten die Versicherungsprämien in der gesamten EU verteuern. Dadurch könnte es dann zur Konzentration des Prüfungsmarktes in den Händen einer kleinen Zahl von Prüfungsgesellschaften kommen. Insoweit nur in einigen Mitgliedstaaten eine gesetzliche oder vertragliche Haftungsbegrenzung besteht, wäre unter Umständen damit zu rechnen, daß Klagen gegen Abschlußprüfer vornehmlich in Mitgliedstaaten ohne eine solche Haftungsbegrenzung angestrengt werden.

Schwerpunkte und Lösungsvarianten

- 5.6 Die Klärung der Rolle und Stellung des Abschlußprüfers hätte fraglos positive Auswirkungen auf die Bewertung seiner Haftpflicht im Falle einer nicht ordnungsgemäß durchgeführten Prüfung. Zwar besteht kein offensichtlicher Grund, die Haftung des Abschlußprüfers auf das geprüfte Unternehmen zu beschränken, zumal die Pflichtprüfung im öffentlichen Interesse erfolgt, doch wäre es wohl angebracht, die Haftung auf Beträge zu begrenzen, die dem Ausmaß der Pflichtverletzung entsprechen.
- 5.7 Aktionen im Rahmen der EU dürften sich auf diesem Gebiet schwierig gestalten. Es handelt sich hier nicht um den einzigen Berufsstand, der sich mit Haftungsproblemen auseinanderzusetzen hat. Zudem sind die Rechtstraditionen der Mitgliedstaaten im Bereich der zivilrechtlichen Haftung sehr unterschiedlich. Es ist zu überdenken, ob die negativen Auswirkungen der fortdauernden Unterschiede bei den Bestimmungen über die Haftung von Abschlußprüfern wichtig genug sind, ein Tätigwerden der EU zu rechtfertigen; dabei sind die Schwierigkeiten in Betracht zu ziehen, die ein solches Tätigwerden mit sich bringen kann sowie die mögliche Diskriminierung für andere Berufe, die eine spezifische Aktion für den Prüferberuf bewirkt.

6. DIE PFLICHTPRÜFUNG IN KLEINEN GESELLSCHAFTEN

Die Abschlußprüfung in kleinen Gesellschaften

- 6.1 Nach Artikel 51 (2) der 4. Richtlinie können Mitgliedstaaten kleine Gesellschaften mit in Artikel 11 bezeichneten Größenmerkmalen⁶ von der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses befreien. Maßgeblich für diese Ausnahmeregelung waren der Wunsch, für kleine Gesellschaften keine zusätzlichen Belastungen entstehen zu lassen, aber auch die bei der Prüfung kleiner Gesellschaften auftretenden Risiken, weil sich der Abschlußprüfer dort kaum auf ein angemessenes System der Innenrevision stützen kann. Bei der Vergabe von Ausnahmen müssen die Mitgliedstaaten aber für geeignete Sanktionen sorgen, damit die Erstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts entsprechend den Vorgaben der Richtlinie erfolgt.
- 6.2 Auf der Grundlage von Artikel 51 (2) haben die meisten Mitgliedstaaten kleine Gesellschaften von der Pflichtprüfung befreit, obwohl die Kriterien zur Bestimmung einer kleinen Gesellschaft nicht unbedingt mit den in der Richtlinie angegebenen Größenmerkmalen übereinstimmen. Die Kommission sprach sich 1989 dafür aus, in allen Mitgliedstaaten die Prüfungspflicht für kleine Gesellschaften abzuschaffen. Eine Reihe von Mitgliedstaaten lehnte dies kategorisch ab. Es hieß, daß veröffentlichte Abschlüsse, die nicht ordnungsgemäß geprüft worden seien, ein falsches Bild vermitteln könnten. Ein weiteres Argument lautete, daß die Prüfung im Interesse des Unternehmens selbst liege, da die Gesellschaft damit auf die Sachkompetenz eines Fachmanns zurückgreifen könne.
- 6.3 Die Problematik der Unabhängigkeit spielt in einer kleinen Gesellschaft eine geringere Rolle, weil der Abschlußprüfer dort die Aufgaben eines Beraters wie auch eines externen Kontrolleurs wahrnimmt. Es ist durchaus üblich, daß der Abschlußprüfer in einer kleinen Gesellschaft sowohl die Buchführung erledigt als auch die Abschlüsse prüft. Dies wirft natürlich Fragen im Hinblick auf die Unabhängigkeit des betreffenden Berufsangehörigen und den Wert der durchgeführten Prüfung auf. Aus diesem Grunde ist es Abschlußprüfern in einigen Mitgliedstaaten untersagt, an der Erstellung von Abschlüssen der von ihnen geprüften Unternehmen mitzuwirken. Praktisch bedeutet dies, daß die Unternehmen die Kosten für zwei Fachleute tragen müssen, von denen der eine für die Buchführung und die Aufstellung des Jahresabschlusses, der andere hingegen für die Durchführung der Pflichtprüfung zuständig ist.

