Wirtschaftsprüfung in Deutschland und erster europäischer Zusammenschluß in den Jahren 1931 bis 1961

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Philosophie (Dr. phil.)
durch die Philosophische Fakultät der
Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

Betreuer: Universitätsprofessor Dr. Horst A. Wessel

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Hans Adolf Weyershaus M.A.
aus Hilden

Erstgutachter: Herr Universitätsprofessor Dr. Horst A. Wessel
Zweitgutachter: Frau Privatdozentin Dr. Susanne Hilger

Tag der mündlichen Prüfung:

6. November 2007

Prüfer:

Frau Universitätsprofessorin Dr. Beate Fieseler (Vorsitzende)
Herr Universitätsprofessor Dr. Horst A. Wessel
Frau Privatdozentin Dr. Susanne Hilger
Herr Universitätsprofessor Dr. Dieter Birnbacher
Herr Privatdozent Dr. Stefan Marschall

Inhaltsübersicht

Seite

1 Vorbemerkungen 1

2 Handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Grundbegriffe 23

3 Im anglo-amerikanischen Raum: Entstehung der Wirtschaftsprüfung 43

4 Wirtschaftsprüfung in Deutschland 72

5 Wirtschaftsprüfung in Europäischer Zusammenarbeit im Rahmen der Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C.) 266

6 Fallbeispiele 305

7 Rechnungslegung und Prüfung seit den 1960er Jahren 341

8 Zusammenfassung 372

9 Verzeichnisse 388

10 Kurzer tabellarischer Lebenslauf 406

Inhaltsverzeichnis

Seite

1 Vorbemerkungen 1
1.1 Vorwort 1
1.2 Einleitung 6
1.2.1 Zielsetzung und Methodik, Tempora 7
1.2.2 Quellenlage, Rechtschreibung, Auszeichnungen, Literaturverzeichnis 10
1.2.3 Prüfung und Wirtschaftsprüfung 14
1.3 Vom Handwerk zur Industrie 16
1.3.1 Handwerk, Verlagswesen, Manufaktur 16
1.3.2 Industrie und Industrialisierung 17
1.3.3 Großbritannien, Amerika, Deutschland 18
2 Handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Grundbegriffe 23
2.1 Bezeichnungen 23
2.1.1 Name, Firma, Konzern 23
2.1.2 Wirtschaften, Betrieb, Unternehmung/Unternehmen 24
2.2 Soll-Objekt: Rechnungswesen 32
2.2.1 Ausgabe / Aufwand / Kosten – Einnahme / Ertrag / Leistung 32
2.2.2 Gläubigerschutz durch Bilanz*recht* 34
2.3 Soll/Ist-Vergleich: Prüfungswesen 36
2.3.1 Vergleich und Abweichungsanalyse, Prüfungsergebnis 36
2.3.2 Stichproben 41
3 Im anglo-amerikanischen Raum: Entstehung der Wirtschaftsprüfung 43
3.1 Prüfungswesen in Großbritannien und in Amerika 43
3.1.1 Die – ursprünglich – „Big Eight“ 44
3.1.2 United Kingdom 46
3.1.3 United States of America 50
3.1.4 Der Begriff „fair“ 55
3.2 Deutschland aus US-amerikanischer Sicht: an underdeveloped country 57
3.2.1 Rechnungswesen und Rechnungslegung 58
3.2.2 Prüfung der Rechnungslegung 62
3.2.3 Kritische Stellungnahme zu der US-amerikanischen Sicht 65
4 Wirtschaftsprüfung in Deutschland 72
4.1 Wirtschaft, Aktienrecht, Treuhand- und Revisionswesen in Deutschland bis zur Weltwirtschaftskrise 72
4.1.1 Entwicklung des Aktienrechts 73
4.1.1.1 Kaufmann, Gesellschaft, Verein 73
4.1.1.2 Handelsrecht und Aktienrecht 74
4.1.2 Entwicklung des Treuhand- und Revisionswesens 78
4.1.3 Folgen des Ersten Weltkrieges 82
4.2 Weltwirtschafts- und Bankenkrise, Abkehr von der parlamentarischen Demokratie und Geburt der Wirtschaftsprüfung 86
4.2.1 Weltwirtschafts- und Bankenkrise 86
4.2.2 Abkehr von der parlamentarischen Demokratie 88
4.2.3 Geburt der Wirtschaftsprüfung (durch die Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie) 90
4.2.3.1 Erste Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie 96

Seite

4.2.3.2 Anlage zur 1. Verordnung … 96
4.2.3.3 Ergänzung der Gewerbeordnung 98
4.2.4 Erste Organisation der Wirtschaftsprüfung 98
4.2.4.1 Arbeitsgemeinschaft für das Revisions- und Treuhandwesen 99
4.2.4.2 Institut für das Revisions- und Treuhandwesen 99
4.2.4.3 Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer 102
4.2.4.4 Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. 103
4.3 Der Berufsstand im nationalsozialistischen „Führerstaat“ 107
4.3.1 „Machtergreifung“ Hitlers 108
4.3.2 Gleichschaltung und Ermächtigungsgesetz 110
4.3.2.1 Gleichschaltung 110
4.3.2.2 Ermächtigungsgesetz 111
4.3.3 Politische Lenkung des Berufsstandes 113
4.3.3.1 Gleichschaltung des Berufsstandes 115
4.3.3.2 Neues Wirtschafts-, Sozial- und Unternehmensverständnis 127
4.3.3.3 Der in das neue Verständnis eingegliederte Berufsstand 133
4.3.3.4 Der Berufsstand im Zweiten Weltkrieg 149
4.3.4 Die Judenfrage 153
4.3.4.1 Nürnberger Gesetze 153
4.3.4.2 Novemberpogrome 1938 156
4.3.4.3 Juden und Berufsstand 158
4.3.5 Die Facharbeit der Berufsangehörigen im nationalsozialistischen „Führerstaat“ 160
4.3.6 Normsetzungen für Jahrzehnte 162
4.3.6.1 Aktiengesetz 1937 (AktG 1937) 164
4.3.6.2 Buchhaltungsrichtlinien von 1937 174
4.3.6.3 Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ) von 1938 179
4.3.7 Nationale Tagungen und V. Weltkongreß 184
4.3.7.1 Erster WP-Tag Bad Harzburg 185
4.3.7.2 Berufstagung der Wirtschaftsrechtler 1936 Leipzig 185
4.3.7.3 Erster Deutscher Fachkongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen 187
4.3.7.4 Fünfter Weltkongreß der Wirtschaftsprüfer 1938 in Deutschland 189
4.3.8 Die Facharbeit im Zweiten Weltkrieg 194
4.3.8.1 Kriegsbedingte Änderung von Gesetzen 195
4.3.8.2 Letztes Aufflackern der Facharbeit 200
4.4 Vom Viermächte-Kontrollrat zu den beiden deutschen Staaten 204
4.4.1 Kapitulation und Besatzungsregime 204
4.4.2 Marshallplan und Bizone 204
4.4.2.1 Marshallplan 205
4.4.2.2 Bizone 205
4.4.3 Währungsreform(en) und Lastenausgleich 206
4.4.3.1 Währungsreform(en) 206
4.4.3.2 Lastenausgleich 207
4.4.4 Entstehen der Deutschen Demokratischen Republik (DDR) 208
4.4.5 Entstehen der Bundesrepublik Deutschland (BRD) 209

Seite

4.5 Der Berufsstand in „Ost-“ und Westdeutschland 210
4.5.1 In „Ost“deutschland 210
4.5.1.1 Rechnungswesen 211
4.5.1.2 Prüfungswesen 216
4.5.2 In Westdeutschland 220
4.5.2.1 Neuorganisation in den Besatzungszonen 220
4.5.2.2 Der Weg zum bundeseinheitlichen Berufsrecht 228
4.5.2.3 Neue Normsetzungen 236
4.5.2.4 Facharbeit und Gremien des IdW 249
4.5.2.5 Tagungen 259
5 Wirtschaftsprüfung in Europäischer Zusammenarbeit im Rahmen der Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C.) 266
5.1 Wirtschaftliches und politisches Zusammenwachsen Europas 266
5.1.1 Ruhrstatut und Montan-Entflechtung 266
5.1.1.1 Ruhrstatut 266
5.1.1.2 Montan-Entflechtung 267
5.1.2 Montan-Union 270
5.1.3 EWG und EURATOM 271
5.2 Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers 273
5.2.1 Entstehung und Zielsetzung der U.E.C. 273
5.2.2 Organe und Verwaltung der U.E.C. 277
5.2.3 Die U.E.C.-Kongresse 1953, 1955, 1958 und 1961 279
5.2.3.1 U.E.C. Kongreß 1953 280
5.2.3.2 U.E.C. Kongreß 1955 284
5.2.3.3 U.E.C. Kongreß 1958 290
5.2.3.4 U.E.C. Kongreß 1961 293
5.2.3.5 Zielerreichung der U.E.C.? 301
5.2.4 Aufgehen der U.E.C. in der Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) 303
6 Fallbeispiele 305
6.1 Eugen Schmalenbach 305
6.2 Peter van Aubel 309
6.3 Erich Potthoff 313
6.4 Wilhelm Elmendorff 316
6.5 Price Waterhouse und Kontinentale Treuhandgesellschaft 320
6.5.1 Price, Waterhouse & Co. (PW&Co.) 320
6.5.2 Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. (KT) 328
7 Rechnungslegung und Prüfung seit den 1960er Jahren 341
7.1 Deutschland 341
7.1.1 Aktiengesetz 1965 341
7.1.2 Publizitätsgesetz, D-Markbilanzgesetz 349
7.2 Europäisierung 352
7.2.1 4., 7. und 8. EG-Richtlinie 352
7.2.2 Bilanzrichtlinien-Gesetz 353
7.3 Globalisierung 361
7.3.1 International Accounting Standards Committee 362
7.3.2 International Federation of Accountants 363
7.3.3 Generally Accepted Accounting Principles 366

Seite

7.3.4 Basel II 366
7.3.5 Deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als „Global-Player“....368
8 Zusammenfassung 372
8.1 Wirtschaftsprüfung als Ergebnis der Industrialisierung 374
8.1.1 In Großbritannien und Amerika....375
8.1.2 In Deutschland 376
8.1.3 Anglo-amerikanische im Vergleich zu deutscher Wirtschaftsprüfung 376
8.2 Entwicklung von Rechnungslegung und Rechnungsprüfung in Deutschland .377
8.2.1 Entwicklung des Aktienrechts 377
8.2.2 Entwicklung des Prüfungswesens....377
8.2.2.1 Revision bis 1931 377
8.2.2.2 Wirtschaftsprüfung 1933 bis 1945 379
8.2.2.3 Wirtschaftsprüfung von 1945 bis 1961 383
8.3 Die U.E.C. als europäische Berufsorganisation 384
8.4 Kontinuität im Wandel....384
8.5 Die Zeit nach 1961 385
8.5.1 Europäisierung des deutschen Prüfungswesens....386
8.5.2 Globalisierung des deutschen Prüfungswesens 386
9 Verzeichnisse 388
9.1 Literaturverzeichnis 388
9.1.1 Archivalien 388
9.1.2 Gesetzesblätter 389
9.1.3 Jahrbücher....389
9.1.4 Kongreßberichte....390
9.1.5 Zeitschriften....390
9.1.6 Darstellungen....391
9.2 Abkürzungsverzeichnis....401
10 Kurzer tabellarischer Lebenslauf 406

διὸ ὀρθῶς Ἀγάθων[1]
μόνου γὰρ αὐτοῦ καὶ θεὸς στερίσκεται,
ἀγένητα ποιεῖν ἅσσ' ἂν ᾖ πεπραγμένα.

Aristoteles E(thica) N(icomachea) VI 2, 1139b9-11

wörtlich

Deshalb richtigerweise Agathon:

denn von einem genau ist selbst ein Gott beraubt,
Nicht-Entstandenes zu machen aus etwas, was doch Ausgeführtes war.

sinngemäß

Deshalb sagte Agathon mit Recht:

denn selbst ein Gott kann genau eines nicht,
nämlich Geschehenes ungeschehen machen.

Das betrifft zwar in erster Linie die Geschichte, aber nicht weniger auch die Geschichts*schreibung*, die durch Weglassen von Berichten über Ereignisse diese Geschehnisse nicht ungeschehen machen kann.

1 Vorbemerkungen

1.1 Vorwort

Als der Verfasser in der Bibliothek des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. aus nichts anderem als aus Neugier den Band für das Jahr 1937 der Zeitschrift <Wirtschaftstreuhänder, Zeitschrift für Deutsches Prüfungs- und Treuhandwesen>,

[1] Der_Pauly: Agathon (*Ἀγάθων*): »Einer der bedeutendsten attischen Tragiker außer den drei Meistern [also Aischylos, Sophokles, Euripides, Verf.]. (…) * ca. 448/46 (…) 400/399 †.«

herausgegeben von Dr. Otto Mönckmeier, aufschlug, sah er als erstes den Neujahrsgruß vom 24. Dezember 1936 des Reichsrechtsführers Dr. Hans Frank an die deutschen Rechtswahrer.

Aus Erstaunen über die an die Rechtswahrer gerichtete Adresse in einer Fachzeitschrift der Wirtschaftsprüfer ging der Verfasser der Sache nach und stellte fest, daß die Wirtschaftsprüfer als Wirtschaftstreuhänder in einer Reichsfachgruppe „Wirtschaftsrechtler“ organisatorisch im BNSDJ, dem Bund nationalsozialistischer deutscher Juristen (später NSRB: nationalsozialistischer Rechtswahrerbund), eingegliedert waren.

Obwohl der Verfasser mehr als vier Jahre mit Wirtschaftsprüfern und über 32 Jahre in der Wirtschaftsprüfung praktisch tätig war, hatte er hiervon nie etwas gehört oder gelesen. Auch die Festschriften der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die der Verfasser darauf durchsah, sagten hierzu nichts. – Die Standardformulierung seit dem <Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch> Ausgabe 1951, dem ersten seit 1941 wieder erschienenen, lautet mit teilweise etwas abweichenden Formulierungen: die berufsrechtliche Regelung von 1931 blieb bis zum Jahre 1945 gültig und bildete die Grundlage für die nach 1945 geschaffenen Neuregelungen.

> Frau Dr. Wiedefeldt, im Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. die Leiterin der Öffentlichkeitsarbeit/Mitgliederinformation, zu der auch die Bibliothek gehört, hielt es in einem Gespräch für äußerst verdienstvoll, sich mit der „totgeschwiegenen“ Rolle der Wirtschaftsprüfer im Dritten Reich zu beschäftigen.

Nun muß dieser Zeitraum naturgemäß in einer Arbeit über <Wirtschaftsprüfung in Deutschland (…) 1931 bis 1961> auch behandelt werden, zwar nur als Teil einer dreißigjährigen Geschichte, aber als ein sehr bedeutender: in dieser Zeit nämlich wurde aus einer Mehrzahl von Prüfungs-Institutionen eine einheitliche Wirtschaftsprüfer Organisation, die auch die Grundlage für den Wiederaufbau in Westdeutschland nach 1945 bildete, und es entstanden in dieser Zeit Rechtsnormen wie ein neues eigenes Aktiengesetz, Richtlinien zur Buchhaltung und zur Kostenrechnung, deren Wirkung ebenfalls weit in die Zukunft reichten.

Dreißig Jahre Wirtschaftsprüfung sind aber nicht der Grund, gerade einen solchen Zeitabschnitt zur Grundlage dieser Arbeit zu machen: diese dreißig Jahre ergeben sich aus folgendem:

1. Mit der (Not)Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und eine Steueramnestie vom 19. September 1931 wurde in deren Erstem Teil auch bestimmt, daß Jahresabschluß, die diesem zugrunde liegende Buchführung und der Geschäftsbericht von Bilanzprüfern zu prüfen sei, bevor der Jahresabschluß der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt werden durfte. – Damit war 1931 das Geburtsjahr des Berufsstandes.

2. Genau dreißig Jahre nach der Begründung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer konnte mit dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) WPO vom 24. Juli 1961 das Besatzungsrecht abgelöst und die Länderzersplitterung aufgehoben und statt dessen ein bundeseinheitliches Berufsrecht geschaffen werden. – Damit war 1961 das Geburtsjahr des Berufsstandes in einer demokratischen Gesellschaft mit einer neuen Organisation.

In der Dissertation soll insbesondere gezeigt werden, daß und wie der Wirtschaftsprüferberuf seine Aufgabe als „Notar“ der Wirtschaft in Zeiten unterschiedlicher staatlicher Wirtschaftspolitik und unterschiedlicher Organisationsformen aufgefaßt und ausgeübt hat. Außerdem soll aufgezeigt werden, daß und wie der Wirtschaftsprüferberuf seine Aufgabe nicht nur im nationalen Rahmen, sondern auch in Zusammenarbeit mit den ausländischen Berufsständen gesehen hat.

