

# Inhaltsverzeichnis

<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	31
<b><i>Einleitung</i></b>	39
§ 1 Das „Full-Service-Konzept“ – eine Einführung	39
A. Motive für die Herausbildung des Full-Service-Konzepts	40
B. Ausprägung des Full-Service-Konzepts	45
§ 2 Probleme der Beratung durch Wirtschaftsprüfer – Eingrenzung des Untersuchungsthemas	49
A. Kompetenzfragen	49
B. „Image“-Verlust	51
C. Werbung	51
D. Wettbewerbspolitische Bedenken	52
E. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als Zentralproblem	52
§ 3 Weltweite Aktualität der Fragestellung	53
A. Internationale regulatorische Vorstöße und deutsche Position im Jahr 2000	54
I. USA	54
II. Europäische Union	56
III. Internationale und europäische Berufsstandsorganisationen	57
IV. Deutschland	57
B. Die jüngsten Spaltungstendenzen innerhalb der „Big Five“	59
§ 4 Fragestellungen und Ziel der Arbeit	61
§ 5 Gang der Untersuchung	62
<b><i>1. Kapitel: Gefahren des Full-Service-Konzepts für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers</i></b>	65
§ 6 Das „Schutzgut“ der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	65
A. Gesetzliche Verankerung des Unabhängigkeitspostulats	65

B.	Die Bedeutung des Unabhängigkeitspostulats für die Institution Abschlussprüfung	66
C.	Aspekte der Unabhängigkeit	70
I.	Definitionen	70
1.	Unabhängigkeit und Unbefangenheit (Besorgnis der Befangenheit)	71
2.	Unparteilichkeit	73
II.	Vermutungsregeln	74
III.	Beurteilungsperspektiven: tatsächliche und wahrgenommene Unabhängigkeit	75
§ 7	Gefahren des Full-Service-Konzepts für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	77
A.	Gefährdung der Urteilsfreiheit von außen: steigende finanzielle Kundenabhängigkeit	78
B.	Gefährdung der inneren Urteilsfreiheit	81
I.	Unabhängigkeitsgefahren bei Identität von Prüfungs- und Beratungsobjekt	81
1.	Befangenheit durch die Sache selbst: Selbstprüfung/Prozess- oder Realisationsabhängigkeit	81
2.	Befangenheit aufgrund fehlender innerer Freiheit: Fehlervertuschung	83
II.	Unabhängigkeitsgefahren ohne Identität von Prüfungs- und Beratungsobjekt	85
1.	Vertrauensverhältnis	85
2.	Identifikation/Internalisation	86
C.	Eindruck der Parteilichkeit/Interessenvertretung	87
<b>2. Kapitel: Die Rechtslage in Deutschland</b>		<b>88</b>
§ 8	Beratung als Bestandteil des Berufsbildes des Wirtschaftsprüfers	88
A.	Die historische Entwicklung des Wirtschaftsprüferberufs in seinen Anfangsjahren	89
B.	Grundsätzliche Zulässigkeit einer Beratung durch Wirtschaftsprüfer	90
I.	Beratung als traditioneller Bestandteil des Berufsbildes des Wirtschaftsprüfers	90
II.	Kritik an der wirtschaftlichen Beratung durch Wirtschaftsprüfer – Argumente für eine „große Lösung“ des Beratungskonflikts	91
III.	Allgemeine Vorteile einer Beratung durch Wirtschaftsprüfer	92
1.	Vorteile aus Sicht der Wirtschaft	92
2.	Vorteile aus Sicht der Wirtschaftsprüfer	93

§ 9	Vereinbarkeit von Beratung und Abschlussprüfung beim selben Mandanten	93
A.	Die Rechtslage vor Einführung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes (1985)	94
I.	HGB 1931	94
II.	AktG 1937	97
	1. Ansicht des Berufsstandes	98
	2. Ansicht der Kritiker	99
	a) Inkompatibilität wegen Unvereinbarkeit von Parteilichkeit der Beratung und Unparteilichkeit der Abschlussprüfung	99
	b) Inkompatibilität wegen verstärkter Kundenabhängigkeit	100
	c) Inkompatibilität aufgrund der Selbstprüfungsgefahr	101
	3. Zusammenfassung	101
III.	AktG 1965	102
	1. Ansicht des Berufsstandes	104
	a) Die Weichenstellung	104
	b) Begründung der Vereinbarkeitsthese	106
	(1) Vorteile einer Verbindung von Prüfung und Beratung	106
	(a) Synergieeffekte der Abschlussprüfung für die Beratung	106
	(b) Synergieeffekte der Beratung für die Abschlussprüfung	107
	(c) Kostenersparnisse	108
	(2) Historische Gesetzesinterpretation (WPO)	109
	(3) Fehlender empirischer Nachweis	109
	(4) Unabhängigkeit als Geisteshaltung	109
	c) Beratungsgrenze: „Maßgebliche Mitwirkung“ am Prüfungsobjekt	110
	2. Ansicht der Kritiker	110
	a) Gesteigerte Kundenabhängigkeit als Trennungsgrund	111
	b) Realisationsinteresse/Prozessabhängigkeit als Trennungsgrund	112
	c) Wettbewerbspolitische Gründe für eine Trennung	114
	d) Unverträglichkeit von Interessenvertretung und Neutralität als Trennungsgrund	114
	e) Spezialfall Steuerberatung: Verknüpfung von Steuer- und Handels- bilanz als Trennungsgrund	116
	3. Zusammenfassung	117
	4. Die empirische Umfrage von <i>Richter</i> (1975)	118
	a) Ergebnisse der Befragung	119
	(1) Unabhängigkeitsbeeinträchtigung durch Beratungsleistungen?	119
	(2) Beurteilung einzelner Beratungsarten	119
	(3) Beurteilung des geltenden Berufsrechts	120
	(4) Beurteilung von Reformvorschlägen	120
	b) Bedeutung der Befragung aus heutiger Sicht	121