⁶ Nach Artikel 53 (2) der Vierten Richtlinie werden die in Artikel 11 niedergelegten Schwellenwerte alle fünf Jahre vom Rat auf Vorschlag der Kommission überprüft. Die nächste Überprüfung findet in 1999 statt; diese wird die Empfehlung der Kommission vom 3. April 1996 (96/280/EG) über die Definition von kleinen und mittleren Gesellschaften in Betracht ziehen.

- 6.4 Einige Mitgliedstaaten haben die unterschiedlichen Gegebenheiten der Abschlußprüfung für kleine Gesellschaften anerkannt und zwei verschiedene Berufsstände ins Leben gerufen, die sich vornehmlich der Beratung und Prüfung kleiner Gesellschaften widmen bzw. vorwiegend für große Unternehmen tätig sind. Andere Mitgliedstaaten wiederum unterscheiden zwischen Kleinst- und Kleinunternehmen, wobei Kleinstunternehmen von der Pflichtprüfung befreit sind, während für Kleinunternehmen ein sogenannter compilation report vorgeschrieben ist, der nicht den gleichen Stellenwert wie eine umfassende Abschlußprüfung aufweist, aber den Adressaten doch eine gewisse Gewähr für eine ordnungsgemäße Buchführung bietet.
- 6.5 Mittlere Gesellschaften nehmen eine Zwischenstellung ein. Es dominiert anscheinend die Auffassung, daß diese Unternehmen ihre Abschlüsse durch einen qualifizierten Berufsangehörigen prüfen lassen sollten. Im Hinblick auf Unabhängigkeit und Qualität der Prüfung sollten dabei die gleichen Kriterien zur Anwendung kommen wie bei großen Gesellschaften.
- 6.6 Bei der Untersuchung der Frage, ob eine Pflichtprüfung bei kleinen und mittleren Gesellschaften sinnvoll ist, sollte auch die Tatsache im Auge behalten werden, daß von der Pflichtprüfung befreite GmbHs immer häufiger als Tarnunternehmen für Geldwäsche dienen. Die Prüfungspflicht sollte deshalb nicht allein unter dem Blickwinkel der Deregulierung gesehen werden. Es ist auch zu bedenken, ob sie im wohlverstandenen öffentlichen Interesse liegt.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 6.7 Es bleibt zu überlegen, ob Änderungen im rechtlichen Umfeld auf EU-Ebene für kleine und mittlere Gesellschaften wünschenswert oder notwendig sind. Nach Auffassung der Kommission wurden bisher keine überzeugenden Argumente für eine Veränderung des in der 4. Richtlinie gewählten Ansatzes vorgebracht, der Mitgliedstaaten die Befreiung kleiner Gesellschaften von der Pflichtprüfung gestattet. Überdies scheint kaum zu erwarten, daß Mitgliedstaaten, in denen eine Prüfungspflicht besteht, darauf zu verzichten bereit sind. Auch gibt es bislang keine zwingenden Gründe, die Befreiung mittlerer Gesellschaften von der Pflichtprüfung zu gestatten oder vorzuschreiben.