Im Schrifttum wurde häufig die Ansicht vertreten, der Wirtschaftsprüfer sei der „Notar der Wirtschaft“. Der Verfasser hat diese Auffassung, zumindest soweit sie sich auf Pflichtprüfungen bezog, nie voll teilen mögen und darin eher eine richterliche Tätigkeit gesehen. Es sei daher die notarielle Tätigkeit der richterlichen gegenübergestellt und mit der des Wirtschaftsprüfers für den in dieser Arbeit behandelten Zeitraum verglichen, und zwar zunächst im formalen Sinn, dann aber entscheidend die materiale Tätigkeit.

Ein Richter ist Inhaber eines öffentlichen Amtes bei einem Gericht; ein Berufsrichter muß nach einem rechtswissenschaftlichen Studium mit einer ersten Prüfung und anschließendem Vorbereitungsdienst mit Abschluß der zweiten Staatsprüfung die Befähigung zum Richteramt erworben haben.[2] Ein Notar ist ebenfalls ein unabhängiger Träger eins öffentlichen Amtes, für das ebenfalls eine juristische Universitätsausbildung und zwei juristische Staatsexamina erforderlich sind; zusätzlich wird eine Vorbereitungszeit als Notarassessor gefordert.[3] – Ein Wirtschaftsprüfer muß nach einem abgeschlossenen Hochschulstudium und einer praktischen Tätigkeit in der Wirtschaft und bei einem Wirtschaftsprüfer ein Berufsexamen ablegen, bevor er öffentlich rechtlich bestellt werden kann (wenn kein Hochschulstudium vorliegt, verlängert sich die Zeit der praktischen Tätigkeit).

Ein Richter untersteht einer Dienstaufsicht und kann auch für Schäden haftbar gemacht werden.[4] Ein Notar haftet bei Amtspflichtverletzung dem Geschädigten auf Schadenersatz, wogegen er eine Berufshaftpflichtversicherung abschließen muß.[5] – Ein Wirtschaftsprüfer unterstand der Berufsaufsicht durch das Institut der Wirtschaftsprüfer und untersteht ihr durch die Wirtschaftsprüferkammer, beides Körperschaften des öffentlichen Rechts; bei schuldhafter Verletzung seiner Berufspflichten ist er zum (gesetzlich begrenzten) Schadenersatz verpflichtet und muß als Voraussetzung für seine Bestellung den Abschluß einer Berufshaftpflichtversicherung nachweisen.

Bis dahin sieht der Verfasser keinen Unterschied zwischen, Richter, Notar und Wirtschaftsprüfer.

Ein Richter steht in einem – einem Beamten ähnlichen Dienstverhältnis – öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis eigener Art, nämlich dem Richterverhältnis, beim Reich bzw. später beim Bund oder einem Land.[6] Ein Notar erhält für seine Tätigkeit gesetzlich festgelegte Gebühren und Ersatz seiner Auslagen.[7] – Ein Wirtschaftsprüfer wurde unterschiedlich bezahlt: anfänglich unterlag seine Tätigkeit einer freien Preisvereinbarung, dann trat eine

[2] ht12 Richter – Zur in den Fußnoten verwendeten Kurzbezeichnung wird auf den Abschnitt Literaturverzeichnis in 1.2.2 Quellenlage, Auszeichnungen Literaturverzeichnis verwiesen
[3] ht21 Notar
[4] ht12 Richter
[5] ht21 Notar
[6] ht12 Richter
[7] ht21 Notar

> gesetzliche Gebührenordnung in Kraft, die später nicht mehr gesetzlich war, und schließlich wurde und ist wieder eine freie Preisvereinbarung vorgeschrieben.

Bei der Tätigkeitsvergütung war nur vorübergehend eine Gleichstellung zwischen Notar und Wirtschaftsprüfer gegeben.

> Ein Richter soll in Wahrnehmung der Aufgaben der rechtsprechenden Gewalt unparteiisch die Wahrheit erkennen und in diesem Sinne Entscheidungen über konkrete Sachverhalte treffen.[8] Ein Notar hat die Beteiligten unparteiisch zu betreuen und ihren Willen klar und eindeutig wie von ihnen gewollt festzuschreiben.[9] – Ein Wirtschaftsprüfer hatte als Ergebnis einer von ihm durchgeführten Pflichtprüfung – d. h. nicht nur einer gesetzlich vorgeschriebenen, sondern jeder in Übereinstimmung mit den Berufspflichten (zu denen vornehmlich auch die Unparteilichkeit gehört) durchgeführten Prüfung – zu bestätigen, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht (soweit er den Jahresabschluß erläutert) den gesetzlichen Vorschriften entsprach. Er traf damit, wie ein Richter, eine Entscheidung über einen konkreten Sachverhalt.

Im *Formalen* konnte bei gleichartigen Ausbildungsvoraussetzungen und gleichwertigen Pflichtverletzungsfolgen also der Wirtschaftsprüfer tatsächlich eher mit dem Notar verglichen werden, da bei beiden die Tätigkeitsvergütung durch den oder die Auftraggeber erfolgt. Im *materialen* Bereich der Tätigkeit war der Wirtschaftsprüfer, soweit es sich um Pflichtprüfungen handelt, aber bei gleichartigen Ausbildungsvoraussetzungen mit dem Richter zu vergleichen, da beide konkrete Sachverhalte dahingehend zu entscheiden haben, ob sie dem Gesetz entsprechen.

Schließlich möchte ich an dieser Stelle ganz besonders Herrn Professor Dr. Horst A. Wessel danken, der das Thema als Dissertation angenommen und die Entstehung der Arbeit betreut hat. Seine kritischen Hinweise waren mir eine große Hilfe.

Bei der Beschaffung der Literatur wurde ich von mehreren Institutionen unterstützt, deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter mit Hilfsbereitschaft und Engagement bemüht

[8] ht12 Richter
[9] ht21 Notar

waren, meinen Wünschen gerecht zu werden und denen ich hiermit meinen Dank ausspreche: Bibliothek des IDW – insbesondere den Damen Klaudia Brexel und Elke Grün, und ThyssenKrupp Konzernarchiv – insbesondere Herrn Professor Dr. Rasch, Frau Scherer und Herrn Zilt. Vor allem aber danke ich meinem Kollegen und Freund WP Hans G. Bungers in Frankfurt a. M., der mir die ihm von unserem Altgesellschafter WP/StB Heinz Maerten, Berlin, überlassenen internen, die Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft betreffenden, Unterlagen zur Verfügung stellte.

Nicht zuletzt gebührt meiner Frau Dank und Anerkennung. Sie hat – fast – klaglos hingenommen, daß ihr Ehemann im Anschluß an seine Berufstätigkeit, die schon zu Lasten der Familie viel Zeit in Anspruch genommen hatte, noch einmal ein Studium begann.

1.2 Einleitung

Die Darstellung der Geschichte der Wirtschaftsprüfung ist Teil der Geschichte des tertiären Sektors und gehört damit zur Wirtschaftsgeschichte, die sich »*aus der Wirtschafts- und der Geschichtswissenschaft entwickelt*«[10] hat.

> Geschichte ist einmal das, was geschehen ist und geschieht, auch das, was einem selbst geschieht, und was man anderen widerfahren läßt, also soviel wie „Ereignis“ (res gestae); dann ist Geschichte aber auch das, was über solche Ereignisse erzählt wird (historia rerum gestarum).[11]

Wirtschaftsgeschichte nun bedeutet aber mehreres, da ja Wirtschaft als Index zu Geschichte verstanden werden muß. Ist Geschichte sowohl als res gestae wie auch als historia rerum gestarum zu verstehen, so bedeutet Wirtschaftsgeschichte in diesen Dimensionen einmal Geschichte der Wirtschaft mit ihrer Entwicklung und ihren Entwicklungsabläufen, zum andern aber auch Wirtschaft in der Geschichte mit gegensei-

[10] Tilly, Richard: Wirtschaftsgeschichte als Disziplin. In: Moderne_Ambrosius, S. 26
[11] Wörterbuch: Geschichte

tigen Abhängigkeiten von und zwischen Wirtschaft und (politischer) Geschichte; bei dieser gegenseitigen Abhängigkeit kommt es auch zum Vertauschen von dem, was unabhängige (=Argument) und abhängige (=Funktion) Veränderliche sind.

1.2.1 Zielsetzung und Methodik, Tempora

Zielsetzung

Die Geschichte der Wirtschaftsprüfung in Deutschland und später die Zusammenarbeit des deutschen Berufsstandes mit anderen kontinental-europäischen Berufsorganisationen ist das Thema dieser Arbeit.

Dabei geht es vornehmlich darum darzustellen,

- wie ein Beruf in den krisenhaften letzten Jahren der Weimarer Republik geschaffen wurde und sich seine Organisation gab;

- wie dieser Beruf kurz darauf im Führerstaat des Dritten Reiches nicht als Wechselbalg der verhaßten „Systemzeit“ kurzerhand verboten, sondern zur Durchsetzung nationalsozialistischer Wirtschaftsideologie nach vorausgegangener „Gleichschaltung“ vereinnahmt wurde;

- wie im Dritten Reich Gesetze (z. B. Aktiengesetz 1937) und Rechtsverordnungen (z. B. zur Buchführungsorganisation 1937, zur Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten 1938) erlassen wurden, deren Geltung bis weit in die fünfziger und sechziger Jahre des vorigen Jahrhunderts reichte;

- wie mit dem Zusammenbruch des Dritten Reiches auch die reichseinheitliche Organisation des Berufes zerbrach, und er sich je Besatzungszone neu organisieren mußte;

- wie die Neu-Organisation in der britischen Besatzungszone zur Keimzelle der späteren Berufsorganisation in der BRD wurde, nachdem in der DDR für einen

„Freien Beruf“ kein Platz mehr war, und das Staatsorgan „Staatliche Finanzrevision“ an seine Stelle trat;

- wie in der BRD nach jahrelangen Beratungen endlich doch ein einheitliches neues Berufsrecht geschaffen wurde;

- und wie schon sechs Jahre nach Kriegsende der deutsche Beruf von neun anderen kontinental-europäischen Berufsorganisationen aufgefordert wurde, im Zuge einer sich abzeichnenden klein-europäischen wirtschaftlichen Gemeinschaft an der Schaffung einer gemeinsamen Berufsauffassung und -ausübung mitzuwirken.

Es wird weiterhin berichtet

- über die frühzeitigen Anfänge von Wirtschaftsprüfung im anglo-amerikanischen Raum und die ersten wirtschaftprüferischen Ansätze in Deutschland;

- über Personen,

  - die der deutschen Wirtschaftsprüfung die wissenschaftliche betriebswirtschaftliche Fundierung gaben;

  - die trotz ihrer Verstrickung in den Nationalsozialismus ihre persönliche Integrität zu wahren wußten;

  - die aus dem Wiederaufbau des deutschen Berufsstandes und seine europäische Einbindung nicht wegzudenken sind;

  - und über die Umorganisation einer britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in eine rein deutsche bei Ausbruch des Zweiten Weltkrieges;

- sowie über die weiteren Entwicklungen in Deutschland als Folge

- der europäischen Vereinheitlichung von Rechnungslegung und deren Prüfung auf Grund europäischer gesellschaftsrechtlicher Richtlinien;

- der weit darüber hinausgehenden Internationalisierung durch amerikanisch bestimmte „Accounting and Auditing Standards“.

Insbesondere mit der Globalisierung der Wirtschaft und damit der zu prüfenden Wirtschafts-Unternehmen mußte auch der Prüferberuf sich weitgehend um ein neues Selbstverständnis bemühen. Daher nimmt die Darstellung der Zeit nach den 1960er Jahren einen erheblichen Umfang ein.

Methodik

Der Ausdruck „Methode“ bedeutet wörtlich, „einem Pfad oder Weg auf ein Ziel hin folgen“[12] und bezieht sich auf die Kennzeichnung von Schritten, die in einer bestimmten Anordnung zur Erreichung des gesetzten Zieles unternommen werden.

Die Darstellung in dieser Arbeit geht aus von den allgemein-politischen, wirtschafts- und sozialpolitischen, kulturgeschichtlichen und betriebswirtschaftlichen Problemen, die – sich je nach Staatsform ändernd – die Hintergründe für Organisation und Aufgabengebiet der Wirtschaftsprüfung in Deutschland sowie den Zusammenschluß zur ‚Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C.) bildeten.

Diese Methode gibt einmal einen Gesamtüberblick, der Ziel und Zweck dieser Darstellung ist. Zum andern ermöglicht diese Gliederung aber auch das Verfolgen von Entwicklungstendenzen über den gesamten Zeitraum hinweg.

[12] μετά = nächst oder längs; ἡ ὁδός = der Pfad oder der Weg; ἡ μέθοδος = längs des Weges [zum Ziel]

Tempora

Da es sich bei einer geschichtlichen Arbeit grundsätzlich um das Beschreiben von etwas Abgeschlossenem handelt, gehört es der Vergangenheit an, und das Tempus des Beschreibens ist somit das Präteritum. Andererseits wird aber auch berichtet über allgemein Gültiges und/oder über zwar schon Begonnenes, aber noch nicht Abgeschlossenes: dies gehört der Nicht-Vergangenheit an, und das zuständige Tempus ist das Präsens. – Der Verfasser hat sich bemüht, hiernach die entsprechende Wahl der Tempora vorzunehmen.

1.2.2 Quellenlage, Rechtschreibung, Auszeichnungen, Literaturverzeichnis

Quellenlage

Die für diese Dissertation erforderlichen Quellen waren in der Bibliothek des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf in fast überreichlichem Maße verfügbar: insbesondere war die Sammlung der Zeitschriften unter den Titeln <Der Wirtschaftsprüfer> (erschienen von 1932 bis 1934), <Der Wirtschaftstreuhänder>, <Der Wirtschaftsprüfer> (erschienen von 1948 bis 1954), <Die Wirtschaftsprüfung> für die Jahre von 1932 bis 1961 eine reichhaltige Fundgrube; aber auch die Firmenfestschriften der führenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und die Erinnerungen maßgeblicher Wirtschaftsprüfer gaben mit dem, was dort geschrieben wurde, und fast noch mehr mit dem, was nicht geschrieben wurde, wichtige Hinweise.

> Bei der Darstellung der Ereignisse in der Zeit des Nationalsozialismus ließ sich naturgemäß auch die Verwendung nationalsozialistischen Sprachgebrauches nicht vermeiden; der Verfasser hat bewußt darauf verzichtet, Ausdrücke wie z. B. die unten im „9.2 Abkürzungsverzeichnis“ genannte Abkürzung „Pg.“ für einen „Parteigenossen“ als Mitglied der NSDAP besonders zu kennzeichnen.

Unverzichtbar waren neben dem <Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch>, dem <Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch> und dem <Wirtschaftsprüfer-Handbuch> die Kongreßbe-

richte über nationale und internationale Veranstaltungen des deutschen Berufsstandes und der U.E.C. An Gesetzessammlungen standen das <Reichsgesetzblatt> und das <Bundesgesetzblatt> zur Verfügung.

Zusätzlich ergaben sich aus der Einsichtnahme in entsprechende Bestände des ThyssenKrupp Konzernarchivs wichtige Hinweise.

Im Besitz des Verfassers befindliche Unterlagen waren bedeutsam für die Darstellung des Fallbeispiels „Price Waterhouse und Kontinentale Treuhandgesellschaft".

Der Verfasser hat sich für diese Arbeit im wesentlichen bewußt auf zeitgenössische Quellen und Aussagen zum Selbstverständnis des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer gestützt, damit die Gegebenheiten nicht durch Wissen, das erst aus *nach*träglicher Kenntnis von Sachverhalten und Zusammenhängen herrührt und leicht zu „Besserwisserei" führt, verfälscht werden.