B.	Die Entscheidung der Vereinbarkeitsfrage für Deutschland durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz (1985)	121
I.	Die geänderte Gesetzeslage	122
II.	Die gesetzgeberische Entscheidung gegen eine „kleine Lösung“ des Beratungskonflikts	123
	1. Gesetzgebungsverfahren	123
	2. § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 HGB	124
	3. § 319 Abs. 1 S. 2 HGB	125
III.	Stellungnahme	125
	1. Zum Gesetzgebungsverfahren	126
	2. Zum Kostenargument	126
	3. Zum fehlenden empirischen Nachweis	128
	4. Zur Selbstregulierung durch den Berufsstand	128
	5. Zu Durchsetzungs- und Überwachungsproblemen	129
	6. Zwischenfazit	129
IV.	Vergleich mit anderen europäischen Ländern	130
C.	Ökonomische Analyse des Problems in den 90er Jahren	131
I.	<i>Lange</i> , 1993	131
II.	<i>Böcking/Löcke</i> , 1997	133
III.	Zusammenfassung und Zwischenfazit	134
§ 10	Grenzen einer Beratungstätigkeit nach geltendem Recht	135
A.	Die einschlägigen Normen	135
I.	Handelsgesetzbuch (HGB)	135
	1. § 319 Abs. 2 - 4 HGB	135
	a) Die Beratungsschranken des § 319 Abs. 2 S. 1 Nrn. 5 und 8, Abs. 3 Nr. 2 HGB	136
	b) Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen § 319 Abs. 2, 3 HGB	137
	(1) Nichtigkeit des Wahlbeschlusses gem. § 241 Nr. 3 AktG (analog)	137
	(2) Nichtigkeit des Prüfungsvertrages gem. § 134 BGB	138
	(3) Wirksamkeit des Jahresabschlusses	140
	(4) Ordnungswidrigkeit gem. § 334 Abs. 2 HGB	143
	(5) Berufsrechtliche Maßnahmen	144
	(6) Kündigungsrecht des Abschlussprüfers gem. § 318 Abs. 6 S. 1 HGB	144
	(7) Haftung	145
	(8) Zusammenfassung der Rechtsfolgen	145

	c) Sozietätsklausel (§ 319 Abs. 2 S.1 HGB)	145
	2. § 318 Abs. 3 HGB	148
II.	Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer vom 11.6.1996	149
III.	Zusammenfassung	150
B.	Fokus der aktuellen Debatte: Abgrenzung zulässige Beratung – unzulässige Mitwirkung nach § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB	150
I.	Inhalt und ratio des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB	150
	1. Die beiden Tatbestandsalternativen	151
	2. Ratio des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5, 2. Alt. HGB: Selbstprüfungsverbot	151
	3. Rütteln am Selbstprüfungsverbot: Die Systemkritik von <i>Haegert</i>	152
	a) <i>Haegerts</i> Modell	152
	b) Kritik an <i>Haegerts</i> Modell	153
	(1) Verstoß gegen geltendes Recht	153
	(2) Systemimmanente Kritik: zum moral-hazard-Argument	154
	(3) Praktische und wirtschaftliche Konsequenzen	155
	(4) Verstoß gegen Corporate-Governance-Grundsätze	155
	(5) Zusammenfassung	158
	4. Praktische Probleme bei der Beachtung des Mitwirkungsverbots – Sonderrechte für „non-public entities“?	159
	5. Vergleich mit anderen europäischen Ländern	160
II.	Unstreitig zulässige Beratung im Rahmen der Prüfungstätigkeit	161
	1. Korrektive Funktion des Abschlussprüfers/Einwirkungsgebot	161
	2. Beratung im Vorfeld der Prüfung (prüfungsvorbereitende Beratung)	163
III.	Beratung als unzulässige Mitwirkung i.S. des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB? – Literatur und Rechtsprechung vor dem Allweiler-Urteil des Bundesgerichtshofs	165
	1. Die in der Literatur vertretenen Ansichten	165
	a) Position des Berufsstandes: Abgrenzung nach „funktionaler Entscheidungskompetenz“	165
	b) Extremposition: Unzulässigkeit jeder Beratung	167
	c) Abgrenzung nach Rechnungswesennähe der Beratung	169
	d) Abgrenzung nach Konkretheitsgrad der Beratung	170
	e) Abgrenzung nach Soll- und Ist-Objekts-Bezug der Beratung	170
	f) Zusammenfassung der Literaturmeinungen vor dem Allweiler-Urteil	170
	g) Sonderfall Steuerberatung	171
	(1) Ansicht des Berufsstandes	171
	(2) Ansicht der Kritiker	171
	(3) Zusammenfassung zur Steuerberatung	172