7. PRÜFUNGSVORSCHRIFTEN FÜR KONZERNE

Die Pflichtprüfung bei Konzernen

- 7.1 In einem konsolidierten Abschluß sind die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in die Konsolidierung einbezogenen Unternehmen so auszuweisen, als ob sie ein einziges Unternehmen wären. Bei der Pflichtprüfung des konsolidierten Abschlusses sollten keine größeren Hemmnisse und Hindernisse auftreten als bei der Pflichtprüfung eines Einzelunternehmens. Angesichts der zunehmenden Kompliziertheit des internationalen Geschäftslebens und des problemlosen Mitteltransfers von einem Land zum anderen wird es für den Abschlußprüfer immer wichtiger, einen Gesamtüberblick über die Hauptaktivitäten des Konzerns zu gewinnen. Das kann sich bei grenzüberschreitend tätigen Konzernen als schwierig erweisen.
- 7.2 In der Praxis erwachsen Schwierigkeiten aus dem Fehlen konkreter Prüfungsvorschriften für Konzerne. Für den Prüfer des Konzernabschlusses ist es bisweilen schwierig, Informationen von den Managern und Abschlußprüfern der von ihm nicht geprüften Konzernunternehmen zu erlangen. Ihm werden möglicherweise geprüfte Abschlüsse für die einzelnen Tochtergesellschaften zur Verfügung gestellt, doch ist er nicht in der Lage, die Beweggründe für die in den Abschlüssen zum Ausdruck kommende bilanzrechtliche Behandlung der Geschäftstätigkeit zu hinterfragen. Der Prüfer des Konzernabschlusses hat unter Umständen keinen Gesamtüberblick über die Hauptaktivitäten des Konzerns. Schwierigkeiten können sich auch im Hinblick auf den Berufsgrundsatz der Verschwiegenheit ergeben.
- 7.3 Es wurden verschiedene Lösungsmöglichkeiten vorgeschlagen: gemeinsame Bestellung der Abschlußprüfer, Entwicklung umfassender und einheitlicher Vorschriften für die Prüfung von Konzernabschlüssen, Gewährung des uneingeschränkten Zugangs zu allen für die Prüfung des Konzernabschlusses benötigten Informationen und Bestellung eines einzigen Abschlußprüfers für alle Konzernunternehmen.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 7.4 Die Pflichtprüfung von konsolidierten Abschlüssen könnte noch näher untersucht werden, um sich zu vergewissern, in welchem Umfang sich die Probleme ohne gesetzgeberische Maßnahmen bewältigen lassen. Der möglicherweise auf EU-Ebene zu schaffende Mechanismus zur Untersuchung der Frage der Prüfungsgrundsätze (siehe Abschnitt 4.35) könnte sich diesem Thema zuwenden. Angesichts des Fehlens klarer Leitlinien im internationalen Rahmen könnte auf EU-Ebene der Versuch unternommen werden, einen Katalog von Grundsätzen aufzustellen, der dann bei der Prüfung von Konzernabschlüssen als Orientierung dient.

8. DIE NIEDERLASSUNGS- UND DIENSTLEISTUNGSFREIHEIT

- 8.1 Wie die oben erwähnten Kommissionsstudien belegen, gibt es derzeitigen keinen europäischen Markt für Prüfungsleistungen. Die in den einzelnen Mitgliedstaaten der EU bestehenden Märkte sind weitgehend voneinander getrennt, auch wenn einige Formen grenzüberschreitender Inanspruchnahme solcher Leistungen zu beobachten sind. Die unterschiedlichen Rechtsvorschriften und Regelungen stellen möglicherweise kein absolutes Hemmnis für den innergemeinschaftlichen Handel mit Prüfungsleistungen dar, aber durch sie wird die Niederlassung bzw. Erbringung von Dienstleistungen in anderen Mitgliedstaaten kostenaufwendiger und/oder weniger effektiv und dadurch weniger wahrscheinlich.
- 8.2 In dem Maße, wie in allen Mitgliedstaaten die Gleichwertigkeit der Prüfungsqualität sichergestellt ist und die Voraussetzungen dafür bestehen, daß für die im jeweiligen Mitgliedstaat von einer ausländischen Person oder Gesellschaft durchgeführten Abschlußprüfung mindestens die gleichen Garantien gegeben werden wie für die Abschlußprüfung durch einen inländischen Berufsangehörigen, sollte es möglich sein, Fortschritte auf dem Wege zu einem Binnenmarkt für Prüfungsleistungen zu erzielen.

Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit für einzelne Berufsangehörige

- 8.3 Durch die Richtlinie 89/48/EWG über die gegenseitige Anerkennung der Hochschuldiplome wurde weitgehend die Niederlassungsfreiheit für einzelne Berufsangehörige erreicht. Abschlußprüfer, die sich um die Zulassung in einem anderen Mitgliedstaat bemühen, müssen dort nicht die gesamte Berufsausbildung durchlaufen, sondern können die Zulassung durch Ablegen einer Eignungsprüfung erwerben. In den meisten Mitgliedstaaten besteht eine mögliche Alternative zur Niederlassung darin, die Prüfungstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat einem dort niedergelassenen Prüfer zu übertragen. Da der betreffende Prüfer für die Pflichtprüfung haftet, ist diese Variante in der Praxis eher selten. Die Hochschuldiplomrichtlinie hatte bei den Abschlußprüfern nur geringe Auswirkungen, denn nur eine kleine Zahl von Berufsangehörigen erhielt aufgrund dieser Regelung die Zulassung.