> Den 2004 in der VSWG[13] erschienenen Aufsatz von Reiner Quick[14]: <Gründung und frühe Entwicklung deutscher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften> hat der Verfasser nicht explizit berücksichtigt, da dessen Kerngehalt: »*In Germany, the demand for external audits arose because the supervisory boards had been unable to fulfil their monitoring task. As a consequence of the big economic crisis and the collapses of large corporations, which had been caused by fraudulent actions of managing directors, statutory audits for stock corporations were introduced in 1931. The first German audit and trust company, the "Deutsche Treuhand-Gesellschaft", was established in 1890. Like most of the other trust companies that emerged from 1905 onwards, it was owned by large banks. After*

[13] Vierteljahresschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte (VSWG), Erscheinungsort Bonn, Band 91/2004, S. 281 ff. (http://www.steiner-verlag.de/VSWG – 30.12.2007)

[14] Professor Dr. Reiner Quick, jetzt Inhaber des Fachgebiets für Rechnungswesen, Controlling & Wirtschaftsprüfung an der Technischen Universität Darmstadt, war von Oktober 2003 bis September 2004 Direktor des Instituts für Revisionswesen an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster (http://www.wiwi.uni-muenster.de/irw/profil/index.html; http://bwl.tu-darmstadt.de/bwl4/mitarbeiter/quick/lebensdaten2.htm). Das Institut für Revisionswesen wurde von Professor Dr. Dr. h.c. Jörg Baetge bis zu dessen Emeritierung im August 2002, und wird seit Oktober 2005 von Professor Dr. Hans-Jürgen Kirsch geleitet (http://www.wiwi.uni-muenster.de/irw/profil/index.html; http://www.wiwi.uni-muenster.de/baetge/sub/i_organisation_team_baetge.htm – 30.12.2007).

the First World War, large groups on the one hand and the state on the other hand started to form their own audit firms. Most of the audit and trust companies used the legal form of a corporation. Originally, the main activities of the trust companies were trustee activities and audits. Later they offered tax and business advisory services as well. This historical information can be used to explain current aspects and particularities of auditing in Germany.«[15] gleichermaßen unten unter „4.1.2 Entwicklung des Treuhand- und Revisionswesens“ sowie unter „4.2.1 Weltwirtschafts- und Bankenkrise“ dargestellt wird.

Die 2006 bei Routledge in Großbritannien erschienen Werke von Derek Matthews: <A History of Auditing. The Changing Audit Process in Britain from the Nineteenth Century to the Present Day> und von T. A. Lee: <The Development of the American Public Profession> konnte der Verfasser wegen ihrer späten Erscheinung nicht mehr berücksichtigen.

Rechtschreibung

Der Verfasser hat die durch den <Duden> seit 1955 verbindlich geregelte Deutsche Rechtschreibung angewendet und die Reform der deutschen Rechtschreibung von 1996 nicht berücksichtigt.[16]

Auszeichnungen

In der Arbeit sind folgende „Auszeichnungen“ verwendet worden:

Als in Anführungszeichen gedacht (auch z. B. der Begriff xx, die Bedeutung von xy, das Wort xz)	„…“
Ein betontes Wort / eine betonte Wortfolge	*Arial kursiv*
Titel von Werken (bei erstmaliger Erwähnung)	<…>
Wörtliche Zitate	»… kursiv …«[FN]

[15] abstract in http://www.steiner-verlag.de/VSWG/VSWG_05.html (30.12.2007).

[16] Gemäß E-Mail vom 31. Januar 2007 von Frau Mechthild Niehaus vom Dekanat der Philosophischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität an den Verfasser gibt es »*weder nach der hiesigen Promotionsordnung noch von Seiten der ULB Vorschriften bezueglich der Rechtschreibung*«; daher kann »*also die alte oder neue Rechtschreibung verwendet*« werden.

Zitate in Zitaten	›… kursiv …‹
Auslassungen in Zitaten	(…)
Einfügungen des Verfassers in Zitate	[…]
Gesetze / Rechtsverordnungen (bei erstmaliger Erwähnung)	KAPITÄLCHEN
Institutionen und dgl. (bei erstmaliger Erwähnung)	‚…‘
Ein Gedankenstrich wird gesetzt: bei Parenthesen bei einem neuen Gedanken in einem Absatz oder einer Schlußfolgerung / Zusammenfassung in einem Absatz	–

An dieser Stelle soll auch auf die Verwendung von *amerikanisch* und *britisch* bzw. *englisch* hingewiesen werden, obwohl das nicht direkt zu den Auszeichnungen gehört.

USA als United States of America ist mißverständlich, weil es in Amerika auch die Estados Unidos do Brasil gibt; also wäre Vereinigte Staaten von *Nord*amerika richtig. In Übereinstimmung mit dem gängigen Sprachgebrauch wird aber in dieser Arbeit als *amerikanisch* bezeichnet, was genaugenommen „vereinigt-nord-amerikanisch“ heißen müßte.

Britisch wird in dieser Arbeit als Adjektiv zum Substantiv Großbritannien verwendet; *englisch* wird nur dann benutzt, wenn es im Gegensatz zu schottisch, walisisch oder irisch steht.

Literaturverzeichnis

Die in der Arbeit benutzte und zitierte Literatur ist im „Literaturverzeichnis“ zusammengefaßt und dort nach der Eintragung in DEUTSCHE NATIONALBIOGRAFIE DIE DEUTSCHE BIBLIOTHEK (http://dnb.ddb.de) wiedergegeben. Jedem Werk ist eine Kurzbezeichnung (zit. Kurzbezeichnung) zugefügt, die in der Fußnote verwendet und mit der auf das Werk im Literaturverzeichnis verwiesen wird.

> Die in Eigenbesitz befindlichen Archivalien sind mit A_ + Kurzbezeichnung zitiert. Beim Zitieren aus Zeitschriften wurde, wenn es sich um namentlich gezeichnete Aufsätze handelt, »*Name und Aufsatztitel. In: ...*« zitiert; bei redaktio-

nellen Mitteilungen ist nur auf die Kurzbezeichnung der Zeitschrift verwiesen. Die „Darstellungen“ im Literaturverzeichnis sind alphabetisch geordnet; die bezeichnende Kurzbezeichnung steht allerdings nicht immer an erster Stelle. Um den Verweis von der Kurzbezeichnung auf das alphabetische Literaturverzeichnis nicht zu erschweren, wurde in solchen Fällen der eigentlichen Kurzbezeichnung das erste Wort der alphabetischen Anordnung vorangestellt, z. B. Der_Pauly. Dem Internet („http:“) entnommene Aufsätze werden zitiert mit „ht“ + mit „1“ beginnender Nummernfolge + „Kurzbezeichnung“.

1.2.3 Prüfung und Wirtschaftsprüfung

Schließlich soll schon in der Einleitung der Begriff „Prüfung“ erläutert, und es soll dargestellt werden, warum Wirtschaftsprüfung erforderlich wurde, und was der Begriff „Wirtschaftsprüfung“ bedeutet.

Prüfung

Zu „Prüfung“ heißt es bei Kluge[17] für prüfen, daß es sich um eine Entlehnung aus dem Altfranzösischen, nämlich prover, des aus dem Lateinischen stammenden probare handelt. Probare, also probieren, ist zunächst einmal ganz allgemein zu verstehen: man kann Milch probieren, ob sie sauer geworden ist, und man kann in einer Weinprobe Wein ganz elementar daraufhin probieren, ob der Weingeschmack ein Lust- oder ein Unlustgefühl auslöst.

Inhaltlich bedeutet prüfen, einen vorgefundenen Ist-Zustand mit einem vorgestellten Soll-Zustand zu vergleichen.

> Der Soll-Zustand ist ein *vorgestellter*, und Vorstellung ist ein abstraktes, also ein von jeder Tatsächlichkeit weggezogenes, gleichsam losgelöstes, Bild, das man von einer Gegebenheit a priori, von der Erfahrung unabhängig, im Bewußtsein hat.

[17] Kluge: prüfen

Das Ergebnis eines solchen Vergleiches muß die Feststellung sein, daß Ist- und Soll-Zustand übereinstimmen – oder auch nicht. Entsprechend stimmt der vorgefundene Zustand mit dem, was man von diesem Zustand unabhängig von jeder Erfahrung als Bild im Bewußtsein hat, wie er also sein soll, überein – oder auch nicht. Im ersten Fall führt die Prüfung zu einem befriedigenden Ergebnis, im zweiten Fall nicht.

Wirtschaftsprüfung

Aus der „industriellen Revolution", die ihren Ausgang in Großbritannien hatte und in Deutschland als Nachläufer kurz vor Mitte des 19. Jahrhunderts voll einsetzte, folgte zweierlei:

1. Betriebsmittel (Sachkapital) wurden in immer stärkerem Maße erforderlich, wobei die hieraus resultierende Auszahlungsreihe gegen die Einzahlungsreihe von aus dem Umsatzprozeß freigesetzten Beträgen zeitlich verschoben war: hieraus entstand ein Kapitalbedarf, der gedeckt werden mußte[18]. Die bisherigen Eigentümer konnten – wenn der Weg vom Kleingewerbebetrieb zum Großunternehmen führte – Kapital in der nun erforderlichen Größenordnung nicht mehr aufbringen, auch noch nicht durch Selbstfinanzierung. Übrig blieb also nur die Fremdfinanzierung, woraus eine Trennung zwischen der Unternehmensleitung aus angestellten Managern und den Eigentümern des Unternehmens folgte.[19]

2. Die Kapitalgeber als Eigentümer des Unternehmens, vornehmlich in Deutschland auch die Gläubiger, forderten alsdann »*eine Prüfung der (angestellten) Manager durch unabhängige und qualifizierte Experten*«[20].

   Auch Wirtschaftsprüfung ist der Vergleich eines vorgefundenen Ist-Zustandes mit einem vorgestellten Soll-Zustand und anschließender Urteilsbildung. Das

[18] Gutenberg 1980, S. 123 f.
[19] Lück, S. 1
[20] Lück, S. 1

Bild vom Soll-Zustand, das der (deutsche) Wirtschaftsprüfer im Bewußtsein hat, wird bestimmt von geschriebenen und ungeschriebenen gesetzlichen Vorschriften. Denn Wirtschaftsprüfung als eine Unterart von Prüfung allgemein hat viele Facetten, deren Kern jedoch in der <Wirtschaftsprüferordnung>, dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, beschrieben wird als die Durchführung insbesondere einer betriebswirtschaftlichen Prüfung von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, sowie die Berichterstattung über die Vornahme und das Ergebnis einer solchen Prüfung.

1.3 Vom Handwerk zur Industrie

Die Wirtschaftsgeschichte lehrt, daß die Wirtschaft, also die Herstellung von Sachgütern und die Bereitstellung von Dienstleistungen sowie deren Verwertung bzw. Ausübung, sich in einen Landwirtschaft, Forsten und Fischerei umfassenden *primären Sektor*, einen Handwerk und Industrie – zusammengefaßt als produzierendes Gewerbe bezeichnet – umfassenden *sekundären Sektor*, einen Handel, Banken, Versicherungen und sonstige Dienstleistungen einschließlich Verkehr, und eben auch Wirtschaftsprüfung, umfassenden *tertiären Sektor*, gliedert, wobei neuerdings von letzterem Sektor das ganze aus gedrucktem und vor allem aus elektronischem Nachrichten- und Übertragungswesen bestehende Kommunikationssystem als vierter Sektor abgespalten wird. – Im angelsächsischen Sprachgebrauch bezeichnet „industry“ aber nicht das, was im Deutschen auf „Industrie“ beschränkt ist, sondern was im Deutschen allgemein „Gewerbe“ bedeutet.

1.3.1 Handwerk, Verlagswesen, Manufaktur

Im Verlaufe der Geschichtsentwicklung verlagerten sich die menschliche Tätigkeit und damit die Zahl der jeweils Beschäftigten von der Erzeugung naturgebundener Güter über die gewerbliche Arbeit im „Blaumann“ hin zur „white-collar“-Tätigkeit des Dienstleisters (oder „Telekommunikateurs“). – Die Antike mit Sklavenarbeit im primären Sektor und Handel zur Sicherstellung der Ernährung soll hier außer Betracht bleiben.

Wichtig ist die sich aus der Arbeitsteilung ergebende Entwicklung des sekundären Sektors, die mit dem Handwerk beginnt und über das Verlagswesen und die Manufaktur in den Industriebetrieb mündet. Während jeder Handwerker für sich – nicht mechanisiert – produzierte und seine Produkte ebenfalls für sich vermarktete, wurde im Verlagswesen zwar auch dezentral und nicht mechanisiert produziert, die Produkte wurden aber zentralisiert vom Verlag vermarktet; in der Manufaktur wurde zentralisiert sowohl – auch noch nicht mechanisiert – produziert als auch vermarktet. Der Verleger ließ ohne Gestellung der einfachen Produktionsmittel produzieren, stellte jedoch die Rohstoffe oder Halbfabrikate zur Verfügung; er brauchte insofern also kaum Kapital zu binden. In der handwerklich betriebenen Manufaktur als „Verlagsproduktion an einem Ort“ mußte hingegen einiges Kapital eingesetzt werden.

1.3.2 Industrie und Industrialisierung

Der Übergang von der handwerklichen Produktion in Handwerk, Verlag oder Manufaktur zur Industrie, die *Industrialisierung*, hatte einen anderen Grund: Industrie leitet sich ab vom lateinischen industria (ae, f.) gleich beharrliche Tätigkeit oder nachhaltiger Fleiß; im Gegensatz zu ignavia (ae, f.) oder segnitia (ae, f.), auch segnities (ei, f.) gleich Lässigkeit oder Langsamkeit, bei Tacitus übertragen als segnitia maris gleich Meeresstille oder als ventorum segnities gleich Windstille.[21] Aus dieser übertragenen Gegen-Bedeutung wird klar, daß die von „industria“ abgeleitete „Industrie“ nicht mehr von der Natur, von Wasser oder Wind als Antriebskräften, abhängig war, sondern daß sie durch die Dampfmaschine von der natürlichen Witterung unabhängig gemacht wurde, und in ihr deshalb beharrlich und nachhaltig gearbeitet werden konnte.

Wenn die Bedeutung der Französischen Revolution darin bestand, dem dritten Stand, dem aus citoyens bestehenden Bürgertum, den gehörigen politischen Einfluß zu verschaffen unter gleichzeitigem Zurückdrängen des Einflusses von Adel und hohem Klerus, so bedeutete die *industrielle Revolution*, den sekundären Sektor zum führen-

[21] Georges: industria, ignavia und segnitia

den zu machen, was gleichzeitig einen Rückgang der relativen Bedeutung des primären Sektors bedeutete; oder mit anderen Worten: die industrielle Revolution machte aus Agrarstaaten Industriestaaten.

Während aber die Französische Revolution nur fünf Jahre von 1789 bis 1794 dauerte, war die industrielle Revolution ein dauernder Prozeß von Mitte des 18. bis Anfang des 20. Jahrhunderts. Ihr Ausgang war in den sechziger Jahren des 18. Jahrhunderts in Großbritannien[22], das (nach Aufhebung des elisabethanischen Lehrlingsgesetzes[23]) nicht an berufsständischen Einschränkungen und unzähligen Zollstellen litt[24], und in dessen calvinistisch geprägter Gesellschaft das Geldstreben der Individuen stark entwickelt war[25]. In Amerika stellten sich Stahl, Konserven und Erdöl an die Spitze der industriellen Entwicklung im 19. Jahrhundert.[26] In Deutschland konnte der „Aufbruch zur industriellen Revolution“ erst Anfang des 19. Jahrhunderts beginnen, als mit der zur Produktivitätssteigerung anreizenden Bauernbefreiung die Ernährung der „Bevölkerungsexplosion“ gesichert, mit Einführung der Gewerbefreiheit der Zunftzwang beseitigt, und mit Schaffung des Deutschen Zollvereins ein größerer Binnenmarkt geschaffen wurde.