2.	Die Rechtsprechung vor Allweiler	172
	a) Urteile zu Beratungsleistungen des Abschlussprüfers	173
	(1) Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.12.1980	173
	(2) Urteil des Bundesgerichtshofs vom 4.11.1987	173
	(3) Beschluss des BayObLG vom 17.9.1987	174
	b) Urteile zum Mitwirkungsverbot (§ 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB)	175
	(1) Urteil des OLG Düsseldorf vom 16.11.1990 und des Bundesgerichtshofs (Folgeinstanz) vom 30.4.1992	175
	(2) Urteil des OLG Köln vom 1.7.1992	175
	(3) Urteil des Bundesgerichtshofs vom 30.4.1992	175
	c) Urteil des Hanseatischen OLG vom 11.6.1992 (zur Beratung im Rahmen des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB)	176
	d) Zusammenfassung der Rechtsprechung vor Allweiler	177
IV.	Das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 21.4.1997 im Fall Allweiler	177
1.	Sachverhalt und Entscheidungen der Vorinstanzen	177
	a) Erstinstanzliche Entscheidung des LG Konstanz vom 13.1.1995	179
	b) Berufungsurteil des OLG Karlsruhe vom 23.11.1995	180
	(1) Inhalt der Entscheidung	180
	(2) Stellungnahmen in der Literatur	181
	(a) Zustimmung	181
	(b) Kritik	182
2.	Inhalt der BGH-Entscheidung vom 21.4.1997	183
	a) Grundsätzliche Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratung	183
	b) Das Abgrenzungskriterium im Rahmen des § 319 Abs. 2 Nr. 5 HGB	183
	c) Sonderfall: alternativlose Beratungsempfehlung	184
	d) Berufung des BGH auf Berufsrichtlinien	185
	e) Besonderheiten bei der Steuerberatung	185
	(1) Verbindung zwischen Handels- und Steuerbilanz	185
	(2) Spezialfall Einheitsbilanz	186
	f) Besonderheiten des Sachverhalts im Fall Allweiler	186
3.	Stellungnahmen zur BGH-Entscheidung in der Literatur	186
	a) Zustimmung	187
	b) Konkrete Folgerungen für die Praxis	188
	(1) Dokumentation	188
	(2) Formalistische Auslegung	189
	c) Kritik an der BGH-Entscheidung	190
	(1) Gefahr der formalistischen Handhabung/Bedarf materieller Kriterien	190
	(a) Kapazität und Sachkompetenz	192
	(b) Umfang der Beratertätigkeit/Erheblichkeit	194
	(2) Pflicht der Geschäftsführung zur Vorlage eines kompletten Jahresabschlusses gem. § 320 Abs. 1 HGB	194

	(d) Initiativgebot	195
	(e) Objektiv-subjektiver Ansatz der Wirtschaftsprüferkammer	195
	(f) Eigenes Modell: Subjektivität des Beraterbeitrags	196
(2)	Die Kritik <i>Hommelhoffs</i> am Bundesgerichtshof	197
	(a) Inhalt der Kritik	197
	(b) Bedeutung der Kritik <i>Hommelhoffs</i> für den Beratungskonflikt	199
V.	Die Bedeutung des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB im Beratungskonflikt – eigene Stellungnahme	201
	1. Dienstleistungsverbot, Selbstprüfungsverbot oder allgemeines Beratungsverbot?	201
	2. „Klassische“ Gesetzesinterpretation des Mitwirkungsbegriffs	202
	a) Wörtliche Interpretation	203
	b) Historische Interpretation	204
	c) Systematische Interpretation	204
	(1) § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 HGB	204
	(2) § 319 Abs. 2 S. 1 Nrn. 1 und 2 HGB	205
	d) Teleologische Interpretation	206
	e) Zusammenfassung	206
	f) Das Problem der manuell-technischen Erstellungstätigkeit des Abschlussprüfers	208
	3. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „über die Prüfungstätigkeit hinaus“/ „Prüfungstätigkeit“ als...	211
	a) ... im Prüfungsauftrag umschriebene Aufgabe	211
	b) ... Inhalt der Pflichtprüfung i.S. der §§ 316 f. HGB	211
	c) ... zeitlich fixierte Tätigkeit	212
	d) ... zeitlich und umfänglich beschränkte Tätigkeit	212
	e) ... traditionell zur Prüfung gehörende Tätigkeiten	213
	f) ... Vergleich von Ist- und Soll-Objekt	213
	4. Überlegungen zur Neugestaltung des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB	214
VI.	Zusammenfassung zur „Schranke“ des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB	215
C.	Die Beratungsschranke des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 HGB	215
	I. Prozentuale Schwelle und Zeitraum der Umsatzabhängigkeit	215
	II. Die Relation von Prüfungs- und Beratungsgebühren	217
	III. Beweisschwierigkeiten	217
	IV. Zusammenfassung zur „Schranke“ des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 HGB	217