- 8.4 Behindert wird die Niederlassungsfreiheit durch die Aufsichtsbehörden einiger Mitgliedstaaten, deren Prüfvorschriften und -regelungen auch für die Tätigkeit ihrer Berufsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat gelten, selbst wenn diese Personen nach den gesetzlichen Bestimmungen des Gastlands zugelassen wurden. Eine gleichzeitige Tätigkeit in beiden Ländern setzt also voraus, daß diese Prüfer die Vorschriften beider Aufsichtsbehörden einhalten, was sich bisweilen als unmöglich erweist. Eine denkbare Lösung könnte darin bestehen, daß der Berufsstand und die zuständigen Behörden einen Verhaltenskodex verabschieden, der Regelungen für den Fall kollidierender Vorschriften zwischen Heimat- und Aufnahmestaat vorsieht.
- 8.5 Was die Dienstleistungsfreiheit im Bereich der grenzüberschreitenden Prüfungstätigkeit anbelangt, so verlangen die meisten Mitgliedstaaten von einzelnen Berufsangehörigen, daß sie sich auf ihrem Territorium niederlassen. Dieses Erfordernis ergibt sich aus der Notwendigkeit, die betreffenden Personen aktiv zu kontrollieren, um die Qualität der von ihnen erbrachten Leistungen zu gewährleisten. Dagegen wurde vorgebracht, daß die Niederlassungspflicht eine unnötige Belastung für Berufsangehörige darstellt, die die Berufsbezeichnung des Aufnahmestaats erworben haben und dessen Vorschriften einhalten. In diesem Zusammenhang sagt das Urteil des Europäischen Gerichtshofes in der Sache Ramrath, daß ein Mitgliedstaat vom gesetzlichen Abschlußprüfer eine bloße Infrastruktur und eine effektive Präsenz verlangen kann. Wie die 1996 für die Kommission durchgeführte Studie darlegt, kann in Mitgliedstaaten, in denen die Weitergabe von Prüfungsaufträgen nicht eingeschränkt ist, der ausländische Prüfer dort unter der Aufsicht eines inländischen Prüfers tätig sein.

Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit für Prüfungsgesellschaften

- 8.6 Die Niederlassungsfreiheit kann zunächst einmal durch die Errichtung einer Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat in Anspruch genommen werden. Die Errichtung von Zweigniederlassungen durch eine ausländische Prüfungsgesellschaft oder auch die Gründung einer Prüfungsgesellschaft durch ausländische Berufsangehörige wird dadurch erschwert, daß innerstaatliche Gesetze und Vorschriften unmittelbar die Möglichkeiten ausländischer Prüfer zur Gründung einer Prüfungsgesellschaft einschränken. Wie in der Kommissionsstudie von 1996 dargelegt wird, verlangen fast alle Mitgliedstaaten, daß sich die Gesellschaft im Hinblick auf die Besitzverhältnisse und die Zusammensetzung der Leitungsorgane zumindest mehrheitlich in den Händen inländischer Abschlußprüfer befindet. Zudem ist in einigen Mitgliedstaaten nur die Rechtsform der Sozietät oder des Einzelunternehmens zulässig. Dadurch wird die Möglichkeit getrennter Besitz- und Leitungsverhältnisse bei Prüfungsgesellschaften begrenzt.
- 8.7 Im Vergleich zu den Bestimmungen der 8. Richtlinie haben die meisten Mitgliedstaaten strengere Rechtsvorschriften und Regelungen zu den Besitz- und Leitungsverhältnissen sowie zur Beaufsichtigung von Prüfungsgesellschaften eingeführt. Nach der 8. Richtlinie können Abschlußprüfungen sowohl von natürlichen Personen als auch von Prüfungsgesellschaften durchgeführt werden, bei denen es sich um juristische Personen oder andere Arten von Gesellschaften oder Vereinigungen handeln kann. Im Hinblick auf die Besitz- und Leitungsverhältnisse verlangt die 8. Richtlinie nur, daß die Mehrheit der Anteile und Führungspositionen auf qualifizierte Prüfer entfällt. Die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs- oder Leitungsorgans muß aus inländischen Berufsangehörigen bestehen oder aber aus Personen, die für die Pflichtprüfung erforderlichen juristischen Kenntnisse erworben haben (Artikel 2(1)(b)(iii)). Bei den Aktien bzw. Anteilen können Abschlußprüfer aus anderen Mitgliedstaaten über die Mehrheit verfügen (Artikel 2(1)(b)(ii)). In einer Reihe von Mitgliedstaaten muß das Kapital einer Prüfungsgesellschaft vollständig im Besitz von natürlichen oder juristischen Personen (Einzelpersonen oder Unternehmen) sein, die die jeweilige Berufsbezeichnung erworben haben. Zahlreiche Mitgliedstaaten haben Artikel 2(1)(b)(ii) der 8. Richtlinie so ausgelegt, daß die Mehrheit der Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft von natürlichen Personen oder Prüfungsgesellschaften gehalten werden muß, die nach den Rechtsvorschriften des Aufnahmestaats zugelassen sind.

- 8.8 Ähnliche Probleme entstehen, wenn eine Prüfungsgesellschaft eine Zweigniederlassung in einem Aufnahmestaat errichten will. Dabei ergibt sich ein zusätzliches Problem aus der Tatsache, daß manche Mitgliedstaaten die möglichen Rechtsformen einer Prüfungsgesellschaft begrenzt haben. Dies kann zur Folge haben, daß eine ausländische Prüfungsgesellschaft, deren Rechtsform nach den gesetzlichen Bestimmungen des Aufnahmestaats nicht zulässig ist, in dem betreffenden Land keine Niederlassung zu errichten vermag.
- 8.9 Was die Dienstleistungsfreiheit bei grenzüberschreitender Prüfungstätigkeit anbelangt, so können sich ähnliche Probleme ergeben, wenn eine ausländische Prüfungsgesellschaft eine Pflichtprüfung in einem Aufnahmestaat durchführen möchte, in dem sie über keine Niederlassung verfügt.