1.3.3 Großbritannien, Amerika, Deutschland

Zu der unterschiedlichen Entwicklung der Industrialisierung in Großbritannien, Amerika und Deutschland seien folgende Einzelheiten erwähnt:

Großbritannien

Die aus der Industrialisierung erwachsenen großen Vermögen wurden in der nunmehr modernen Form von „Assoziationen“, also im Rahmen von (Kapital-)Gesellschaften, vornehmlich in Banken, Versicherungen, Eisenbahnen, Versorgungsunternehmen und

[22] Treue I, S. 378
[23] Treue I, S. 356
[24] Treue I, S. 379
[25] Treue I, S. 381
[26] Treue I, S. 615

Überseegesellschaften angelegt.[27] Darüber hinaus hat Großbritannien der industriellen Entwicklung auf dem Kontinent nicht nur viele Erfahrungen, sondern auch große Kapitalien zur Verfügung gestellt, die an die Stelle der staatlichen Subventionen im früheren Zeitalter des Merkantilismus traten, jedoch viel wirtschaftlicher eingesetzt wurden.[28] So wurde in einem „Lesebuch für junge Kaufleute“ H. v. Treitschke mit <Deutsche Geschichte im 19. Jahrhundert> wie folgt zitiert: »*Trotz der großen Fortschritte dieser Jahre* [scil.: der Entstehung des deutschen Zollvereins 1819 bis 1836, Verf.] *blieb Deutschland, den Westmächten gegenüber, noch immer ein armes Land. Der Zinsfuß stand hoch, auf 4½ bis 5%; größere Unternehmen mußten ihre Kapitalien oft aus England entleihen, wo sie für 2½ bis 3% zu erlangen waren. Die Berliner Börse war für das Ausland noch kaum vorhanden; sie handelte fast ausschließlich mit inländischen Pfandbriefen, ...*«.[29]

Amerika

Zwischen 1815 und 1860 spielte die im Süden (bis zum Mittelwesten) neben Tabak angebaute Baumwolle für die Wirtschaft eine beherrschende Rolle.[30] Das im 19. Jahrhundert riesige Randgebiet – diesseits der immer mehr nach Westen vorgeschobenen Siedlungs-„frontier“ – des Mittelwestens war in seinem ostwärtigen Teil ein Ort für Vieh- und Weidewirtschaft, der sich auch zur Kornkammer entwickelte[31], weshalb auch die ab 1837 gebaute Getreidemähmaschine schnell große Bedeutung erhielt[32]. Die industrielle Revolution setzte in Amerika zwar spät ein – der Nordosten mit seinen Bodenschätzen wurde industrielles Kerngebiet[33] – seit Mitte des 19. Jahrhunderts aber, noch beschleunigt durch den Sezessionskrieg, um so zügiger[34], die eng mit der durch die große Binnenwanderung nach dem Westen hervorgerufenen Ausdehnung des Verkehrswesens verbunden war[35]. Das für die Industrialisierung nötige Kapital

[27] Treue I, S. 439
[28] Treue I, S. 397
[29] Handel, S. 568
[30] Länderbericht_USA, S. 50; S. 489
[31] Länderbericht_USA, S. 490
[32] Treue I, S. 601
[33] Länderbericht_USA, S. 487; S. 489
[34] Länderbericht_USA, S. 76
[35] Treue I, S. 602

wurde zunächst durch Selbstfinanzierung von den sparsamen und bescheidenen ersten Industriellen aufgebracht, es kam darüber hinaus auch aus den Niederlanden und Frankreich, später mit der Intensivierung des Verkehrswesens floß verstärkt auch britisches Kapital nach Amerika.[36] – Mit und nach dem Sezessionskrieg bevorzugte das „Big Business“ zur Finanzierung der kapitalistischen Konzentration die Rechtsform der Aktiengesellschaft.[37]

Deutschland

Schon bald nach Bauernbefreiung und Einführung der Gewerbefreiheit verlangten deutscher Genossenschaftsgeist und lutherische Neigung zu staatlichen Ordnungsmaßnahmen die Rückkehr zum – inzwischen romantisch verklärten – Ständetum.[38] – Darüber hinaus wuchs das vom Meer und damit vom Welthandel abgelegene Österreich immer stärker in eine von Moskau und Konstantinopel beeinflußte südosteuropäische Stellung hinein, und damit vertiefte sich der quer durch Deutschland verlaufende Graben zwischen Westeuropa einschließlich west- und süddeutscher Gebiete und Mittel-Ost-Europa, was in Deutschland zu andauernden Spannungen zwischen „Industrialismus“ und ständischem „Agrarismus“ nicht nur in der Politik, sondern auch in Wirtschaft und Gesellschaft führen sollte.[39] Vor allem aber der technik- und industriefeindliche Geist der Romantik mit seinem Streben nach obrigkeitlich verfügter ständischer Ordnung sollte später noch üble politische Folgen zeitigen.

Am Ende der Industrialisierung waren

- 1901 in Großbritannien nur noch 9 Prozent (1801 35 Prozent) aller Beschäftigten im primären, aber 54 Prozent (1801 29 Prozent) im sekundären und gar 37 Prozent im tertiären Sektor tätig.[40] Hier zeigt sich die Verlagerung der primärsektoralen-Tätigkeit in die Kolonien und die Bedeutung des Verkehrssektors für

[36] Treue I, S. 603
[37] Treue I, S. 610
[38] Treue I, S. 360
[39] Treue I, S. 3 f.
[40] Wirtschafts-Ploetz, S. 194

die Verflechtung von Rohstoff- und Lebensmittel-Einfuhr sowie die Ausfuhr von Fertigerzeugnissen.

- 1910 in Amerika noch 32 Prozent (1800 83 Prozent) aller Beschäftigten im primären, immerhin 41 Prozent (1800 rd. 10 Prozent) im sekundären und 27 Prozent im tertiären Sektor tätig.[41] Hier zeigt sich eine weitgehende Autarkie des vergleichsweise riesigen Wirtschaftsraums Amerika, in dem die Land- und Viehwirtschaft die Industriebevölkerung ernähren, und die Industrie ihrerseits die zur Mechanisierung im primären Sektor erforderlichen Maschinen herstellen konnte. – Die Beschäftigten im tertiären Sektor waren hauptsächlich im Nordosten im Finanzwesen tätig.[42]

- 1914 in Deutschland 34 Prozent (1800 62 Prozent) aller Beschäftigten im primären, 38 Prozent (1800 21 Prozent) im sekundären und 28 Prozent im tertiären Sektor tätig.[43] Der immer noch starke Anteil der Beschäftigten im primären Sektor des vergleichsweise winzigen Deutschen Reiches ist ein Zeichen für die quantitative Grundlage des politischen „Agrarismus“.

Der starke Rückgang der Beschäftigten im primären Sektor und ebenso der starke Zuwachs im sekundären Sektor beweist die Umwandlung der Agrarstaaten in Industriestaaten, wobei der Rückgang des primären Sektors in Deutschland am geringsten und in Großbritannien am stärksten war, während der Zugang im sekundären Sektor in Amerika am weitaus stärksten und in Großbritannien und Deutschland in etwa gleich stark war.

Die Finanzierung der Industrialisierung durch die Form der Aktiengesellschaft (früher und stärker in Großbritannien und in Amerika als in Deutschland) ließ neben dem risikobereiten Gründer mit unternehmerischen Fähigkeiten einen neuen Typus, den „Direktor“ oder Manager, entstehen: neben dem Kapitalbesitzer also denjenigen, der das

[41] Wirtschafts-Ploetz, S. 194
[42] Länderbericht_USA, S. 489
[43] Wirtschafts-Ploetz, S. 194

Kapital des Besitzers verwaltete.[44] Daraus entwickelte sich fast zwangsläufig ein Drittes, nämlich der Prüfer, der im Interesse des Kapitaleigners zu untersuchen hatte, wie der Manager mit diesem ihm anvertrauten Kapital eines anderen umging.

[44] Treue I, S. 438

2 Handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Grundbegriffe

Auch wenn diese Dissertation keine betriebswirtschaftliche Arbeit sein kann und soll, scheint es zum Verständnis von „Wirtschaftsprüfung“ doch notwendig zu sein, gewisse – zwangsläufig einzuführende – betriebswirtschaftliche Grundbegriffe zu erläutern. Zunächst soll das Umfeld der Wirtschaftsprüfung beschrieben werden, beginnend mit den in dieser Arbeit verwendeten Bezeichnungen, überleitend zu den Soll-Objekten, und endend mit dem Soll/Ist-Vergleich.

2.1 Bezeichnungen

2.1.1 Name, Firma, Konzern

Die Ausdrücke Firma und Konzern sollen hier hinsichtlich ihrer Begrifflichkeit geklärt werden:

- Nach § 12 BGB hat jede natürliche Person einen aus mindestens einem *Vornamen* (bei mehreren Vornamen ist daraus jederzeit ein Rufname wählbar) und dem *Familiennamen* bestehenden bürgerlichen Namen. – Ehenamen und Begleitnamen sind erst in jüngerer Zeit entstanden.

- Nach § 17 HGB hat ein Kaufmann auch einen *Kaufmannsnamen*, unter dem er seine Geschäfte betreibt und seine Unterschrift abgibt, nämlich seine *Firma*. Dies gilt für Einzelkaufleute ebenso wie für Offene Handelsgesellschaften und für Kommanditgesellschaften. Nach § 4 AktG, § 4 GmbHG, § 3 GenG tragen auch Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung sowie Genossenschaften einen Kaufmannsnamen, unter dem sie Eigentum erwerben und vor Gericht klagen und verklagt werden können. Die Firma dieser juristischen Personen hat einen die Rechtsform kennzeichnenden Zusatz zu enthalten. – Firma ist also keineswegs das Geschäft selbst, sondern der Kaufmannsname, unter dem das Geschäft betrieben

wird; der Ausdruck „Firmenname“ ist – auch wenn er inzwischen sogar im juristischen Fachschrifttum auftaucht – ein Pleonasmus.

- Nach § 15 AktG 1937 (bzw. § 18 AktG seit 1965) bilden unter einheitlicher Leitung zusammengefaßte rechtlich selbständige Unternehmen einen *Konzern*, dessen einzelne Unternehmen Konzernunternehmen sind. – Da der Konzern selbst kein Kaufmann ist, führt er auch keine Firma; ein Konzern wird im allgemeinen mit der Firma des den Konzern leitenden Unternehmens bezeichnet.

  Die Anteilseiger sind *direkt* nur an dem den Konzern leitenden Unternehmen (oder als Minderheitsgesellschafter an einem in den Konzern einbezogenen Unternehmen) beteiligt, *nicht* aber an dem Konzern selbst. Aktionäre üben ihre Rechte in der Hauptversammlung des einzelnen Unternehmens aus und beschließen dort u. a. über die Gewinnverwendung dieses einzelnen Unternehmens, wohingegen ihnen ein Konzernabschluß nur vorzulegen ist. – Daß den Aktionären seit einiger Zeit im Geschäftsbericht nur noch der Konzernabschluß mitgeteilt wird, nicht aber mehr der Einzelabschluß, über den sie ja laut Einladung zur Hauptversammlung beschließen sollen, hält der Verfasser für eine Unsitte.

2.1.2 Wirtschaften, Betrieb, Unternehmung/Unternehmen

Der Verfasser definiert die produktiven Faktoren und ihre Kombination in Betrieb und Unternehmung so, wie er es von Erich Gutenberg in den Jahren 1954 bis 1957 gelernt hat.

Erich Gutenberg wurde 1951 als ordentlicher Professor an die Universität zu Köln berufen und übernahm an deren Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlicher Fakultät als Nachfolger Eugen Schmalenbachs den ‚Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und für Wirtschaftsprüfung‘.

Ausgehend von der Erläuterung des Begriffs „Wirtschaften“ soll Wirtschaften in Betrieb und Unternehmung/Unternehmen dargestellt werden.

Wirtschaften

Alle Menschen haben Bedürfnisse[45], d. h. Mangelgefühle (z. B. nach Nahrung, Kleidung, Wohnung, auch nach Kirchen- oder Theaterbesuch) mit dem Wunsche, sie zu beseitigen. Zu dieser Bedürfnisbefriedigung bedarf es nicht nur solcher Güter, die die Natur als „freie Güter“ (z. B. Luft zum Atmen) umsonst zur Verfügung stellt, sondern auch und gerade derjenigen, die von Natur aus knapp sind. Jegliches Wirtschaften geschieht daher um des einen Zieles willen, diese naturgegebene Knappheit an „wirtschaftlichen Güter“ derart einzusetzen, daß die materiellen Voraussetzungen für menschliches Leben erhalten und gesichert werden. Wirtschaften ist also not-wendig und kann einmal volkswirtschaftlich und zum anderen betriebswirtschaftlich aufgefaßt werden: volkswirtschaftlich gesehen dient Wirtschaften dazu, die Bedürfnisse der Menschen am ergiebigsten zu befriedigen, weil nicht nur alle Güter in Form von Produktivkräften, sondern auch die durch ihre Kombination zur Verfügung gestellten Güter knapp sind; betriebswirtschaftlich gesehen soll ein möglichst hoher Gewinn erzielt werden. Die Höhe des Gewinns ist nämlich ein Maßstab für den Erfolg in der wirtschaftlichen Nutzung der knappen Güter, woraus folgt, daß der Tauschwert der Erträge aus der Kombination der Produktivkräfte größer sein muß als der Tauschwert der – knappen – Produktivkräfte selbst; ein Kombinations-Output, der geringer wäre als der Produktivkräfte-Input, wäre ein Zeichen für die Verschwendung knapper Ressourcen.

> Die Befriedigung des Bedarfs an Brot setzt – vereinfacht – voraus: In den zumindest mit einem Pflug bearbeiteten Boden wird Saatgetreide eingebracht, das nach Reifung mit einer Sense geerntet und mit einem Dreschflegel gedroschen wird. Das derart gewonnene Korn wird in einer Mühle zu Mehl gemahlen. Das Mehl wird unter Zugabe von Sauerteig und Wasser zu Teig verarbeitet, der dann im Backofen zu Brot gebacken wird. Anschließend muß das Brot dorthin verbracht werden, wo der Bedarf hierfür besteht. Für das als Angebot auf den Markt kommende Brot muß der Nachfrager also einen Preis aufwenden, der die Arbeitslei-

[45] Bedarf ist konkreter Ausdruck eines Bedürfnisses: z. B. Bedarf an Brot als konkretisiertes Bedürfnis nach Nahrung; ein mit Kaufkraft versehener Bedarf tritt am Markt als Nachfrage auf.

stung von Landwirt, Müller, Bäcker und Frachtführer, der die Abnutzung von Pflug, Sense, Dreschflegel, Mahlsteinen, Backofen und Transportgeräten, der die Kosten von Saatgut, Sauerteig und Ofenerhitzung deckt und außerdem Landwirt, Müller, Bäcker und Verfrachter je einen Unternehmergewinn gewährt.

Betrieb

Die Herstellung von Sachgütern oder die Bereitstellung von Dienstleistungen geschieht im Betrieb als dem Ort allen gesamtbetrieblichen Geschehens in den drei Teilbereichen erstens der betrieblichen Leistungserstellung, die bei der Herstellung von Sachgütern *Produktion* heißt; zweitens dem *Absatz* als der betrieblichen Leistungsverwertung von Sachgütern bzw. der Übernahme von Diensten; und – da Leistungserstellung und -verwertung in modernen Volkswirtschaften ohne Beschaffung und Verwendung von Kapital nicht mehr durchgeführt werden können – der *Finanzierung* als drittem Teilbereich.[46]

Die Herstellung von Sachgütern und die Bereitstellung von Dienstleistungen im Bereich der betrieblichen Leistungserstellung bedürfen der Kombination menschlicher Arbeitsleistung mit Arbeits- oder Betriebsmitteln; bei der Herstellung von Sachgütern kommen noch Rohstoffe oder bezogene Teile, insgesamt die Werkstoffe, hinzu.[47]

Menschliche Arbeitsleistung, Betriebsmittel und – bei der Herstellung – Werkstoffe sind also produktive Faktoren und gleichzeitig diejenigen Elemente, aus denen der Prozeß der betrieblichen Leistungserstellung besteht: sie sind demnach betriebliche Elementarfaktoren.[48]

Bei der menschlichen Arbeitsleistung muß die objektbezogene Arbeit z. B. an einer Drehbank oder als Buchhalter unterschieden werden von der dispositiven Arbeit in Zusammenhang mit der Leitung und Lenkung der betrieblichen Vorgänge.[49]

[46] Gutenberg 1973, S. 2
[47] Gutenberg 1973, S. 3
[48] Gutenberg 1973, S. 3
[49] Gutenberg 1973, S. 3

Unter Arbeits- und Betriebsmitteln wird die gesamte technische Apparatur eines Betriebes verstanden;[50] hierzu gehören alle bebauten und unbebauten Grundstücke, alle maschinellen Apparaturen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung. – Arbeits- und Betriebsmittel finden sich sowohl im Bereich der Leistungserstellung als auch in dem der Leistungsverwertung und ebenso im Bereich des Finanzwesens.[51]

Als Werkstoffe werden alle der Herstellung von Erzeugnissen dienenden Ausgangsstoffe wie Rohstoffe, aber auch als Bestandteile in neue Erzeugnisse eingehende selbsterstellte oder fremdbezogene Halb- und Fertigerzeugnisse verstanden.[52]

Da die betriebliche Leistungserstellung in der Kombination der Elementarfaktoren zu einer produktiven Einheit besteht, ist hierfür ein vierter Faktor erforderlich, der in marktwirtschaftlichen Systemen im „Unternehmer“ besteht. – In anderen als marktwirtschaftlichen Systemen muß eine andere Instanz als der Unternehmer die kombinative Aufgabe übernehmen, z. B. Beauftragte des Staates.[53] – Die die Kombination der produktiven Faktoren vornehmende Instanz ist in jedem Wirtschaftssystem als Geschäfts- oder Betriebsleitung zu bezeichnen.[54]

Zum Wesen dieses vierten Faktors gehört einmal die Planung als planendes und vorausberechnendes Er-Denken des betriebspolitisch Gewollten, und es gehört zum anderen dazu ein betrieblicher Lenkungsapparat, um das Geplante auch durchzusetzen und zu verwirklichen. Diese Betriebsorganisation ist nichts Originäres, sondern sie dient als verlängerter Arm der Geschäfts- und Betriebsleitung.[55]

Die Aufgabe der Geschäfts- und Betriebsleitung ist es, von allen denkbaren Möglichkeiten die günstigste Kombination der produktiven Faktoren zu finden und zu realisieren. Der Unternehmer muß also den Unterschied zwischen dem mit Preisen versehenen mengenmäßigen Faktorertrag und den mit ihren Preisen multiplizierten Faktorein-

[50] Gutenberg 1973, S. 2
[51] Gutenberg 1973, S. 4
[52] Gutenberg 1973, S. 4 f.
[53] Gutenberg 1973, S. 5 f.
[54] Gutenberg 1973, S. 6
[55] Gutenberg 1973, S. 7 f.

satzmengen nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit optimieren.[56] – Das Prinzip der Wirtschaftlichkeit gilt als *systemindifferent* für alle Betriebe, gleich in welchem Wirtschaftssystem sie auch arbeiten.[57] Jedoch erhält in marktwirtschaftlichen Systemen der Unternehmer für die erfolgreiche Erfüllung seiner Aufgabe, nämlich die elementaren Faktoren zu kombinieren (und nur hierfür), eine Vergütung als Unternehmergewinn.