D.	Die Bedeutung des § 318 Abs. 3 HGB im Beratungskonflikt	218
I.	Das Verhältnis zwischen § 319 Abs. 2, Abs. 3 HGB und § 318 Abs. 3 HGB	218
1.	Die Ansicht des Berufsstandes	219
2.	Die Ansicht der „Juristen“	220
3.	Stellungnahme	220
II.	Besorgnis der Befangenheit aufgrund von Beratungsleistungen?	222
1.	Anwendbarkeit auch auf rechnungswesenferne Beratungsarten	222
2.	Auffangnorm für beratungstypspezifische Unabhängigkeitsgefahren	223
3.	Kein Anwendungsvorrang des § 318 Abs. 3 HGB vor § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB	224
III.	Formelle Rechtsschutzvoraussetzungen des § 318 Abs. 3 HGB	225
IV.	Zulässigkeit der Anfechtungsklage (§§ 243 ff. AktG) neben dem Ersetzungsverfahren (§ 318 Abs. 3 HGB) bei relativer Befangenheit?	226
1.	Die bisher herrschende Meinung	227
2.	Die im Vordringen befindliche Ansicht	227
3.	Stellungnahme	230
V.	Das Problem der fehlenden Publizität von Beratungsverträgen	230
VI.	Zusammenfassung zur „Schranke“ des § 318 Abs. 3 HGB	231
E.	Beurteilung beratungstypspezifischer Unabhängigkeitsprobleme durch die Rechtsprechung nach Allweiler	232
I.	Das Urteil des LG München I vom 21.10.1999	232
II.	Das Berufungsurteil des OLG München vom 8.11.2000	234
III.	Das Urteil des LG Köln vom 1.4.1997	235
IV.	Zusammenfassung	237
F.	Die Bedeutung des KonTraG für den Beratungskonflikt	238
I.	Halbherzige Verbesserung des Unabhängigkeitsschutzes	239
II.	Verstärkung der Synergieeffekte zwischen Abschlussprüfung und Beratung	240
III.	Fazit	241
§ 11	Allgemeine Mechanismen zum Schutze der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	242
A.	Die Bedeutung des Peer Reviews für den Beratungskonflikt	242
B.	Haftung des Wirtschaftsprüfers aufgrund gleichzeitiger Beratung	244
I.	Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft	245
1.	Haftung wegen Verstoßes gegen § 319 Abs. 2 S. 1 Nrn. 5, 8, Abs. 3 Nr. 2 HGB	246



a)	Vertragliche Ansprüche	246
b)	Ansprüche wegen anfänglicher Unmöglichkeit	246
c)	Vertragsähnliche Ansprüche	247
d)	Deliktische Ansprüche	247
e)	Zwischenergebnis	249
2.	Haftung wegen Verstoßes gegen §§ 323 Abs. 1 S. 1 HGB, 43 Abs. 1 S. 1, 49, 2. Alt. WPO	250
a)	Vertragliche Ansprüche	250
b)	Deliktische Ansprüche	251
3.	Zusammenfassung zur Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber der Gesellschaft	251
II.	Haftung gegenüber Dritten	252
1.	Besonderheiten der Dritthaftung bei Verstoß des Abschlussprüfers gegen § 319 Abs. 2 S. 1 Nrn. 5, 8, Abs. 3 Nr. 2 HGB	253
2.	Besonderheiten der Dritthaftung bei Verstoß des Abschlussprüfers gegen §§ 323 Abs. 1 S. 1 HGB, 43 Abs. 1, 49, 2. Alt. WPO	257
3.	Zusammenfassung zur Haftung des Wirtschaftsprüfers gegenüber Dritten	257
III.	Zusammenfassung zur Haftung des Wirtschaftsprüfers	258
§ 12	Zusammenfassung und Fazit zur Rechtslage in Deutschland	258
 <b>3. Kapitel: Vorgaben der internationalen Berufsstandsorganisationen IFAC und FEE</b>		262
§ 13	Unabhängigkeitsvorschriften der International Federation of Accountants (IFAC)	262
A.	Der Code of Ethics for Professional Accountants der IFAC	262
I.	Bisheriger Ethikkodex	263
1.	Inhalt der bisherigen Unabhängigkeitsregeln	263
2.	Vergleich mit deutschem Recht	265
II.	Der IFAC-Code 2001	265
1.	Inhalt des IFAC-Codes 2001	265
a)	Allgemeiner Ansatz: „ <i>threats-and-safeguards</i> “-Modell	266
b)	Hinweise zur Beurteilung prüfungsfremder Leistungen durch Abschlussprüfer	267
(1)	Allgemeine Grundprinzipien	267
(2)	Konkrete Beratungsleistungen	268
2.	Vergleich des IFAC-Code 2001 mit deutschem Recht	268

B.	International Standards on Auditing (ISA) des International Auditing Practices Committee (IAPC)	269
§ 14	Unabhängigkeitsvorschriften der Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	269
A.	Kernaussagen der jüngsten FEE-Dokumente	270
I.	Allgemeiner Ansatz: „ <i>threats-and-safeguards</i> “-Modell	270
II.	Hinweise zur Beurteilung prüfungsfremder Leistungen durch Abschlussprüfer	271
1.	Allgemeine Prinzipien	271
a)	Das Grundprinzip: funktionale Entscheidungskompetenz	271
b)	Objektive Vergabe von Beratungsverträgen und Audit Committee-/ Aufsichtsrats-Kontrolle	272
c)	Keine Offenlegung von Gebühren	272
2.	Behandlung konkreter Dienstleistungen	272
3.	Gebührenabhängigkeit	273
B.	Vergleich der FEE-Grundsätze mit deutschem Recht	273
	<b>4. Kapitel: Vorgaben der Europäischen Union</b>	274
§ 15	Die Richtlinien des Rates	274
§ 16	Grünbuch der EU-Kommission vom 24.7.1996	275
A.	Ziele des Grünbuchs	276
B.	Kernaussagen des Grünbuchs zum Beratungskonflikt	276
I.	Appell an den europäischen Berufsstand: mögliche Regulierungskonzepte	276
II.	Grenzen einer Beratungstätigkeit	277
C.	Bedeutung des Grünbuchs für Deutschland/Vergleich mit deutschem Recht	278
D.	Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum Grünbuch	279
§ 17	Konsultationspapier der EU-Kommission vom 18.12.2000: europäisches Standardsetting qua Empfehlung	280
A.	Hintergrund	281
B.	Inhalt	281
I.	Der Rahmen: Gefahren und Schutzmechanismen („ <i>threats and safeguards</i> “)	282
1.	Unabhängigkeitsgefahren („ <i>threats</i> “)	282