Handlungsschwerpunkte und Lösungsvarianten

- 8.10 Trotz der Belange des öffentlichen Interesses an Pflichtprüfungen gibt keinen triftigen Grund dafür, warum die Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit nicht auch voll für das Geschäft mit diesen Prüfungsleistungen gelten sollten.
- 8.11 Die Niederlassungsfreiheit (und Dienstleistungsfreiheit) einzelner Berufsangehöriger ist bereits durch Richtlinie 89/48/EWG geregelt. Einige Probleme sind aber noch ungelöst. Dazu zählen die Beibehaltung der Berufsbezeichnung des Heimatstaates nach Erlangung der Berufsbezeichnung des Aufnahmestaates sowie mögliche Unterschiede zwischen Heimat- und Aufnahmestaat im Umfang der zugewiesenen und erlaubten Tätigkeiten. Diese Fragen könnten in der kraft Richtlinie 89/48/EWG eingesetzten Koordinatorengruppe weiter untersucht werden, gegebenenfalls in Abstimmung mit dem durch die 4. Richtlinie eingesetzten Kontaktausschuß, der für die Interpretation der 8. Richtlinie zuständig ist, und in engem Zusammenwirken mit den Berufsvereinigungen der einzelnen Mitgliedstaaten.
- 8.12 Die Wahrnehmung der Niederlassungsfreiheit für Prüfungsgesellschaften durch Gründung einer Zweigniederlassung ist nach wie vor problematisch, da viele Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften und Regelungen verabschiedet haben, die restriktiver als die Bestimmungen der 8. Richtlinie sind. Die Mitgliedstaaten sollten ersucht werden, über die 8. Richtlinie hinausgehende einzelstaatliche Festlegungen außer Kraft zu setzen. In diesem Zusammenhang besteht ein Bedürfnis, den Inhalt von Artikel 2 der Achten Richtlinie klarzustellen, damit dieser nicht zu eng ausgelegt wird. Eine solche Klarstellung sollte nach Konsultation des Kontaktausschusses für Richtlinien der Rechnungslegung stattfinden. Falls die Mitgliedstaaten nationale Maßnahmen ergriffen haben, die eine Diskriminierung aufgrund der Nationalität oder unberechtigte Beschränkungen des Rechts auf Niederlassung beinhalten, wird unverzüglich dagegen vorzugehen sein, um die Beachtung der Vertragsbestimmungen sicherzustellen.
- 8.13 Unbeschadet der unmittelbaren Anwendung der einschlägigen Bestimmungen des Vertrages sind gegebenenfalls weitere Initiativen zur Niederlassungsfreiheit von Prüfungsgesellschaften durch Einrichtung einer Zweigniederlassung sowie zur Dienstleistungsfreiheit bei grenzüberschreitender Prüfungstätigkeit erforderlich. In Frage käme dafür eine spezielle Richtlinie zur Ergänzung der Richtlinie 89/48/EWG, wie sie zwischen Kommission und Berufsstand im Gespräch ist.

9. FAZIT

- 9.1 Dieses Papier kann die zahlreichen und oftmals sehr komplizierten Fragen des Prüfungswesens nur ansatzweise behandeln. Angesprochen werden Punkte, die im Rahmen des Binnenmarktes als besonders wichtig gelten.
- 9.2 Bei der Herausarbeitung möglicher Schwerpunkte für künftiges Handel wurde den im Maastricht-Vertrag verankerten Grundsätzen der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit besondere Aufmerksamkeit gewidmet. Im Einklang mit der Mitteilung "Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung: Eine neue Strategie im Hinblick auf die internationale Harmonisierung" wird ein Ansatz bevorzugt, durch den Europa in die Lage versetzt wird, in der internationalen Debatte überzeugend mit einem einheitlicheren Konzept aufzutreten.
- 9.3 Das eigentliche Ziel dieser Initiative besteht darin, zur Anhebung des allgemeinen Niveaus der Prüfungstätigkeit in der EU beizutragen, was letztlich allen mit dem Wirtschaftsleben befaßten Seiten zugute kommen wird.
- 9.4 Stellungnahmen sind bis zum 20. Dezember 1996 an Europäische Kommission - GD XV - D/3 - Finanzielle Informationen und Rechnungslegungsgrundsätze - 200, rue de la Loi - 1049 Brüssel - Belgien - (Internet-Anschrift: d3@dg15.cec.be) - zu richten.
- 9.5 Stellungnahmen, die vor dem 18. Oktober 1996 eingehen, werden bei der Vorbereitung der Konferenz berücksichtigt, die am 5./6. Dezember 1996 zu diesem Thema in Brüssel stattfindet.