Für unter marktwirtschaftlichen Bedingungen arbeitende Betriebe ist darüber hinaus neben dem Wirtschaftlichkeitsprinzip das erwerbswirtschaftliche Prinzip eine Leitmaxime, während unter total planwirtschaftlichen Bedingungen arbeitenden Betrieben das Produktionssoll vorgeschrieben wird, nach dem sich die Betriebsleitung zu richten hat. Erwerbswirtschaftliches Prinzip und im Gegensatz dazu das Prinzip plandeterminierter Leistungserstellung ergeben sich aber gerade nicht aus dem Faktorsystem und seiner Kombination, sondern sie stammen aus dem Wirtschaftssystem: sie sind also *systembezogen*.[58]

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß in jedem *Betrieb*, also unabhängig von dessen wirtschaftspolitischem Umfeld, Elementarfaktoren (menschliche Arbeitsleistung, Betriebsmittel, und je nach Branche auch Werkstoffe) durch den dispositiven Faktor möglichst wirtschaftlich miteinander kombiniert werden, und zwar unter Aufrechterhaltung des finanziellen Gleichgewichts.[59]

Unternehmung/Unternehmen

Eine *Unternehmung* (betriebswirtschaftlich ausgedrückt) oder ein *Unternehmen* (juristisch ausgedrückt[60]) – beide Ausdrücke werden ab jetzt synonym verwendet – hinge-

[56] Gutenberg 1973, S. 9
[57] Gutenberg 1973, S. 9 f.
[58] Gutenberg 1973, S. 10
[59] Gutenberg 1973, S. 2 f.; S. 10; S. 458
[60] Der Begriff *Unternehmen* ist in der deutschen Gesetzgebung nicht definiert. – In § 14 Abs. 1 BGB in der Fassung der Bekanntmachung vom 2.1.2002 (zuletzt geändert durch Gesetz vom 7.7.2005 – nachdem vorher die §§ 13 – 20 BGB durch das VerschG vom 4.7.39 aufgehoben waren) wird nur der *Unternehmer* definiert, und zwar als eine natürliche oder juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, die bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts in Ausübung ihrer gewerblichen oder selbständigen beruflichen Tätigkeit handelt.

gen stellt einen besonderen Betriebstyp dar, wobei je nach dem wirtschaftspolitischen Umfeld folgende Prinzipien den Betriebstyp bestimmen[61]:

1. Das Angemessenheitsprinzip

   Seit dem Mittelalter kennt man das Prinzip des „justum pretium", der „angemessenen Gewinnerzielung", das seinen Ausdruck im standesgemäßen Unterhalt, im der sozialen Stellung des einzelnen entsprechenden betrieblichen Überschuß findet.[62]

2. Das erwerbswirtschaftliche Prinzip

   Ein unter marktwirtschaftlichen Bedingungen arbeitender Betrieb ordnet das Prinzip der Wirtschaftlichkeit (die Grenzkosten[63] übersteigen nicht die durchschnittlichen Stückkosten) dem auf möglichst hohe Gewinne zielenden erwerbswirtschaftlichen Prinzip (die Grenzkosten sind gleich dem Preis und ermöglichen dadurch die Gewinnmitnahme aus dem vorletzten Stück) unter und bindet damit das Prinzip der Wirtschaftlichkeit an das erwerbswirtschaftliche Prinzip.[64] »... *das erwerbswirtschaftliche Prinzip [bleibt] ein konstitutives Element des liberalistisch-kapitalistischen Systems und damit eine Determinante, welche den für dieses Wirtschaftssystem charakteristischen Betriebstyp, die privatwirtschaftlich-erwerbswirtschaftlich-kapitalistische Unternehmung kennzeichnet.*«[65]

3. Das Prinzip plandeterminierter Leistungserstellung

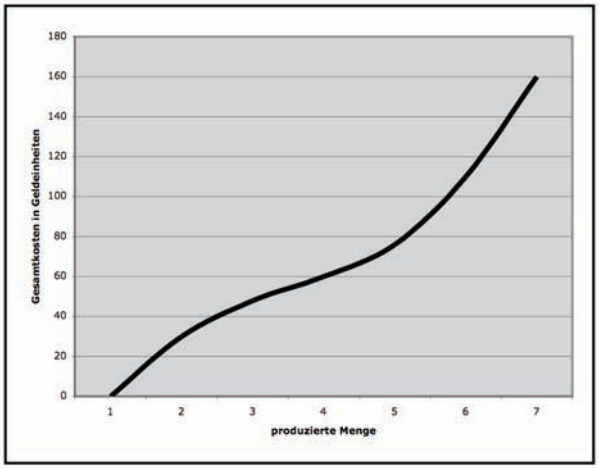
   Als Gegenkategorie zum erwerbswirtschaftlichen Prinzip ist die betriebliche Betätigung statt auf größtmögliche Gewinnerzielung direkt auf Leistungserstellung gerichtet und gebunden an den auf einen mehrjährigen Zeitraum abgestellten gesamtwirtschaftlichen Zentralplan, deren Teil sie ist.[66]

---

[61] Gutenberg 1973, S. 464
[62] Gutenberg 1973, S. 479 f.
[63] Grenzkosten sind diejenigen zusätzlichen Kosten, die bei Herstellung einer einzigen zusätzlichen Einheit entstehen
[64] Gutenberg 1973, S. 469 ff.
[65] Gutenberg 1973, S. 469
[66] Gutenberg 1973, S. 472

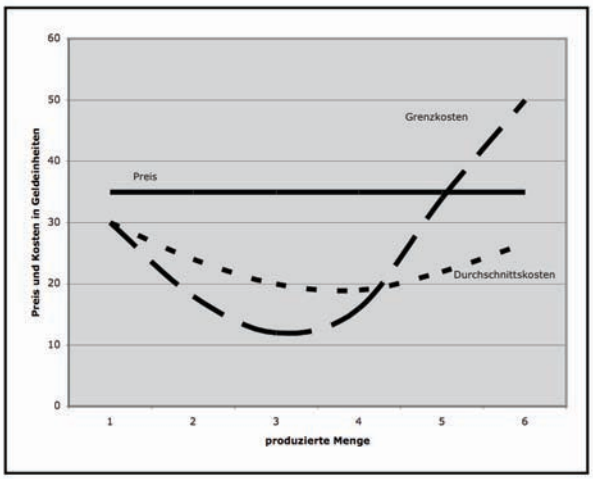
Zum Prinzip der Wirtschaftlichkeit im Vergleich mit dem der möglichst hohen Gewinnerzielung gibt Gutenberg nachstehendes Beispiel[67]:

Wenn die Kurve der Gesamtkosten den folgenden Verlauf zeigt:



dann stellen sich der Verlauf der Durchschnittskosten und der der Grenzkosten wie in folgenden Kurven dar (bei gegebenem Preis) – Als Mengeneinheit können verstanden werden z. B. 100 Meter oder 2.000 Kilogramm oder 30.000 Stück (oder auch eine leere Menge) –.

[67] Gutenberg 1973, S. 417



Vorstehendes Schaubild zeigt, daß nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip nicht mehr als vier Mengeneinheiten produziert werden dürften, weil bei deren Absatz der höchste Stückgewinn erzielt wird (Preis 35 minus 19 Durchschnittskosten gleich 16 Gewinn je Stück, mal 4 Mengeneinheiten gleich 64); nach dem Prinzip der möglichst hohen Gewinnerzielung müssen aber fünf Mengeneinheiten produziert werden, weil bei deren Absatz der höchste Gesamtgewinn erzielt wird, obwohl der Gewinn je Stück bereits zurück geht (Preis 35 minus 21 Durchschnittskosten gleich um 2 niedrigerer Gewinn je Stück von 14 mal 5 Mengeneinheiten gleich 70).

Der Verfasser ist sich durchaus bewußt, daß *Betrieb* und *Unternehmung* und das Verhältnis zwischen ihnen auch anders beschrieben werden können: Für Wöhe z. B. ist der Berieb eine Wirtschaftseinheit, in der Sachgüter produziert und Dienstleistungen bereitgestellt werden. Damit ein Betrieb zur Unternehmung wird, sind als zusätzliche Merkmale die Deckung fremden Bedarfs, die wirtschaftliche Selbständigkeit und die freiwillige Übernahme des Marktrisikos erforderlich.[68]

[68] Bellinger, S. 10 f.

2.2 Soll-Objekt: Rechnungswesen

2.2.1 Ausgabe / Aufwand / Kosten – Einnahme / Ertrag / Leistung

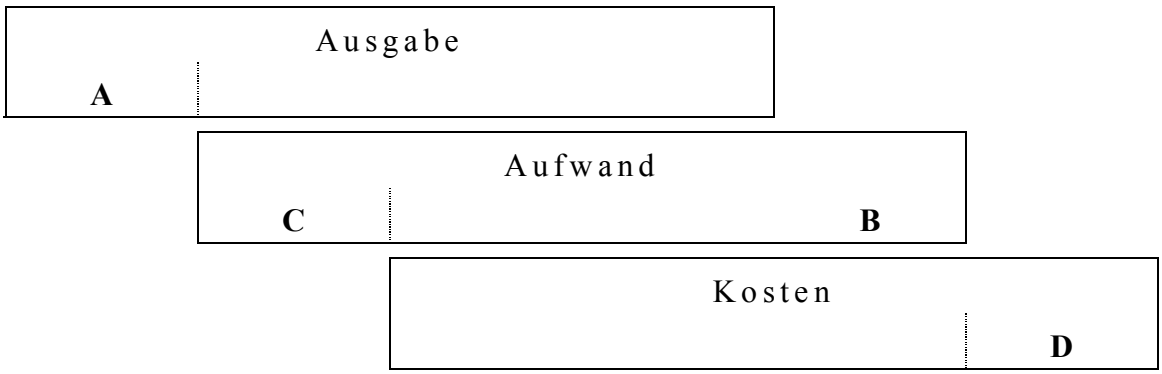
Wird ein Betrieb gegründet, muß der oder müssen die Gründer hierzu Geld aufbringen. Wird ein Unternehmen, in welch ferner Zukunft auch immer, beendet, so muß der aus der Liquidation dem Eigentümer oder den Eigentümern zufließende Geldbetrag höher sein, als der, der bei der Gründung eingelegt wurde. Dies ist unabhängig von dem Betriebstyp, den die Unternehmung darstellte, sondern es ergibt sich aus der an jeden Betrieb zu stellenden Forderung nach wirtschaftlicher Kombination der Produktionsfaktoren: denn wenn für die zur Kombination eingesetzten Produktionsfaktoren mehr Geld ausgegeben als aus dem Absatz der Produkte eingenommen wurde, ist das ganze Wirtschaften sinnlos gewesen. – Der Erfolg einer Unternehmung ist also genau genommen nur als Totalrechnung, nämlich als Vergleich der Einnahmen mit den Ausgaben über die gesamte Lebensdauer, möglich.

Da niemand diese – dazu noch unbekannte – Zeitspanne zur Erfolgsermittlung abwarten will (am wenigsten die Finanzverwaltung), müssen die Einnahmen und Ausgaben periodifiziert – oder, wie man heute sagt, periodisiert – werden, wobei dieser Periodenrechnung nach allgemeiner Unterstellung ein Jahr[69] zugrunde gelegt wird. Für die periodengerecht zugeordneten Einnahmen und Ausgaben muß nun entschieden werden, ob sie erfolgswirksam sind oder nicht. – Im Gegensatz zur Totalrechnung ist in der Periodenrechnung eine Ausgabe nicht ohne weiteres ein Beitrag zur Erfolgsrechnung und, um das Ganze noch zu komplizieren, Kosten können Ausgaben sein, müssen es aber nicht.

Das Verhältnis von Ausgaben, Aufwand und Kosten (vice versa gilt dasselbe für Einnahmen, Ertrag und Leistung) sei hier kurz dargestellt: *Ausgaben* sind abfließendes

[69] Der Jahresabschnitt rührt aus alter Tradition: ein Jahr bestimmte den landwirtschaftlichen Aussaat – Ernte Kreislauf; auch der Fernhandel in der Segelschiffszeit benötigte für Ausfahrt – Tauschumsatz – Rückfahrt ein Jahr. Neuere amerikanische Erwägungen, das Geschäfts„jahr“ an den Geschäftszyklus anzubinden, kamen über anfängliche Überlegungen nicht hinaus.

Geld oder das Eingehen von Schulden, *Aufwand* ist periodisierte erfolgswirksame Ausgabe – nicht also z. B. die Gewährung eines Darlehns (A in der nachstehenden Graphik) oder die aufwandswirksame Reservierung für spätere Ausgaben, z. B. Steuern (B) –, *Kosten* sind für die Kombination zur betrieblichen Leistung anfallende Aufwendungen – nicht also z. B. Kursverluste aus Wertpapieren (C), aber doch nur für die Kalkulation zu berücksichtigende Beträge, wie z. B. Abschreibungen auf tatsächlich erst bei der Wiederbeschaffung auszugebende höhere Beschaffungspreise (D). – Der Zusammenhang alles dessen wird aus nachstehender Graphik ersichtlich:



Seit Beginn des 20. Jahrhunderts begann die Betriebswirtschaftslehre den Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben, Ertrag und Aufwand (in der Gewinn- und Verlustrechnung), Vermögen und Schulden (in der Bilanz) systematisch zu erforschen. Dem Berliner „Statiker“ Heinrich Nicklisch ging es um die Feststellung des Vermögens der Unternehmung und weniger um dessen Erfolg; der Frankfurter „Organiker“ Fritz Schmidt wollte, geprägt durch die Erfahrungen der Inflation, den Tageswert als Wiederbeschaffungswert erfolgswirksam verteilen; und für den Kölner „Dynamiker“ Eugen Schmalenbach stand im Mittelpunkt die „richtige“ Erfolgsermittlung in der Periodenrechnung.

Die <Dynamische Bilanz>, erstmals 1919 in Schmalenbachs <Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung> und 1920 erstmals in Buchform erschienen, stellte – stark verkürzt dargestellt – fest: Einnahmen und Ausgaben, die in derselben laufenden Periode Erträge und Aufwendungen werden, gehen in die Gewinn- und Verlustrechnung dieser Periode ein. Einnahmen in dieser Periode, die erst später Erträge werden (z. B. spätere Perioden betreffende Mietzahlungseingänge), und dieser Periode zuzurechnende Aufwendungen, die erst später Ausgabe werden (z. B. für mögliche Rekla-

mationen schon jetzt reservierte Beträge), schlagen sich auf der Passivseite der Bilanz nieder. Ausgaben in dieser Periode, die erst später Aufwand werden (z. B. eine jetzt gekaufte Maschine, die aber jahrelang genutzt wird), und dieser Periode zuzurechnende Erträge, die erst später Einnahme werden (z. B. Forderungen aus auf Kredit verkauften Erzeugnissen, die erst später – hoffentlich – bezahlt werden), schlagen sich auf der Aktivseite der Bilanz nieder. Das heißt, wesentlich ist die Gewinn- und Verlustrechnung, während die Bilanz nur Auffangbecken für noch nicht Einnahmen und Ausgaben gewordene Erträge und Aufwendungen oder für noch nicht Aufwendungen und Erträge gewordene Ausgaben und Einnahmen ist.

2.2.2 Gläubigerschutz durch Bilanz*recht*

Diese Festlegung auf die Erfolgsrechnung als Zweck der kaufmännischen Rechnungslegung, so richtig sie theoretisch auch sein mag und so sehr sie den am Gewinn interessierten Eigentümern entgegen kommt, vernachlässigt doch die anders gelagerten Interessen der Gläubiger. Deshalb stand der richtigen Erfolgsermittlung im deutschen Bilanz*recht*, ursprünglich mehr und im Zeitablauf immer weniger, das *Gläubigerschutzprinzip* gegenüber. Dies war geprägt vom Vorsichtsprinzip mit den Unterarten Anschaffungswert-, Niederstwert- und Imparitäts- sowie Realisationsprinzip. Hiernach durften keine Vermögensgegenstände jemals höher als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden (Schulden entsprechend niemals niedriger) und die Bewertungsgrundsätze durften nicht willkürlich von Jahr zu Jahr geändert, sondern mußten kontinuierlich beibehalten werden. Bei Wertminderungen mußte jedoch bei Vermögensgegenständen der niedrigste und bei Schulden der höchste Wert berücksichtigt werden; außerdem durften Gewinne nur nach Realisation berücksichtigt werden, während Verluste bereits berücksichtigt werden mußten, bevor sie tatsächlich entstanden waren. – Der gewinnenthaltende Sprung vom „Fertigerzeugnis“ zur „Lieferforderung“ durch Umsatzrealisierung z. B. durfte erst nach Abschluß eines Verkaufsaktes erfolgen.