2.	Schutzmechanismen („ <i>safeguards</i> “)	283
a)	Schutzvorkehrungen des Prüfungsmandanten	283
(1)	Corporate-Governance-Struktur des Prüfungsmandanten	283
(2)	Offenlegung gegenüber Aufsichtsrat/Audit Committee (ISB Standard Nr. 1 für Europa)	284
b)	Schutzmaßnahmen in Form von Qualitätskontrollen	284
c)	Schutzvorkehrungen des Abschlussprüfers	285
II.	Konkrete Anforderungen im Fall von Beratungsleistungen für Prüfungsmandanten	285
1.	Allgemein: Verbot unternehmerischer Entscheidungen anstelle des Prüfungsmandanten	285
2.	Behandlung konkreter Beratungsleistungen	286
III.	Gebührenregelungen	286
1.	Vermeidung finanzieller Kundenabhängigkeit	287
2.	Offenlegung von Gebühren	287
3.	Angemessenheit der Prüfungsgebühren	288
C.	Bedeutung der EU-Kommissionsempfehlung und ihrer Muster für Deutschland	288
I.	Etablierung des „ <i>principles-based threats-and-safeguards</i> “-Modells für Europa	289
II.	Transparenz und Selbstkontrolle der Beteiligten	290
III.	Anwendung des „ <i>threats-and-safeguards</i> “-Modells auf den Beratungskonflikt	291
1.	Das Grundprinzip: funktionale Entscheidungskompetenz	291
2.	Regelung konkreter Beratungstätigkeiten	291
IV.	Gebührenregelungen	292
<b>5. Kapitel: Die Rechtslage in den Vereinigten Staaten von Amerika</b>		293
§ 18	Das Regelungsinstrumentarium von Bundesgesetzgeber, SEC, Berufsstand und ISB	293
A.	Regelung durch Bundeskapitalmarktrecht: Securities Act/Securities Exchange Act	294
B.	Regeln der Securities and Exchange Commission (SEC)	295
I.	Regulation S-X, § 210.2-01 (b) und (c) CFR	295
II.	Section 600 der Codification of Financial Reporting Policies	296
III.	Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen SEC-Regeln	297
C.	Regeln des AICPA	298

I.	US-GAAS und SAS	298
II.	Code of Professional Conduct	299
III.	Sanktionsmöglichkeiten des AICPA	299
D.	Regelungen des Independence Standards Board (ISB)	299
I.	Hintergrund	300
1.	Gründung, Zusammensetzung und Finanzierung	300
2.	Aufgabe des ISB	301
II.	Motive für eine Neuregelung der Unabhängigkeitsfrage durch das ISB	302
1.	Kritik der berufsständischen Vordenker des ISB	302
2.	Motive der SEC für die Ermächtigung des ISB	303
III.	Ratio des nicht-staatlichen Standardsettings	305
IV.	Zusammenwirken von ISB und SEC	306
§ 19	Historische Entwicklung der Vereinbarkeitsfrage bis zur Gründung des Independence Standards Board	309
A.	Unternehmensberatung durch CPAs in den 50er Jahren	309
I.	Die historische Entwicklung des CPA-Berufs in seinen Anfangsjahren	309
II.	Rechtliche Behandlung von Unabhängigkeitsrisiken	312
1.	Ansicht des Berufsstandes	312
2.	Vorgaben der SEC	313
B.	Der große Streit in den 60er Jahren	314
I.	Der Auslöser: die Forderungen von <i>Mautz/Sharaf</i> und <i>Hylton</i>	314
II.	Gegenposition des Berufsstandes	316
1.	Funktionale Abgrenzung (Opinion No. 12 zu Rule 1.01 des AICPA Code of Ethics)	316
2.	Die „Phasenmodelle“ zum Entscheidungsprozess	318
a)	<i>Moss</i> , 1962	318
b)	<i>Deskins</i> , 1965	318
c)	<i>Schulte</i> , 1966	319
d)	Widerhall der Phasenmodelle in Deutschland	319
3.	„Independence is a state of mind“	320
4.	Fehlender empirischer Nachweis	320
5.	Kritik an den klassischen Berufsstandsargumenten	320
6.	Wirtschaftliche Argumente für eine Verbindung von Abschlussprüfung und Beratung	322
7.	Vergütung des Prüfers durch den Geprüften als Grundproblem	322