Bibliographie

Beijing, W., Maijor, St., Meuwissen, R. und Van Witteloostuijn, A., **The role, position and liability of the statutory auditor within the European Union**, Abschlußbericht der Studie, MARC; März 1996, Maastricht.

Fédération des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union Européenne**, Fédération des Experts Comptables Européens, Januar 1996, Brüssel.

Fédération des Experts Comptables Européens, **The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union. Appendices / Rôle, Statut et Responsabilité du Contrôleur Légal des Comptes dans l'Union Européenne. Annexes**, Fédération des Experts Comptables Européens, Januar 1996, Brüssel.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing, **Position Paper on Internal Auditing in Europe**, April 1996.

Common Law Team of the Law Commission, **Feasibility Investigation of Joint and Several Liability** (zu Konsultationszwecken veröffentlicht), 1996, London: HMSO.

CNPF AFEP, **Le Conseil d'Administration des Sociétés Cotées (Rapport Vienot)**, Juli 1995, Paris.

Corporate Governance in Europe, Bericht einer CEPS-Arbeitsgruppe, Centre for European Policy Studies, Juni 1995, Brüssel.

International Federation of Accountants, **IFAC Handbook 1995. Technical Pronouncements**, International Federation of Accountants, 1995, New York.

Llewellyn-Smith, E. (Vorsitzender), **Report to the Council of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales of the Working Group on Competitive Pricing**, 1995.

Ebke, W.F. und Struckmeier, D., **The Civil Liability of Corporate Auditors: An International Perspective**. Diskussionspapier, International Bar Association, November 1994, London.

The Institute of Chartered Accountants of Scotland, **Auditor's Liability**. Empfehlungen einer Arbeitsgruppe des Institute of Chartered Accountants of Scotland, November 1994, Edinburgh.

McInnes, W.M. (Hrsg.), **Auditing into the Twenty-first Century**, Diskussionspapier des Forschungsausschusses des Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1993, Edinburgh.

Report of the Committee on the **Financial Aspects of Corporate Governance**, a Code of Best Practice (Cadbury Report), Burgess Science Press, Dezember 1992, London.

Derek Ridyard, Jean de Bolle, **Competition in European Accounting**, National Economic Research Associates (NERA), Lafferty Publications 1992.

The Financial Reporting Commission, **Report of the Commission of Inquiry into the Expectations of Users of Published Financial Statements**, The Institute of Chartered Accountants of Ireland, Januar 1992, Dublin.

Archer, S., McLeay, St. und Dufour, J.B., **Audit Reports on the Financial Statements of European Multinational Companies: a Comparative Study**, The Institute of Chartered Accountants of England and Wales, Juni 1989, London.

Finanzbogen

1. BEZEICHNUNG DER MASSNAHME

Grünbuch über Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union.

2. HAUSHALTSLINIE(N)

B5-3000 : Aktionen, die das Funktionieren des Binnenmarktes betreffen.

3. RECHTSGRUNDLAGE

4. BESCHREIBUNG DER MASSNAHME :

4.1. Allgemeines Ziel der Maßnahme

Das allgemeine Ziel des Grünbuches sowie der vorgesehenen Konferenz über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der EU ist der Beitrag zu einer breit angelegten Debatte mit den interessierten Kreisen über Probleme im Rahmen der angesprochenen Punkte, die von den Mitgliedstaaten und den Vertretern der Berufsvereinigungen gewünscht wird.

4.2. Dauer der Maßnahme und Bestimmungen über eventuelle Verlängerungen

Das Grünbuch soll im Juli verabschiedet werden. Die Konferenz ist vorgesehen für den 5. -6. Dezember 1996. Die Vorbereitungsarbeiten haben bereits begonnen und die Abwicklungsarbeiten der Konferenz werden erst im ersten Quartal 1997 beendet sein.

5. EINSTUFUNG DER AUSGABEN / EINNAHMEN

5.1. Nichtobligatorische Ausgaben

5.2. Nichtgetrennte Mittel

5.3. Betreffende Einnahmen Nichts

6. ART DER AUSGABEN / EINNAHMEN

Die involvierten Ausgaben betreffen Aufwendungen für die Organisation der Konferenz, nämlich kleinere Annehmlichkeiten für die Teilnehmer, Druckkosten für das Programm sowie für den Bericht, der im Anschluß an die Konferenz veröffentlicht wird.