> Das deutsche Bilanzrecht unterstellt generell die „doppelte Buchführung“, nach der das Jahresergebnis doppelt erfaßt wird, nämlich einmal als Unterschied zwischen Erträgen und Aufwendungen, und zum anderen durch Vergleich des Unter-

schiedes von Vermögen und Schulden am Anfang zu dem am Schluß eines Geschäftsjahres (Schlußbilanz eines Jahres und Anfangsbilanz des folgenden Jahres müssen identisch sein). Keine Buchung darf ohne Beleg erfolgen; Buchungen werden aus Praktikabilitätserwägungen nicht direkt in Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen, sondern in diesen Instrumenten vorgelagerte Bestands- oder Erfolgskonten. Deren durch den Kontenplan vorgegebene Ordnung muß die Einordnung in die gesetzlich vorgeschrieben Gliederung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung ermöglichen. Bei Vermögenswerte darstellenden positiven Bestandskonten werden Mehrungen im Soll und Minderungen im Haben gebucht[70]. Bei Schuldposten – und Eigenkapital – darstellenden negativen Bestandskonten werden Mehrungen im Haben und Minderungen im Soll gebucht; bei Erträge auffangenden Erfolgskonten werden Mehrungen im Haben und bei Aufwendungen erfassenden Erfolgskonten werden Mehrungen im Soll gebucht – sollten Ertrags- und Aufwandsminderungen vorkommen, erfolgt die Buchung gegenläufig. – Das alles geschieht in der *Finanzbuchhaltung* einer Unternehmung.

Für die Preisbildung oder für den Vergleich mit einem vom Markt vorgegebenen Preis wichtig sind die in der Kostenrechnung, der *Betriebsbuchhaltung*, ermittelten Herstellungskosten. Hierzu werden die Aufwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung um den die betriebliche Leistungserstellung nicht berührenden sog. neutralen Aufwand gekürzt (C in der oben stehenden Graphik) und um nur die Kalkulation betreffenden Zusatzkosten erhöht (D in der oben stehenden Graphik). Die so ermittelten Kostenarten werden den Kostenträgern, also den Erzeugnissen, entweder durch einfache Division oder verfeinert über die beanspruchten Kostenstellen zugerechnet. – Die für Produktionsbetriebe so bedeutsamen Posten der unfertigen und fertigen Erzeugnisse in der Bilanz dürfen dort höchstens mit ihren Herstellungskosten bewertet werden. Diese sind zwar der Kostenrechnung zu entnehmen, sie müssen jedoch um die nur kalkulatorischen, also die Zusatzkosten, wieder bereinigt werden, da in einer Bilanz nur „Aufwen-

[70] „Soll“ und „Haben“ sind mißverständliche Verkürzungen aus alten „Geschäftsfreundebüchern“: auf der linken Seite standen diejenigen Geschäftsfreunde, die z. B. für gelieferte Ware Geld zu zahlen hatten unter der Überschrift „deve dare“ gleich „soll geben“, und auf der rechten Seite standen diejenigen Geschäftsfreunde, die z. B. für bezogene Ware Geld zu bekommen hatten unter der Überschrift „deve avere“ gleich „soll haben“. Verkürzt wurde die linke Kontoseite später als „Soll“ und die rechte als „Haben“ bezeichnet.

dungen“ erfaßt werden dürfen. Richtigerweise müßte daher von Herstellungsaufwand gesprochen werden.

Zur dynamischen Bilanztheorie ist zusammenfassend festzustellen, daß sich aus zwei Zeitraumrechnungen, der der Erträge und Aufwendungen sowie der der Einnahmen und Ausgaben eine Zeitpunktrechnung ergibt, die bilanziell die Unterschiede zwischen den pagatorischen, den zahlungswirksamen, und den erfolgswirksamen Vorgängen erfaßt. Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz stellen die erfolgswirksamen sowie deren Unterschied zu den pagatorischen Vorgängen dar, während die zahlungswirksamen Vorgänge in einer dem amerikanischen „cash flow statement“ angenäherten *Kapitalflußrechnung* erfaßt werden. Letztere wird jedoch regelmäßig nicht direkt aus den Zahlungsvorgängen ermittelt, sondern aus Gewinn- und Verlustrechnung sowie Bilanz zurückentwickelt.

2.3 Soll/Ist-Vergleich: Prüfungswesen

Ganz allgemein ist vom Wirtschaftsprüfer festzustellen, ob sämtliche Geschäftsvorfälle in den Büchern erfaßt sind, ob Aktiva und Passiva, Reinvermögen und Erfolg richtig zum Ausdruck kommen, und ob somit der Eindruck, den der Jahresabschluß bei Dritten hervorruft, gerechtfertigt ist.

2.3.1 Vergleich und Abweichungsanalyse, Prüfungsergebnis

Hiernach besteht also Wirtschaftsprüfung in der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und umfaßt dabei grundsätzlich die Prüfung eines aus Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung bestehenden Jahresabschlusses durch Vergleich eines vorgefundenen Ist-Abschlusses mit dem vorgestellten Soll-Abschluß. Die Wirtschaftsprüfung beinhaltet dabei für den Bereich der Buchhaltung die Prüfung, ob sämtliche Geschäftsvorfälle durch Belege unterlegt und erfaßt sind. Die Prüfung des Jahresabschlusses bezieht sich auf die Prüfung von Ansatz, Ausweis und Bewertung. Die Ansatzprüfung betrifft die Prüfung der Vermögensgegenstände auf Ihre Existenz und die Prüfung der Verbindlichkeiten auf ihre Vollständigkeit. Die Ausweisprüfung betrifft die Einhaltung der Gliederungsvorschriften; sie ist *vor* der Bewertungsprüfung

vorzunehmen, weil die Bewertung u. U. davon abhängig ist, ob ein Vermögensgegenstand als Posten des Anlagevermögens zu gliedern ist und dadurch nur dem *gemilderten* Niederstwertprinzip unterliegt, oder ob er als Posten des Umlaufvermögens dem *strengen* Niederstwertprinzip unterworfen ist. Die Bewertungsprüfung betrifft die Beachtung der Bewertungsvorschriften.

> Die Prüfung des Jahresabschlusses war vornehmlich eine Prüfung der Bilanz. Bei der Prüfung der Bilanzpositionen wurden automatisch die entsprechenden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung mitgeprüft, z. B.:
>
> - wurden bei der Prüfung des Anlagevermögens die Abschreibungen hierauf und bei der Prüfung der Abgänge die hieraus erfolgten Gewinne und Verluste mitgeprüft;
> - wurden bei der Prüfung der Bankguthaben und -schulden die Zinserträge und -aufwendungen mitgeprüft;
> - wurden bei der Prüfung der Rückstellungen die Zuführungen und Auflösungen mitgeprüft.
>
> Durch Zahlungsein- oder -ausgänge im Laufe eines Geschäftsjahres ausgeglichene Erträge oder Aufwendungen waren für die Jahresabschlußprüfung weniger interessant, da hierdurch die Bilanz nicht mehr berührt wurde. Das änderte sich erst, als seit 1959 die Umsatzerlöse als eigenständige Position der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt werden mußten, die dann ebenso eigenständige Prüfungshandlungen erforderten.

Des weiteren ist für die richtige Bemessung der Herstellungskosten die betriebliche Kostenrechnung zu prüfen. Ohne jetzt in die Tiefen der Kostenrechnung einzusteigen, sei kurz gesagt: ein hergestelltes Erzeugnis gleich welcher Art hat Kosten verursacht, die ihm direkt zugerechnet werden können, die sog. Einzelkosten (z. B. das verwendete Material), und Kosten, die ihm nur durch Schlüsselung über einen sog. Betriebsabrechnungsbogen zugeordnet werden können, die sog. Gemeinkosten (z. B. die Gehälter der Einkaufsabteilung). – Einzel- und Gemeinkosten sind nicht dasselbe wie

variable und Fixkosten: Fixkosten fallen bei jeder Beschäftigungslage in derselben Höhe an, während die variablen Kosten sich bei Änderung der Beschäftigungslage auch ändern. *Aber*: bei kurzfristiger Betrachtung sind alle Kosten fix, langfristig sind alle Kosten variabel. – Die Kostenrechnung hatte vor Einführung der elektronischen Datenverarbeitung, die die Arbeitsgeschwindigkeit stark erhöhte, jedoch arbeitstechnische Tücken:

- Betriebe mit Zuschlagskostenkalkulation konnten die Zuschlagssätze, mit denen ihre Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebs-Gemeinkosten den Einzelkosten zugerechnet wurden, genau immer erst nach Fertigstellung des Betriebsabrechnungsbogens ermitteln, wodurch die Kalkulation stets hätte nachhinken müssen. Außerdem hätten die Zuschlagssätze sich immer nach dem schwankenden Beschäftigungsgrad geändert.[71]

- Deshalb ging man vielerorts dazu über, mit „normalen“ Verhältnissen – etwa dem Durchschnitt der letzten Monate – entsprechenden Kosten zu kalkulieren, und diese zur Erleichterung der Rechenarbeit zusätzlich auf- oder abzurunden. Dadurch wurde aus einer Istkostenrechnung eine Normalkostenrechnung. Tatsächlich angefallen waren aber Istkosten, sodaß sich zwischen Kostenanfall und Kostenverrechnung Abweichungen ergaben, die als Unterdeckung oder als Überdeckung bezeichnet wurden.[72]

- Wurden weniger Gemeinkosten kalkuliert, als sich nachträglich als Istkosten ergaben, so lag eine Kostenunterdeckung vor; wurden umgekehrt mehr Gemeinkosten kalkuliert, als sich nachträglich als Istkosten ergaben, so lag eine Kostenüberdeckung vor.[73] Dies hatte der Wirtschaftsprüfer zu prüfen.

Der Wirtschaftsprüfer hatte demnach zu beachten, daß bei der Bewertung der Vorräte eine Kostenunterdeckung zu einer Unterbewertung führte, die bei einer Höchstbe-

[71] Zimmerer, S. 228
[72] Zimmerer, S. 229
[73] Zimmerer, S. 230 f.

wertungsvorschrift keine Berichtigung erforderlich machte. Eine Kostenüberdeckung führte jedoch zu einer Überschreitung des vorgeschriebenen Höchstwertes: der Wirtschaftsprüfer mußte sie daher eliminieren lassen.

> In der amerikanischen Standardkostenrechnung wurden die zu erwartenden Kosten geplant, in Standardzuschlagssätze umgerechnet, und damit wurde kalkuliert.[74] Für die Bewertung der Vorräte wurden die Standardzuschlagssätze unverändert verwendet; um Unter- oder Überdeckungen scherte man sich nicht.

Im einzelnen hat die Prüfung wie folgt durchgeführt zu werden:

1. Vergleich eines vorgefundenen Jahresabschlusses mit der Vorstellung eines Jahresabschlusses, die sich für den Wirtschaftsprüfer ergibt aus den handelsrechtlichen, ggf. ergänzt um die aktienrechtlichen oder GmbH-rechtlichen, Normen, und die sich ergibt aus den u. U. nicht normierten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, also auch dem „Handeln aller billig und gerecht denkenden Kaufleute“ oder den »Ansichten der ordentlichen und ehrenwerten Kaufleute«[75];

2. Feststellung der Abweichungen zwischen dem vorgefundenen Ist und dem vorgestellten Soll;

3. Analyse dieser Abweichungen auf ihre Wesentlichkeit, d. h. daraufhin, ob sie in ihrer Gesamtheit das Prüfungsergebnis beeinflussen. – Die Gefahr der Beeinflussung des Prüfungsergebnisses ist bei systematischem Fehlervorkommen größer als bei zufälligen Arbeitsfehlern;

4. Berichterstattung an den Auftraggeber über die durchgeführte Prüfung und evtl. die das Prüfungsergebnis beeinflussende Abweichungen zwischen Ist und Soll; das schriftlich zu erstattende Prüfungsergebnis muß letztendlich Auskunft dar-

[74] Zimmerer, S. 233
[75] Baetge, S. 40

> über geben, ob nach dem Ergebnis der Prüfung dem Prüfungsobjekt ein uneingeschränkter oder nur ein eingeschränkter Positivbefund zuerkannt werden kann – oder ob wegen gravierender Mängel die Zuerkennung eines Positivbefundes nicht mehr möglich ist und daher versagt werden muß.

Eine Mittlerstellung zwischen der Prüfungsdurchführung und dem Prüfungsbericht über das Ergebnis der durchgeführten Prüfung nehmen die *Arbeitspapiere* ein, in denen die Prüfungshandlungen dokumentiert werden, und die die Grundlage für den zu erstattenden Bericht bilden. Die Arbeitspapiere lassen sich unterteilen in die sog. Dauerarbeitspapiere und in solche, die für die jeweilige Prüfung angelegt werden. Zur Dauerakte genommen werden alle Unterlagen, die grundlegender Natur sind, oder die mehrere Jahre betreffen: in erster Linie also die Gründungsurkunde oder die Satzung, aber auch z. B. Verträge über langfristige Kredite. Die laufenden Arbeitspapiere sind durch „Indizierung“ den Bilanzpositionen sowie denen der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet, und durch „Referenzierung“ wird von einem Arbeitspapier auf ein anderes verwiesen. Die vorgenommenen Prüfungshandlungen werden durch sog. Prüfungszeichen, deren Bedeutung verbal erklärt werden muß, nachgewiesen.

> Interessant ist die rechtliche Qualifizierung eines Prüfungsauftrages als Geschäftsbesorgungsvertrag (§ 675 BGB: Entgeltliche Geschäftsbesorgung), der Elemente des Dienstvertrages (§ 611 BGB: Dienstvertrag) und solche des Werkvertrages (§ 631 BGB: Werkvertrag) enthält: Geschäftsbesorgung ist eine selbständige Tätigkeit wirtschaftlicher Art, die für einen anderen oder *in dessen Interesse* vorgenommen wird. Dienstvertragliches Element des Rechtsverhältnisses ist der Umstand, daß die Einsichtnahme in Geschäftsbücher- und -unterlagen nicht die „Herstellung eines Werkes“ ist; werkvertragliches Element ist die Vereinbarung, daß über das Ergebnis der Dienstleistung schriftlich Bericht zu erstatten ist.[76]

[76] WPg. 1961, S. 166

2.3.2 Stichproben

Es ist ohne weiteres einsichtig, daß angesichts des großen Volumens von im Rechnungswesen erfaßten Geschäftsvorfällen im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung nicht die ganze Fülle lückenlos geprüft werden kann, sondern daß der Wirtschaftsprüfer sich auf die Prüfung von Stichproben beschränken muß.

Prüfen in Stichproben ist grundsätzlich daraufhin zu unterteilen, ob die Stichproben bewußt ausgewählt wurden, oder ob ihnen eine mathematisch-statistische Auswahl zugrunde liegt, unter deren Zuhilfenahme mit mathematischer Sicherheit eine Aussage über die – größtenteils eben nicht geprüfte – Grundgesamtheit gemacht werden kann. Für den in dieser Arbeit behandelten Zeitraum dürften die Wirtschaftsprüfer überwiegend ihre Stichproben bewußt ausgewählt haben, und unter Berücksichtigung der Qualifikation und Vertrauenswürdigkeit der Mitarbeiter des Mandanten das Ergebnis der Stichproben auch als Ergebnis des Gesamten angesehen haben.

> Herbert Arkin hat im, allerdings erst 1963, bei McGraw-Hill in New York erschienenen <Handbook of Sampling for Auditing and Accounting> geschrieben: Ist eine Grundgesamtheit (population) sehr groß und wird daraus eine Stichprobe (sample) von 100 Posten (items) gezogen, in der 1 Fehler gefunden wird (error found), kann daraus *nicht* gefolgert werden, daß auch die Fehlerquote der Grundgesamtheit (population error rate) genau (precisely) 1% beträgt. Es kann jedoch die Wahrscheinlichkeit abgeschätzt werden (evaluate the propability), daß die Fehlerquote der Grundgesamtheit (population error rate) sich innerhalb bestimmter Grenzen (within a certain margin – either side) der Fehlerquote der Stichprobe (error rate of the sample) bewegt.
>
> Mit einer im voraus zu bestimmenden Wahrscheinlichkeit (propability) bzw. einem im voraus festzulegenden Sicherheitsgrad (confidence level) kann demnach die Fehlerquote einer Stichprobe dahingehend beurteilt werden, daß die Fehlerquote der Grundgesamtheit der Fehlerquote der Stichprobe +/- des Genauigkeitsgrades (oder Vertrauensbereiches) entspricht. – Im voraus werden Wahrscheinlichkeit und Sicherheitsgrad bestimmt und festgelegt, berücksichtigend, ob das „Internal Control System“ (der dem Rechnungswesen immanente Regelkreis, durch den Störgrößen selbsttätig erkannt und durch einen intelligenten Regler

entsprechend – also um das Ziel zu reichen – „ausgeregelt“ werden können[77]), als stark, mittelmäßig oder schwach eingestuft werden kann bzw. muß.