III.	Position der SEC und SEC-verwandte Stellungnahmen	323
1.	Kritik an rechnungswesenfernen Beratungsleistungen (sog. „ <i>peripheral services</i> “)	323
2.	Kritik des Berufsstandes gegenüber der SEC	324
3.	SEC-nahe Ansichten	324
IV.	Zusammenfassung der Kontroverse in den 60er Jahren	325
V.	Die ersten empirischen Untersuchungen Mitte der 60er Jahre	325
1.	<i>Schulte</i> (Juli 1965 und 1966)	326
a)	Umfrageergebnisse und ihre Auswertung durch <i>Schulte</i>	326
b)	Kritik an der Umfrage	328
2.	<i>Briloff</i> (Juli 1966)	328
a)	Umfrageergebnisse und ihre Auswertung durch <i>Briloff</i>	329
b)	Kritik an der Umfrage	329
3.	Zusammenfassung der beiden Untersuchungen	330
VI.	Die Position des Ad-hoc-Komitees des AICPA (1969)	330
1.	Kein Verbot von Beratungsleistungen allgemein	330
2.	Kein Verbot von „ <i>peripheral services</i> “	330
3.	Kontrolle der Prüferunabhängigkeit durch Audit Committees/Boards	331
C.	Die 70er Jahre	332
I.	Annäherung der Positionen in der ersten Hälfte der 70er Jahre	332
1.	AICPA und AICPA-nahe Ansichten	332
a)	Die modelltheoretische Studie von <i>Goldman/Barlev</i> , 1974	333
b)	Ausschussarbeit im AICPA	334
2.	Abgrenzungsversuche der SEC	335
3.	Einzigster Streitpunkt: Buchführung/Abschlusserstellung für Prüfungsmandanten	336
a)	Position der SEC	336
b)	Position des AICPA	336
c)	Die empirische Umfrage von <i>Lavin</i> , 1976	338
d)	Korrektive Funktion/prüfungsvorbereitende Beratung	339
II.	Erste institutionelle Schritte in der zweiten Hälfte der 70er Jahre	339
1.	Die Ergebnisse der Arbeit des <i>Metcalf</i> -Ausschusses (US-Senat)	340
a)	Die Mitarbeiterstudie (Staff Study), Dezember 1976: Gefahren konkreter Beratungstypen	340
b)	Der <i>Metcalf</i> -Bericht, 1977: Vorschläge an die SEC	341
(1)	Verbot von „ <i>peripheral services</i> “	342
(2)	Offenlegung von Gebühren	342
(3)	Wächterrolle der Audit Committees	342
c)	Reaktionen auf die Forderungen des <i>Metcalf</i> -Ausschusses: Gesetzgebungsinitiative 1978	342

2.	Bericht der unabhängigen <i>Cohen</i> -Kommission, 1978	343
	a) Kein Verbot von „ <i>peripheral services</i> “	343
	b) Offenlegung von Prüferleistungen und Wächterrolle der Audit Committees	344
3.	Bericht des Public Oversight Board, März 1979	345
	a) Kein Verbot von „ <i>peripheral services</i> “	345
	b) Offenlegung der Beratungsleistungen	346
	c) Kontrolle durch Peer Review und Audit Committees	347
4.	Verbot von „ <i>peripheral services</i> “ durch die SEC Practice Section der AICPA Division of Firms	347
5.	Reaktionen der SEC	347
	a) Bericht an den US-Kongress und ASR Nr. 264 (beide Juli 1979)	348
	(1) Vorgaben an die Wirtschaftsprüfer	348
	(2) Vorgaben an Audit Committee, Board und Management der Prüfungsmandanten	350
	b) ASR Nr. 250: Offenlegung	351
6.	Zwischenergebnis: Stand Ende der 70er Jahre	351
D.	Die Offenlegungsregeln der SEC: Accounting Series Release Nr. 250 (1978-1981)	352
I.	Inhalt und ratio	353
II.	Gründe für die baldige Aufhebung von ASR Nr. 250	354
	1. Ungewollte Einschränkung der Beratungsleistungen	354
	2. Fehlendes Informationsinteresse der Anleger	355
	3. Eigeninitiativen des Berufsstandes: Offenlegungsregeln und Peer Review	355
	4. Politische und administrative Gründe	356
III.	Empirische Untersuchungen im Zusammenhang mit ASR Nr. 250	357
	1. <i>Reckers/Stagliano</i> , Februar 1980	357
	2. <i>Cowen</i> , Dezember 1980	357
	3. <i>Scheiner/Kiger</i> , Herbst 1982	358
	4. <i>Scheiner</i> , Herbst 1984	359
	5. <i>Glezen/Millar</i> , Herbst 1985	359
IV.	Zusammenfassung	360
E.	Empirische Studien der 70er und 80er Jahre zum Beratungskonflikt	361
I.	FEI-Umfragen 1971 und 1977 ( <i>Hobgood/Sciarrino</i> )	361
II.	<i>Titard</i> , Juli 1971	362
III.	<i>Hartley/Ross</i> , November 1972	363
	1. Unabhängigkeitsbeeinträchtigung durch Beratung	363

2.	Unabhängigkeitsbeeinträchtigung bei manuell-technischer Abschluss- erstellung	364
3.	Gebühren	365
4.	Offenlegung	365
5.	Regulierungsvorschläge	365
IV.	<i>Shockley</i> , Oktober 1981	366
V.	Die Studien von <i>Pany/Reckers</i>	367
1.	<i>Pany/Reckers</i> , Frühjahr 1983	367
2.	<i>Pany/Reckers</i> , Frühjahr 1984	368
3.	<i>McKinley/Pany/Reckers</i> , Herbst 1985	370
4.	<i>Pany/Reckers</i> , Februar und Juni 1988	371
VI.	<i>Harris &amp; Associates</i> , Dezember 1986	373
VII.	Zweite Studie des POB, Dezember 1986	374
VIII.	<i>Corless/Parker</i> , 1987	375
IX.	Zusammenfassung der empirischen Studien	377
F.	Stellungnahmen und institutionelle Schritte der 80er und 90er Jahre	378
I.	Die Anhörungen des <i>Dingell</i> Committee, 1985	378
II.	<i>Anderson</i> -Bericht (AICPA), 1986: Selbstregulierung des Berufsstandes	378
III.	<i>Treadway</i> Commission, 1987: Kontrolle durch Audit Committees	379
IV.	<i>Briloff</i> , 1987: Verbot der „ <i>peripheral services</i> “ für große Wirtschafts- prüfungsgesellschaften	380
V.	Der gemeinsame Vorschlag der Big Six zur Neuregelung der Unabhängig- keitsfrage, 1991: Wesentlichkeit und normaler Geschäftsgang als Zulässig- keitskriterien	381
VI.	Bericht des <i>Kirk</i> -Gremiums (POB), September 1994	381
VII.	Bericht des <i>Jenkins</i> Committee, AICPA 1994	382
VIII.	Bericht der GAO an den US-Kongress, September 1996: Selbstkontrolle statt Beratungsverbot	382
G.	Zusammenfassung: Die Behandlung der Vereinbarkeitsfrage in den USA vor Gründung des Independence Standards Board	383
§ 20	Die aktuelle Entwicklung seit Gründung des Independence Standards Board	384
A.	Bisherige Ergebnisse der Arbeit des ISB mit Bedeutung für den Beratungs- konflikt	384
I.	ISB-Standard Nr. 1	384
1.	Inhalt	385
2.	Ergänzende Vorschriften durch SEC und Börsen	387
3.	Bedeutung für die Praxis	388