- *100%-iger Zuschuß* *NEIN*
- *Zuschuß zwecks gemeinsamer Finanzierung mit anderen öffentlichen und/oder privaten Geldgebern* *NEIN*
- *Zinszuschuß* *NEIN*
- *Sonstige* *NEIN*
- *Ist bei wirtschaftlichem Erfolg der Maßnahme eine teilweise oder vollständige Rückzahlung des Finanzbeitrags der Gemeinschaft vorgesehen?*
NEIN
- *Ändert sich durch die Maßnahme die Höhe der Haushaltseinnahmen?*
Wenn ja, wie ? Welche Einnahmen sind betroffen? *NEIN*

7. FINANZIELLE AUSWIRKUNGEN

7.1. Berechnungsweise für die Gesamtkosten der Maßnahme (Angabe der Kosten je Einheit)

7.2. Aufschlüsselung nach Kostenelementen

VE in Mio. ECU
(jeweilige Preise)

Aufschlüsselung	Haus- halts- jahr n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5 und folg.	Insge- samt
Konferenz über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Eu	1	0,024					0,024
Insgesamt		0,024					0,024

7.3. Fälligkeitsplan für Verpflichtungs- und Zahlungsermächtigungen

VE in Mio. ECU

	Haus- halts- jahr n	n+1	n+2	n+3	n+4	n+5 und folg.	Insge- samt
Verpflichtungs- ermächtigungen	0,024						0,024
Zahlungs- ermächtigungen							
Haushaltsjahr n	0,024						0,024
n+1							
n+2							
n+3							
n+4							
n+5							
und Folgejahre							
Insgesamt	0,024						0,024

8. BETRUGSBEKÄMPFUNGSVORKEHRUNGEN

Wegen der Art der Aktion sind keine besonderen Maßnahmen der Betrugsbekämpfung erforderlich.

9. ANGABEN ZUR KOSTENWIRKSAMKEITSANALYSE

9.1. Quantifizierbare Einzelziele; Zielgruppen

Es wird insbesondere angestrebt, der Kommission bei der Identifizierung anderer Bereiche oder Themen zu helfen, in denen ein Tätigwerden auf EU-Ebene erforderlich ist, vornehmlich im Hinblick auf die Errichtung eines Binnenmarktes für Prüferdienstleistungen sowie die Qualitätsverbesserungen für finanzielle Informationen in der EU.

Die angesprochenen Gruppen sind die für gesetzliche Maßnahmen im Bereich der Rechnungslegung zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, Institutionen, die den Beruf der Bilanzbuchhalter, speziell der Abschlußprüfer, repräsentieren, Organisationen, die die Aufsteller und Anwender von Abschlüssen vertreten sowie solche, die mit dem "standard-setting" in diesem Bereich befaßt sind..

9.2. Begründung der Maßnahme

Die Pflichtprüfung und die Haftung des gesetzlichen Abschlußprüfers werden bereits intensiv in den Mitgliedstaaten debattiert. Die Kommission sieht sich deshalb zur Mitwirkung veranlaßt.

Die GD XV hat in 1995 eine bedeutende Studie über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union in Auftrag gegeben. Diese Studie gibt zum erstenmal einen Überblick über die verschiedenen Wege, die man bei der beruflichen Organisation des Abschlußprüfers in den Mitgliedstaaten gegangen ist.

Als Folgemaßnahmen zu dieser Studie hat die GD XV den Entwurf eines Grünbuches über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers vorbereitet. Dieses Grünbuch wirft eine Anzahl von Fragen auf, die sich als Schlußfolgerungen aus der Studie ergeben. Das Grünbuch soll im Juli 1996 von der Kommission verabschiedet werden.

Die beabsichtigte Konferenz wird am Ende der Konsultationsperiode über das Grünbuch stattfinden und die unter Punkt 9.1 angesprochenen, eingeladenen interessierten Kreise zusammenführen.

9.3. Follow-up und Bewertung der Maßnahme

Eine Bewertung der Maßnahme wird in 1997 auf der Grundlage eines von der Kommission über die Konferenz angefertigten Berichtes vorgenommen.

670/96

10. VERWALTUNGSÄUSGABEN (TEIL A DES EINZELPLANS III DES GESAMTHAUSHALTSPLANS)

10.1. Auswirkung auf den Personalbestand

Art der Stellen		Für die Durchführung der Maßnahme erforderliches Personal		davon		Dauer
		Dauer-Plan stellen	Plan stellen auf Zeit	Personal der betr. GD oder Dienst stelle	Heran-ziehung v. zusätz-lichem Personal	
Beamte oder Be- dienstete auf Zeit	A					
	B	1		1		März 97
	C	1		1		März 97
Sonstige Ressourcen			1 (END)	1		März 97
Insgesamt		2		3		

10.2. Gesamtkosten für zusätzliches Personal

(in ECU)