Arkin war seinerzeit für die Prüfungstechnik der amerikanischen audit firm Arthur Young zuständig; Arthur Young und die deutsche Prüfungsgesellschaft Kontinentale Treuhandgesellschaft mbH waren je hälftig an der ebenfalls deutschen Prüfungsgesellschaft Arthur Young & Company GmbH beteiligt. Der Verfasser erinnert sich, daß noch in den siebziger Jahren des vorigen Jahrhunderts, als er von der amerikanischen Prüfungstechnik begeistert diese auch bei seiner Gesellschaft einführen wollte, ihm auf einer Gesellschafterversammlung ein Alt-Gesellschafter sagte: er wolle lieber für geprüfte 5% ein 100%ige Aussage machen können, als für nur in Stichproben geprüfte 100% eine 95%ige Wahrscheinlichkeits-Aussage. – Damit war implizit ein Problem angesprochen, das sich in Geldsetzers <Pyramidaler Logik> wie folgt liest: die Statistik geht von gesichertem Wissen über eine Stichprobe aus und liefert eine Hypothese über die Allheit des bekannten Einzelnen, wobei in diesem hypothetischen Anteil ihr widersprüchliches Moment liegt. Und nun wird die *Wirklichkeit* des bekannten Einzelnen zur *Möglichkeit* des unbekannten Allgemeinen in ein zahlenmäßiges Verhältnis gesetzt, nämlich in Prozente der Wahrscheinlichkeit, womit ein mathematisch gesichertes Wissen suggeriert wird für etwas, was tatsächlich ein Nichtwissen nach Prozenten, eine docta ignorantia, ist.[78]

Als Ergebnis ist also festzuhalten: eine statistische Gesetzmäßigkeit gilt nur für eine „große Zahl“ von Einzelfällen; auf *einen* Einzelfall angewendet, wäre das Ergebnis rein zufällig. – Ein induktiver Schluß von *einem* Einzelfall auf die Gesamtheit aller Fälle ist nicht gültig, da hierfür eine „inductio completa“ verlangt werden müßte.

[77] Hans Adolf Weyershaus: Internes Kontrollsystem – Revision oder Regelkreis. In: DB (Der Betrieb) / Heft 22 vom 30.5.1980, S. 1033 – 1036, hier: S. 1034

[78] Geldsetzer, S. 55

3 Im anglo-amerikanischen Raum: Entstehung der Wirtschaftsprüfung

In diesem Raum bildete sich erstmals das aus, was als Wirtschaftsprüfung in modernem Sinn bezeichnet werden kann.

3.1 Prüfungswesen in Großbritannien und in Amerika

Moderne Wirtschaftsprüfung in diesen beiden Ländern berücksichtigte in erster Linie die Interessen der Anleger. Dies wird verständlich im Hinblick auf die unterschiedliche Konstruktion der Großunternehmen: 1929 hatte AT & T (American Telephone and Telegraph) 470.000, Pennsylvania Railroad 196.000 und U.S. Steel 121.000 Aktionäre, während die VSt (Vereinigte Stahlwerke A.G.) als größtes Montanunternehmen in Deutschland 1930 nur den vier Gründungsunternehmen, einigen Banken und vier natürlichen Personen gehörte.[79] – Die Anteilseigner der aus dem Bochumer Verein für Bergbau- und Gußstahlfabrikation, der Deutsch-Luxemburgische Bergwerks- und Hütten AG und der Gelsenkirchener Bergwerks AG bestehenden Rhein-Elbe-Union, der Thyssen-Gruppe, der Phoenix-Gruppe und der Rheinischen Stahlwerke, den Gründungsgesellschaften,[80] waren allerdings wohl etwas zahlreicher.

> Bemerkenswert ist, daß sowohl in Großbritannien als auch in Amerika die Berufsorganisationen der Buchprüfer „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung“ erlassen haben – in Großbritannien eher zur Ausfüllung gesetzlicher Lücken, in Amerika aber an Stelle der fehlenden gesetzlichen Vorschriften, – die dann von den eben diesen Berufsorganisationen angehörenden Buchprüfern als „Soll-Vorstellung“ ihrer Prüfungstätigkeit zugrunde gelegt werden mußten. – Vom Grundgedanken eines Wechselspiels von Gewaltenteilung und -verschränkung[81] kann hierbei wohl keine Rede sein.

[79] Fear, p. 19
[80] Pritzkoleit, S. 279; Uebbing 1991, S. 34
[81] Länderbericht_USA, S. 523

3.1.1 Die – ursprünglich – „Big Eight“

Wenn in den fünfziger und sechziger Jahren des 20. Jahrhunderts in der Bundesrepublik von „amerikanischer“ Wirtschaftsprüfung gesprochen wurde, meinte man damit die größten amerikanischen und/oder britischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, damals acht an der Zahl.

Die britischen und die amerikanischen Prüfer bildeten im 19. Jahrhundert „accounting firms“, deren „partners“ ihr berufliches Verständnis so ernst nahmen, daß ihnen eine Beschränkung ihrer Haftung gegenüber ihren Mandanten gar nicht in den Sinn kommen konnte. Die erfolgsreichsten aus diesem Kreis gewannen im Laufe der Zeit die größten Mandanten, deren Nachfrage nach Dienstleistungen sie durch Verbindungen mit anderen accounting firms im Lande selbst und darüber hinaus quer über den Erdball zu befriedigen vermochten. Nach vielen Aufkäufen kleinerer firms blieben für den Betrachtungszeitraum acht firms – die „Big Eight“ – übrig.[82] Dies waren in alphabetischer Reihenfolge:

Arthur Andersen[83]	1913 erwarben die Price Waterhouse Mitarbeiter Arthur Andersen und Clarence Delaney die Prüfungsgesellschaft von Illinois und machten sie zu Andersen, Delaney & Co. 1918 entstand daraus Arthur Andersen & Co.
Coopers & Lybrand[84]	(**a**) William Cooper eröffnete 1854 seine Praxis in London. Durch Hinzutritt dreier Brüder wurde daraus 1861 Cooper Brothers & Co. (**b**) William Lybrand, Adam und Edward Ross sowie Robert Montgomery gründeten 1898 ihre Praxis in Philadelphia. (**c**) 1956 fusionierten sie mit Cooper Brothers & Co. zu Coopers & Lybrand.
(Whinney, Murray,) Ernst & Ernst[85]	(**a**) Alwin und Theodor Ernst begründeten 1903 eine Partnerschaft in Cleveland. 1924 verbanden sie sich mit Whinney. (**b**) Frederick Whinney trat 1849 in Harding & Pullein, London, ein, die später als Whinney, Smith & Whinney firmierten.

[82] ht1 big eight
[83] ht1 big eight
[84] ht1 big eight

	(**c**) 1979 erfolgte die Fusion zu (Whinney, Murray,) Ernst & Ernst.
(Deloitte,) Haskins & Sells[86]	(**a**) William Deloitte gründete 1854 seine Praxis in London und arbeitete seit 1905 mit Haskins & Sells zusammen. (**b**) Charles Haskins begann 1886 seine Praxis in New York; zusammen mit Elijah Sells arbeitete er 1895 in einem Ausschuß zur Finanzreform; im selben Jahr wurden sie beide Partner unter der Firma Haskins & Sells. Sie begannen 1905 eine Zusammenarbeit mit Deloitte Plender, Griffins. (**c**) Alle Unternehmen fusionierten 1978 zu Deloitte, Haskins & Sells.
Peat Marwick (Mitchell)[87]	(**a**) James Marwick eröffnete 1887 eine Praxis in Glasgow und 1896 in New York; 1897 ging er eine Partnerschaft mit Roger Mitchell ein. (**b**) William Peat hatte 1867 seine Praxis in London gegründet. (**c**) Die Partnerschaft von Marwick und Mitchell fusionierte 1911 mit William Peat zu Peat, Marwick, Mitchell.
Price Waterhouse[88]	(**a**) Samuel Price, Edwin Waterhouse und William Holyland gründeten 1849 eine Partnerschaft in London. (**b**) 1890 eröffnete Price Waterhouse eine ständiges Büro in New York unter der Firmierung Jones, Caesar & Co.
Touche Ross[89]	George Touche und John Niven gründeten 1900 eine Partnerschaft in London, die später als Touche, Niven, Bailey & Smart, dann als Touche, Ross, Bailey & Smart, und seit 1969 kurz als Touche Ross firmierte.
Arthur Young[90]	Arthur Young war ein schottischer Rechtsanwalt, der 1894 ein Büro in Chicago eröffnete, um dort die Interessen *britischer* Anleger wahrzunehmen.

Bemerkenswert ist, daß von den großen Acht nur eine einzige Prüfungsgesellschaft (Arthur Andersen) rein amerikanischen Ursprungs war und eine andere (Touche Ross) rein britisch blieb; drei (Peat, Marwick, Mitchell; Price Waterhouse; Arthur Young) waren britische Gründungen, die in Amerika ein Büro eröffneten; zwei (Coopers & Lybrand; Haskins & Sells) entstanden aus Fusionen britischer mit amerikanischen

[85] ht1 big eight
[86] ht1 big eight
[87] ht1 big eight
[88] ht1 big eight
[89] ht1 big eight
[90] ht1 big eight

Praxen und eine (Whinney, Murray, Ernst & Ernst) aus der Fusion einer amerikanischen Gesellschaft mit einer britischen.

In den letzten zwei Jahrzehnten des vorigen Jahrhunderts erfolgten nach dem Motto „big is beautiful“ die sog. „mega mergers“, als deren Ergebnis die folgenden „big five“ übrigblieben:

Arthur Andersen[91]	1989 spaltete sich die Andersen Unternehmensberatung ab und wurde das weltweit größte Beratungsunternehmen
Deloitte & Touche[92]	1978 fusionierte das ursprünglich 1854 in London gegründete Unternehmen Deloitte mit Haskins & Sells, welche Fusion 1989 mit Touche Ross fusionierte
Ernst & Young[93]	1979 fusionierte das ursprünglich 1849 in London gegründete Unternehmen Whinney mit Ernst & Ernst, welche Fusion 1989 mit Arthur Young fusionierte.
KPMG Peat Marwick[94]	1986 fusionierte Peat Marwick Mitchell mit Klynveld Main (Hurdman) Gördeler, um in KPMG Peat Marwick umzufirmieren
PriceWaterhouseCoopers[95]	1998 fusionierte Price Waterhouse mit Coopers & Lybrand

3.1.2 United Kingdom

Legislation and Companies

In Großbritannien wurden zwischen 1844 und 1929 sechs Joint Stock Companies Acts oder später Companies Acts erlassen, die Bestandteile des jeweils vorhergehenden Acts aufhoben, modifizierten und wieder aufgriffen, bis im COMPANIES ACT VON 1948, der Bestandteil des COMPANIES ACT VON 1967 wurde, ein vorläufiger gesetzgeberischer Endstand erreicht wurde; – 1960 wurde der COMPANIES ACT (NORTHERN

[91] ht1 big eight
[92] ht23 Deloitte; ht24 WEDIT
[93] ht27 ey
[94] ht34 KPMG
[95] ht35 pwc

IRELAND) an das übrige britische Recht angeglichen[96]. – Diese Companies Acts betrafen alle Gesellschaften, gleichgültig ob die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt war (typisch für Kapitalgesellschaften) oder nicht.[97]

> Außerdem ergingen zwischen 1867 und 1882 besondere Rechtsnormen für Eisenbahngesellschaften, Lebensversicherungen, Gas- und Elektrizitätswerke und 1962 noch für Wohnungsgesellschaften.[98]

Die Leitung einer *Kapitalgesellschaft* oblag zur Wahrnehmung der Interessen der Anteilseigner einem von den Anteilseignern gewählten *Board of directors* unter einem Chairman mit der hauptsächlichen Aufgabe, eine das Tagesgeschäft betreibende Geschäftsleitung aus einem Präsidenten und anderen leitenden Angestellten[99] zu bestellen; Mitglieder der Geschäftsleitung konnten auch Angehörige des Board of directors (oder umgekehrt) sein:[100] ein duales System mit Trennung des die Geschäfte leitenden Vorstandes von dem die Tätigkeit des Vorstandes überwachenden Aufsichtsrat – wie in Deutschland – kannte das britische Recht also nicht.

Accounting

Die „Directors“ mußten alljährlich den Anteilseignern eine Gewinn- und Verlustrechnung sowie eine Bilanz zusammen mit dem Bericht des Abschlußprüfers vorlegen; falls Tochtergesellschaften vorhanden waren, mußte außerdem ein Konzernabschluß vorgelegt werden; ebenfalls waren zusätzliche Erläuterungen, die sog. „notes“, zu Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung zu machen. Die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. die Konzerngewinn- und Verlustrechnung mußte einen *true and fair view* der Ertragslage und die Bilanz bzw. Konzernbilanz einen solchen der finanziellen Lage vermitteln,[101] wozu offenbar auch die periodische Aufwertung von Grundstücken und Gebäuden auf Tageswerte gehörte, welcher Aufwertungsgewinn aller-

[96] Price, p. 58
[97] Chastney, pp. 2, 4-13
[98] Chastney, p. (iv)
[99] ht17 Corporation
[100] ht16 Directors
[101] Chastney, p. 2; Price, p. 58-59

dings gewöhnlich nicht ausschüttungsfähig war.[102] – Wegen des Fehlens von gesetzlichen Regelungen zu Einzelheiten der Bilanzierung hatten die britischen Berufsorganisationen Stellungnahmen zur Rechnungslegung abgegeben, die deren Vereinheitlichung dienen sollten und für alle Berufsangehörigen verbindlich wurden.[103]

> Das Steuerrecht hatte nur einen geringen Einfluß auf die Rechnungslegung, da Grundlage für die Besteuerung das handelsrechtliche Ergebnis war, allerdings waren z. B. bei Abschreibungen die handelsrechtlich vorgenommenen durch steuerlich vorgeschriebene zu ersetzen. Die Auswirkung solcher Abweichungen war durch einen Posten „deferred Taxes“ zu berücksichtigen.[104]

Auditing

Zur Sicherung der Rechte der Anteilseigner sah schon der JOINT STOCK COMPANIES ACT VON 1856 die Prüfung der Richtigkeit einer von den *Directors* aufgestellten Bilanz durch unabhängige Prüfer vor.[105] Auf Grund „beurkundeter königlicher Gewährung des Privilegs“[106] zu derartigen Prüfungen wurden folgende Institute mit auf solche Prüfungen beeidigten sachverständigen Prüfern gegründet: bereits 1854 das ‚Institute of Chartered Accountants of Scotland‘, 1880 das ‚Institute of Chartered Accountants in England and Wales‘ und 1888 ‚The Institute of Chartered Accountants in Ireland‘.[107]

Für alle Kapitalgesellschaften bestand seit dem 1848er Act die Pflicht, Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz und Erläuterungen durch *Chartered Accountants* prüfen zu lassen[108], wobei mit der zu prüfenden Gesellschaft personell oder finanziell verbundene Personen von der Prüfung ausgeschlossen waren[109]. Diese Prüfer hatten zu berichten, ob in den von ihnen geprüften Jahres- oder Konzernabschlüssen die Ge-

[102] Price, p. 60
[103] Price, pp. 58-59
[104] Price, p. 61
[105] Chastney, p. 6
[106] Collins, royal charter
[107] Lück, S. 1; S. 10
[108] Lück, S. 48
[109] Price, pp. 61-62

schäftstätigkeiten, also die finanzielle Lage in der Bilanz und die Ertragslage in der Gewinn- und Verlustrechnung, *true and fair* dargestellt worden waren.[110]

Einen solchen (short-form) „report“ mit „Bericht“ zu übersetzen, wäre allerdings mißverständlich, weil „Bericht“ immer an einen deutschen Prüfungsbericht denken läßt. Der report hingegen bestand aus einer Seite mit den drei Absätzen[111]

1. opening paragraph: Angabe der Gesellschaft und der für welchen Stichtag bzw. Zeitraum geprüften Unterlagen;

2. scope paragraph: Angabe der Prüfungshandlungen und des Prüfungsumfangs;

3. opinion paragraph: die fachlich begründete Meinung des Abschlußprüfers, ob die geprüften Unterlagen einen true and fair view vermitteln;

sowie der beigefügten Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und den zugehörigen Erläuterungen.