II.	„Conceptual Approach“ des ISB: Regulierung nach dem „threats-and-safe-guards-Modell“	388
1.	Die Grundprinzipien der Prüferunabhängigkeit	389
2.	Risiken und Schutzmechanismen	390
	a) Risiken	390
	b) Schutzmechanismen	390
III.	Zusammenfassung: Behandlung des Beratungskonflikts durch das ISB	391
B.	Die „Ethics Interpretations“ des AICPA	391
I.	Interpretation 101-3 (Provision of Other Services to Clients)	392
II.	Die sonstigen „Ethics Interpretations“ des AICPA zum Beratungskonflikt	393
C.	Die Studien von <i>Earnscliffe Research &amp; Communications</i>	393
I.	Die erste Studie, November 1999	394
II.	Die zweite Studie, Juli 2000	397
1.	Der erste Teil der Studie (Einzelinterviews mit Interessensvertretern)	398
2.	Der zweite Teil der Studie (Interviews mit interessierten Anlegern)	401
III.	Zusammenfassung der <i>Earnscliffe</i> -Studien	402
D.	Der Bericht des Panel on Audit Effectiveness ( <i>O'Malley Panel</i> ) vom Mai 2000	403
I.	Verbotsregelung – ja oder nein?	404
1.	Die Position der Befürworter	405
2.	Die Position der Gegner	407
II.	Die Empfehlungen des <i>O'Malley</i> -Panel	408
1.	Bedarf detaillierterer Beratungsregeln	408
2.	Genehmigungspflicht für Beratungsverträge	408
III.	Stellungnahmen des Berufsstandes zum Bericht des <i>O'Malley</i> -Panel	409
1.	IFAC	409
2.	AICPA	410
3.	IDW und Berufsangehörige in Deutschland	410
E.	Die Neuregelung der SEC vom 15.11.2000: SEC Release 33-7919	411
I.	Hintergrund und ratio legis	412
II.	Warum Regelung durch die SEC statt durch das ISB?	413
III.	Die Regelung im einzelnen: das Zwei-Säulen-Modell	415
1.	Inkompatible Dienstleistungsarten	415
	a) Das Grundprinzip der Unabhängigkeit	415



(1)	„ <i>independence in appearance</i> “ und „ <i>reasonable-investor</i> “-Standard	415
(2)	Die vier Leitprinzipien der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	416
b)	Behandlung einzelner Beratungsarten durch die SEC	417
c)	Heilungsmöglichkeit	417
d)	Ausschluss von Umgehungsmöglichkeiten: der „ <i>affiliate</i> “-Begriff	418
2.	Offenlegung	419
a)	Inhalt der Neuregelung	420
(1)	Offenlegung der Prüfungs- und Beratungsgebühren	420
(2)	Wächterrolle der Audit Committees/Boards	421
(3)	Offenlegung der Prüfungsmitarbeiter	421
b)	Änderungen gegenüber dem Vorentwurf	421
(1)	Verzicht auf Detailangaben	422
(2)	Die Rolle des Audit Committees: keine Vorabgenehmigungspflicht	422
c)	Alternativen zur Offenlegung in den proxy statements	422
IV.	Alternativmodelle zum Zwei-Säulen-Modell der SEC	423
1.	Das britische Modell: Offenlegung als einziges Regulativ	423
2.	Totalverbot	424
3.	Totalverbot mit der Möglichkeit der Ausnahmegenehmigung durch Audit Committees	424
4.	Firewalls	425
V.	Beurteilung der neuen SEC-Regelung: Alleingang durch „ <i>prescriptive approach</i> “	425
§ 21	Zusammenfassung: Regulierungstendenzen in den USA	427
 <b>6. Kapitel: <i>Behandlung konkreter Dienstleistungsarten nach deutschem Recht, dem Empfehlungsentwurf der EU-Kommission, IFAC- und FEE-Grundsätzen und US-amerikanischem Recht</i></b>		429
§ 22	Überblick	429
	<i>Tabelle 1: Non-audit services durch Abschlussprüfer nach den aktuellen Regelwerken (Übersicht)</i>	429
§ 23	Regelung der einzelnen Dienstleistungsarten	431
A.	Buchführung und Abschlusserstellungsarbeiten	431

I.	Deutschland	431
II.	USA	431
III.	EU	432
IV.	FEE	434
V.	IFAC	435
VI.	Fazit	436
B.	IT-Beratung (IT/IS-Outsourcing)	436
I.	Deutschland	437
II.	USA	438
III.	EU	440
IV.	IFAC	441
V.	Fazit	441
C.	Übernahme von Leitungs- und Kontrollfunktionen bei Prüfungsmandanten	442
I.	USA	442
II.	Deutschland	442
III.	EU, IFAC und FEE	443
D.	Steuerberatung	443
I.	Deutschland	443
1.	Erstellung der Steuerbilanz	443
2.	Bestimmung von Rückstellungen	445
3.	Vertretung in Steuersachen	445
II.	USA	446
III.	EU	449
IV.	IFAC	449
V.	Fazit	449
E.	Gutachterliche Tätigkeit	450
I.	Deutschland	450
II.	USA	452
III.	EU	454
IV.	FEE	455
V.	IFAC	455
VI.	Fazit	456
F.	Outsourcing der internen Revision	457