	Betrag	Berechnungsweise
Beamte Bedienstete auf Zeit Sonstige Ressourcen (Angabe der Haushaltslinie)		
Insgesamt		

10.3. Durch die Maßnahme bedingte sonstige Mehrausgaben für Verwaltung und Dienstbetrieb

(in ECU)

Haushaltslinie (Nummer und Bezeichnung)	Betrag	Berechnungsweise
Insgesamt		

29.11.96

**Beschluß
des Bundesrates**

Grünbuch der Kommission der Europäischen Gemeinschaften über die Rolle, Stellung und Haftung des Abschlußprüfers in der Europäischen Union

KOM(96) 338 endg.; Ratsdok. 9566/96

Der Bundesrat hat in seiner 706. Sitzung am 29. November 1996 gemäß §§ 3 und 5 EUZBLG die folgende Stellungnahme beschlossen:

1. Der Bundesrat begrüßt, daß die Kommission die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers als einen bedeutenden Grundsatz des Bilanzrechts anerkannt hat. Allerdings bestehen erhebliche Zweifel, ob das Grünbuch und die in ihm zitierten Studien der Europäischen Wirtschaftsprüferföderation (FEE) alle Wege aufzeigt, mit denen die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers gesichert werden kann:
2. Völlig unerwähnt bleibt beispielsweise das in der Bundesrepublik Deutschland bestehende gesetzliche Auftragsverhältnis zwischen den Sparkassenaufsichtsbehörden der Länder und der Prüfungsstelle des jeweiligen Sparkassen- und Giroverbandes. Dieses sieht ein Dauermandat des Abschlußprüfers bei öffentlich-rechtlichen Sparkassen vor mit der Folge, daß Sparkassen ihren Abschlußprüfer nicht selbst bestimmen können. Dies führt zu einer stark ausgeprägten Unabhängigkeit der Prüfungsstellen und der dort tätigen Wirtschaftsprüfer und Verbandsrevisoren gegenüber den Sparkassen, da sie bei Meinungsverschiedenheiten, die im Zuge von Prüfungen auftreten können, nicht befürchten müssen, ihr Mandat zu verlieren. Gleiches gilt für die Prüfungsstellen der Genossenschaftsverbände, wobei dort nicht lediglich Volks- und Raiffeisenbanken, sondern auch Genossenschaften mit anderen Geschäftszwecken geprüft werden.
3. Zur Frage der Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlußprüfers wird im Grünbuch vorgeschlagen, daß Prüfungsaufträge künftig öffentlich ausgeschrieben werden sollen. Diesem Ansatz ist nach Auffassung des Bundesrates nicht

nur wegen der bewährten Systeme im genossenschaftlichen Prüfungswesen wie auch im Prüfungswesen der öffentlich-rechtlichen Sparkassen entgegenzutreten. Vielmehr bestehen einem solchen Ansatz gegenüber auch deswegen grundsätzliche Zweifel, weil bei einer öffentlichen Ausschreibung einerseits immer derjenige Abschlußprüfer den Zuschlag erhalten müßte, der das kostengünstigste Angebot unterbreitet, andererseits aber zu befürchten steht, daß mit dem Preisdruck auch die Qualität des Prüfungsergebnisses absinkt. Die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers ist mit einem solchen Verfahren jedenfalls nicht sicherzustellen.

4. Daher bittet der Bundesrat die Bundesregierung, darauf hinzuwirken, daß
 - die in der Bundesrepublik Deutschland bewährten Systeme der Pflichtprüfungen bei öffentlich-rechtlichen, kommunal getragenen Sparkassen durch die jeweilige Prüfungsstelle des betreffenden Sparkassen- und Giroverbandes wie auch Prüfungen von Genossenschaften durch die Wirtschaftsprüfer des jeweiligen Genossenschaftsverbandes in die weiteren Beratungen auf EU-Ebene einbezogen werden, da auch diese Systeme grundsätzlich geeignet sind, die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers zu sichern,
 - bei Herbeiführung der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit von Wirtschaftsprüfern in allen Mitgliedstaaten der EU gleichwohl das ausschließliche Prüfungsrecht der Prüfungsstellen im Bereich der öffentlich-rechtlichen, kommunal getragenen Sparkassen wie auch bei Genossenschaften beibehalten werden kann und
 - die Vorgabe, Jahresabschlußprüfungen und auch andere Prüfungen künftig öffentlich auszuschreiben, nicht weiterverfolgt wird.
5. Der Bundesrat bittet jedoch, die Rolle und Verantwortung der Berufsorganisationen im weiteren Harmonisierungsprozeß stärker zu berücksichtigen. Dies gilt z. B. bezüglich der weiteren Harmonisierung und Präzisierung der Qualifikationsanforderungen an Abschlußprüfer oder Maßnahmen zur Qualitätssicherung im Bereich des Prüfungswesens.