I.	Deutschland	457
II.	USA	460
III.	EU	461
IV.	IFAC	462
V.	Fazit	462
G.	Rechtsberatung	463
I.	Deutschland	463
II.	USA	464
III.	EU	464
IV.	FEE	465
V.	IFAC	465
VI.	Fazit	466
H.	Personalberatung/Vergütungsberatung	467
I.	Deutschland	467
II.	USA	468
III.	EU	468
IV.	FEE	469
V.	IFAC	469
VI.	Fazit	469
I.	Versicherungsmathematische Leistungen	470
I.	Deutschland	470
II.	USA	471
III.	Fazit	472
J.	Finanzdienstleistungen	472
I.	Deutschland	472
II.	USA	473
III.	IFAC	474
IV.	Fazit	474
§ 24	Zusammenfassung und Verbesserungsvorschläge zum deutschen Recht	474
	<i>Tabelle 2: Non-audit services durch Abschlussprüfer nach den aktuellen Regelwerken (Synopsis mit Vorschlägen zur Fortentwicklung des deutschen Rechts)</i>	475
A.	Ergänzung des § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB um Notfallklausel	484

B.	Ausfüllung des Allweiler-Kriteriums der „funktionalen Entscheidungskompetenz“ (§ 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 HGB)	485
C.	Konkretisierung der Besorgnis der Befangenheit gem. § 318 Abs. 3 HGB	485
D.	Interessenvertretung durch Abschlussprüfer	486

## 7. Kapitel: Schlussfolgerungen für Deutschland 487

### § 25 Das deutsche Regelungssystem im Wettbewerb der Systeme 487

A.	Internationale Grundströmungen in der Regulierung des Beratungskonflikts	487
B.	Zwitterposition des deutschen Systems	488

### § 26 Gesetzgeberisches Verbot konkreter Beratungstätigkeiten (SEC-Modell 2000 analog)? 489

### § 27 Der kleinste internationale Nenner: Transparenz und Selbstkontrolle der Beteiligten 491

#### A. Offenlegung der Prüfungs- und Beratungshonorare 491

##### I. Internationale Vorbilder 491

##### II. Ratio von Offenlegungsvorschriften im Beratungskonflikt 491

1. Ermöglichung einer informierten Prüferwahl (§ 318 Abs. 1 HGB) 491
2. Durchsetzung bestehender Rechtsschutzmöglichkeiten 492
3. Information als Beurteilungsgrundlage für den Jahresabschlusswert 492
4. Prävention 492

##### III. Publizitätsadressaten und Publizitätszeitpunkte 492

##### IV. Eingliederung der Transparenzvorschriften ins geltende Recht 494

1. *Hellwigs* Modell: Publizität qua Tagesordnung und Bestätigungsvermerk 494
2. Stellungnahme und eigenes Modell 495
  - a) Systemimmanente Kritik: Das Problem der nachträglich erteilten Beratungsaufträge 496
  - b) Vorliegen der Analogievoraussetzungen zur Herleitung der Anfangspublizität? 496
    - (1) Gesetzgeberische Befassung mit dem Beratungskonflikt als Analogiehindernis? 497
    - (2) Auskunftsrecht der Aktionäre gem. § 131 AktG als Analogiehindernis? 498
  - c) Vorschlag einer Endpublizität im Anhang zum Jahresabschluss analog § 285 Nrn. 9 a) und 10 S. 1 HGB 502
  - d) Art der zu veröffentlichenden Angaben 506

e) Potentielle Gefahren der Offenlegung von Beratungsverträgen des Abschlussprüfers	506
f) Ausnahme für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen?	508
B. Kontrolle durch die unternehmenseigenen Kontrollorgane	509
I. Abschlusskompetenz für Beratungsverträge analog § 111 Abs. 2 S. 3 AktG?	510
II. Genehmigungspflicht für Beratungsverträge analog § 114 AktG	510
III. „Unabhängigkeitserklärung“ des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat	512
C. Die Crux des Transparenz-und-Kontroll-Modells – Plädoyer für konkretere materielle Unabhängigkeitsstandards im Beratungskonflikt	513
I. Bedenken gegenüber einem reinen Transparenz-und-Kontroll-Modell	513
II. Allgemeinverbindliche Standards in Befangenheitsfragen?	515
1. Independence is a state of mind.	515
2. Independence is a state of mind, but you should help the mind to be independent.	516
3. Stellungnahme	517
§ 28 Standardsetting im Beratungskonflikt: Braucht Deutschland ein ISB?	519
A. Tauglichkeit der bisherigen staatlichen und berufsständischen Standardsetter zur Lösung des Beratungskonflikts	519
B. Mögliche Aufgabe des USC	520
C. Mögliche Zusammenarbeit des USC mit den staatlichen Standardsettern	522
D. Überlegungen zur Organisationsstruktur	527
§ 29 Enforcement	528
§ 30 Verbesserung der Rechnungslegungsstandards	531
<b>Ergebnisse</b>	533
§ 31 Thesenartige Zusammenfassung der Arbeit	533
<i>Literaturverzeichnis</i>	547