> Zu *beachten* ist folgendes: Die einen *true and fair view* vermittelnden Jahresabschlüsse und der Bericht der Abschlußprüfer darüber richteten sich allein an die Anteilseigner, alle anderen Leser konnten die Jahresabschlüsse nur auf eigene Gefahr benutzen, denn ihnen gegenüber bestand höchstens eine moralische, aber keine rechtliche Verpflichtung.[112]

Voraussetzungen, um Chartered Accountant zu werden, waren je nach Schulbildung drei oder vier Jahre Ausbildungszeit bei einem Chartered Accountant mit anschließendem erstem Examen und folgend fünf Jahre Prüfungstätigkeit mit anschließendem zweiten Examen.[113] Die in dieser Zeit erworbenen Berufsqualifikationen könnten mit

[110] Chastney, pp. 7-8; Price, p. 62
[111] Abschluß_ISA, Anlage 1 S. 198 ff.
[112] Chastney, p. 32
[113] ht31 ICA; Lück, S. 48

„Jungmann“ – „Jungmeister“ – „Bestmann“ verglichen werden[114], ohne daß bereits die Spitze des Berufs erreicht worden wäre.

3.1.3 United States of America

Legislation and Corporations

In der föderalen Struktur Amerikas hatte der „foedus“, der Verbund der Einzelstaaten, nur das Recht, über Haushalt und Steuern des Verbundes, über das Geld- und Kreditwesen einschließlich der Ausgabe von Banknoten sowie über das Wehrrecht zu entscheiden und das außen- sowie zwischenstaatliche Handeln, auch die Außenhandelspolitik, und das Postwesen zu regulieren.[115]

> Bezüglich Haushalt und Steuern war bemerkenswert, daß die verbundstaatliche Einnahmen- und Ausgabenseite nicht in einem einheitlichen Haushalt zusammengefaßt waren, weil die Steuergesetzgebung und die Zuweisung der Haushaltsmittel zwar vom Kongreß, aber in zwei voneinander unabhängigen Verfahren entschieden wurden.[116] – Hierin zeigte sich der das ganze wirtschaftspolitische System durchziehende Grundgedanke eines Wechselspiels von Gewaltenteilung und -verschränkung.[117]

Der ganze Bereich des Straf- und des, auch das Handels- und Gesellschaftsrecht einschließenden, Zivilrechts blieb den Einzelstaaten überlassen, da dieser Bereich als Regelung der *inneren* Angelegenheiten des Einzelstaates galt. Dennoch bestand Einigkeit darin, daß

1. die Gründer einer die amerikanische Volkswirtschaft prägenden erwerbswirtschaftlichen corporation „articles of incorporation“ (mit Außenwirkung) zu er-

[114] Dies waren, obwohl aus der Seefahrt hergeleitet, die Bezeichnungen von Schul-Flugzeugtypen der Bücker Flugzeugbau GmbH in den 30-er Jahren des vorigen Jahrhunderts für Anfänger, Fortgeschrittene und Könner.
[115] Länderbericht_USA, S. 263, S. 522; Hay, S. 23 f.
[116] Länderbericht_USA, S. 222
[117] Länderbericht_USA, S. 523

stellen und der Genehmigungsbehörde vorzulegen hatten, ergänzt um „by-laws“ als Geschäftsordnung mit Innenwirkung;[118]

2. die Organisation dieser corporations wie in Großbritannien geregelt wurde, nämlich neben die von der Unternehmensführung ausgeschlossene Aktionärsversammlung trat der von ihr zur Wahrnehmung ihrer Interessen gewählte und die Unternehmenspolitik bestimmende board of directors unter dem Vorsitz eines chairman; der board delegierte die Tagesarbeit an das (top) executive management mit einem Präsidenten oder CEO = chief executive officer an der Spitze, welcher seinerseits wieder Mitglied des board of directors sein konnte:[119] ein duales System mit Trennung des die Geschäfte leitenden Vorstandes von dem die Tätigkeit des Vorstandes überwachenden Aufsichtsrat – wie in Deutschland – kannte das amerikanische Recht ebenso wenig wie das britische.

Da das Gesellschaftsrecht den Einzelstaaten überlassen blieb, konnten, abgesehen von den beiden vorstehend genannten Ausnahmen, Vorschriften zur Unternehmensorganisation höchst unterschiedlich ausfallen; das Recht des Einzelstaates, in dem eine corporation gegründet wurde, war jedoch, z. B. bei einer Sitzverlegung, nach der Bestimmung der Verfassung des Verbundes auch von allen anderen Einzelstaaten anzuerkennen. Die einfachen Formvorschriften des Staates Delaware (vorgeschrieben war einzig die Führung eines Aktienbuches zum Schutz der Aktionäre) reizten denn auch zur Gründung von recht dubiosen corporations.[120]

Accounting and Auditing

Schon im 19. Jahrhundert hatten die Anteilseigner versucht, ihre berechtigten Interessen durch eine Prüfung der von den Organen der corporations aufgestellten *financial statements*, der Jahresabschlüsse, zu sichern. Diese Prüfungen erfolgten auf rein privatrechtlicher Grundlage ebenso wie die Prüfer, die sich 1882 im ¸Institute of Ac-

[118] Länderbericht_USA, S. 548 ff.
[119] Länderbericht_USA, S. 549
[120] Hay, S. 173

countants and Bookkeepers‘ zusammengeschlossen hatten, reine Privatpersonen waren. Nach mehreren Umbenennungen und einem Zusammenschluß erhielt das Institut 1957 die heute noch gültige Bezeichnung ‚American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)‘.

Das AICPA hatte sich zwei fachliche Aufgaben gestellt: Einmal *auditing standards*, also Richtlinien zur Durchführung einer Prüfung, für die CPAs zu erlassen. Darüber hinaus aber auch angesichts fehlender verbund-staatlicher und uneinheitlicher einzelstaatlicher Gesetzgebung *generally accepted accounting principles (GAAP),* also allgemein anerkannte Grundsätze für die Rechnungslegung, festzulegen.

Accounting

Regulative Staatseingriffe sollten dann allerdings die Allgemeinheit vor Risiken, die aus unverantwortlichem Wirtschaftshandeln hätten entstehen können, schützen.[121] Die wichtigste staatliche Kontrolle der *corporations* erfolgte mit der Überwachung des Wertpapierbereichs und der Börsentransaktionen durch die ‚Securities and Exchange Commission (SEC)‘ auf Grund der strengen Vorschriften des SECURITIES ACT VON 1933 und des SECURITIES EXCHANGE ACT VON 1934;[122] die vom AICPA festgelegten GAAP wurden nach Gründung der SEC von beiden Institutionen gemeinsam erarbeitet.[123] Dabei waren aber folgende Einschränkungen zu beachten:

- Die GAAP mußten nur von corporations, die geprüft wurden und/oder die der Aufsicht der SEC unterworfen waren, als „allgemein anerkannt“ befolgt werden[124] – „generally“ bedeutete allerdings nicht „allgemein“ im deutschen Sinne, sondern bezog sich jeweils auf eine bestimmte Branche (z. B. Industrieunternehmen oder Banken oder Versicherungen) und/oder auf ein bestimmtes Bilanzierungsverfahren (z. B. bei langfristiger – über drei Monate ! – Fertigung);

[121] Länderbericht_USA, S. 536
[122] ht22 AICPA; Länderbericht_USA, S. 537
[123] ht22 AICPA
[124] ht22 AICPA

- Die äußerst scharfe REGULATION S-X der SEC andererseits betraf nur solche *corporations*, die einen oder mehrere von drei Tatbeständen verwirklichten:[125] entweder wurden die Kapitalanteile an einer Börse gehandelt, oder die Kapitalanteile verkörpernden effektiven Stücke wurden über eine Staatengrenze verbracht, oder die Kapitalanteile verkörpernden effektiven Stücke wurden mit der Post, also einer Organisation des Staatenverbundes, versandt.

Unter diesen Voraussetzungen hatten, wie in Großbritannien, die „directors" alljährlich den Anteilseignern Financial Statements vorzulegen, bestehend aus dem Bericht des Abschlußprüfers zusammen mit einer Gewinn- und Verlustrechnung, einer Bilanz, einer Entwicklung der nicht ausgeschütteten, sondern einbehaltenen Gewinne und einer Darstellung von Mittelaufbringung und -verwendung, sowie – falls Tochtergesellschaften vorhanden waren – mit einem Konzernabschluß; ebenfalls waren zusätzliche Erläuterungen, die sog. „notes", zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu machen. Die Gewinn- und Verlustrechnung bzw. die Konzerngewinn- und Verlustrechnung mußte eine *fair presentation* der Ertragslage und die Bilanz bzw. Konzernbilanz eine *fair presentation* der finanziellen Lage vermitteln.[126]

> Die steuerliche Gewinnermittlung erfolgte auf der Grundlage eines – auch die gesamtwirtschaftliche Lage berücksichtigenden – Gesetzes des Staaten-Verbundes und somit völlig unabhängig von handelsbilanziellen Vorgaben: wenn im Abschluß nach GAAP lineare Abschreibungen verrechnet wurden, konnte steuerlich zur Konjunkturbelebung die degressive Abschreibung vorgeschrieben werden. Die Auswirkung solcher Abweichungen war durch einen Posten „deferred taxes" zu berücksichtigen.[127]

[125] ht22 AICPA
[126] ht22 AICPA
[127] Opinion of the Accounting Principles Board No. 11

Auditing

1936 hatte das AICPA beschlossen, daß nur noch *Certified Public Accountants (CPA*s) Mitglieder des Instituts sein konnten.[128]

> CPA wurde, wem nach theoretisch-wissenschaftlicher Ausbildung und praktischer Erfahrung das Bestehen eines bundeseinheitlichen Examens vor dem AICPA bescheinigt wurde, und wer anschließend – nach Erfüllung zusätzlicher Voraussetzungen – in einem Einzelstaat zur Prüfung von *Financial Statements* (Jahresabschlüssen) im Interesse der Öffentlichkeit zugelassen wurde.[129]

Das AICPA hatte sich ja als zweite fachliche Aufgabe gestellt: *auditing standards*, also Richtlinien zur Durchführung einer Prüfung, für die CPAs zu erlassen. Daraus ergab sich, daß ein CPA über das Ergebnis seiner Prüfung einen Bericht zu erstatten hatte, der ursprünglich ein *Certificate*, also eine absolute Bestätigung, war, die später zu einer *Opinion*, also einer fachlich begründeten Stellungnahme dahingehend, daß die in Übereinstimmung mit den GAAP erstellten Financial Statements Lage und Verhältnisse des Unternehmens bzw. des Konzerns als Ganzes gesehen *fair* wiedergäben, abgewandelt wurde.[130]

Dieser vom CPA zu erstattende Bericht, ein short-form report, bestand wie in Großbritannien aus einer Seite mit den drei Absätzen[131]

1. opening paragraph: Angabe der Gesellschaft und der für welchen Stichtag bzw. Zeitraum geprüften Unterlagen;

2. scope paragraph: Angabe der Prüfungshandlungen und des Prüfungsumfangs;

[128] ht22 AICPA
[129] ht22 AICPA
[130] ht22 AICPA
[131] Abschluß_ISA, Anlage 1 S. 198 ff.

3. opinion paragraph: die fachlich begründete Meinung des Abschlußprüfers, ob die geprüften Unterlagen eine fair presentation von Lage und Verhältnissen vermittelten.

Beigefügt werden mußten Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, die Entwicklung von nicht ausgeschütteten, sondern einbehaltenen Gewinnen und eine Darstellung von Mittelaufbringung und -verwendung sowie den zugehörigen Erläuterungen.

Ein solcher „Kurzbericht" hat seinen Grund darin, daß die Amerikaner es nicht schätzen, ihre Zeit mit langatmigen Ausführungen verbringen zu müssen, wenn sie zweckmäßigerweise auch durch kürzere Abfassungen unterrichtet werden können; sie sind im allgemeinen damit zufrieden, regelmäßig ihre Dividende zu bekommen und sie vertrauen auf die Prüfung, daß die Dividende auch erwirtschaftet wurde und richtig berechnet ist.[132]

3.1.4 Der Begriff „fair"

In Art. 2 Abs. 3 und 4 der 4. EG-Richtlinie heißt es, daß ein „true and fair view" zu vermitteln sei, was sich in § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB als Vermittlung eines »den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes« wiederfindet.

> Allerdings lernt man von Budde/Karig, daß auf das englische Prinzip *nicht* zurückgegriffen werden darf und primär *deutsche* Grundsätze zu Grunde zu legen seien[133] – es sich im HGB also nicht um eine Übersetzung der 4. EG-Richtlinie handeln soll.
>
> Der Langenscheidt gibt als Übersetzung für »*fair*« unter **8.** u. a. aufrichtig, billig, unparteiisch, aber auch fair, an.[134] Und im Brockhaus heißt es zum gleichen

[132] Herbert Rätsch: Prüfungsberichte in den USA. In: WPg 1952, S. 361
[133] Beck_BeBiKo § 264 Anm. 24
[134] Langenscheidt: fair

> Stichwort: anständig, gerecht, ehrlich, unparteiisch.[135] – In beiden Fällen wird als Übersetzung von „fair“ wieder fair angeboten.

Der Verfasser hat sich jahre-, um nicht zu sagen jahrzehntelang um einen den Begriff auch fassenden deutschen Ausdruck für den angelsächsischen Begriff „fair“ – ausgehend von einer amerikanischen „fair presentation“ oder von einem britischen „true and fair view“ – bemüht: bisher vergebens. Chastneys[136] Untersuchung von 1975 im Hinblick auf die 4. EG-Richtlinie kam zum Ergebnis: fair ist, was „man“ tut, und unfair ist demzufolge, was „man“ nicht tut – dabei bedeutet „man“ die Zugehörigkeit zu einer sich durch eine „richtige“ Schul- oder Regimentskrawatte von anderen unterscheidenden Klasse, also der der „gentlemen“; im Deutschen kennt man, oder wohl richtiger, kannte man, nur die negative Formulierung: *das tut man nicht*[137].

> Über den engen Bereich der Wirtschaftsprüfung hinaus störte sich der Verfasser immer daran, daß man im Angelsächsischen positiv von einem *fair* compromise, im Deutschen aber negativ von einem *faulen* Kompromiß spricht. Im Angelsächsischen ist fair das Ergebnis des Ausgleichs unterschiedlicher Interessen, wobei Interessen im Deutschen gleich zum *Interessenklüngel* führen, weil man hier das *Gerechte* in den Vordergrund stellt: in der „Weltanschauung“ und in der zweiwertigen Logik gibt es aber nur gerecht oder ungerecht, wahr oder falsch, und „tertium non datur“. – Demgegenüber schlägt von Alemann aber heute als Definition von Politik »*Politik ist öffentlicher Konflikt von Interessen (...)*« vor.[138]

Der Verfasser will sich inzwischen damit bescheiden, für fair keine allgemeingültige interpretierende Übersetzung zu finden, sondern nur eine im jeweiligen Zusammenhang gültige.

---

135 fair

136 Chastney schrieb 92½ Schreibmaschinenseiten über Inhalt und Bedeutung von „true and fair view“ mit dem Ergebnis: »*We conclude that it is impossible succinctly to define ›true and fair‹ in an accounting context since any definition would involve a host of implications which, if they were all included in the definition, would lengthen the definition to unmanageable proportions.*« (p. 91).

137 Um allen Vorwürfen, der Verfasser schreibe nicht *politically correct*, gleich zu widersprechen: der Verfasser sieht *man* als *Allquantor* an: (∀x) = für alle x gilt: …, mit x als jeweiligem Grundbereich; für einen gegebenen Grundbereich ist „für alle x gilt: …“ = „man“.

138 Alemann 1995, S. 148

> Der fair player im Sport hält nicht nur die Regeln ein und verstößt nicht dagegen, sondern er korrigiert auch eine zu seinen Gunsten ergangene Fehlentscheidung; wie dies von Gottfried von Cramm berichtet wurde.

Im Zusammenhang mit dem Thema dieser Arbeit handelt ein deutscher Kaufmann dann fair, wenn er sich nicht nur an den Wortlaut der für ihn geltenden Gesetze hält, sondern auch deren Zweck berücksichtigt, also die „Richtigkeit im Einzelnen“ unter dem Aspekt der „Wahrheit im Ganzen“ sieht. Im Kantischen Sinne also seine Handlungen nicht Legalität (d. h. handeln zwar gemäß dem [Buchstaben des] Gesetz[es], aber nicht um des Gesetzes willen), sondern Moralität (d. h. Erfüllung des Gesetzes um dessen selbst willen und aus Achtung dafür, ohne Berücksichtigung dessen, was das Ergebnis des Handelns ist) enthalten.[139] – Dann aber handelt es sich um einen königlichen oder, der altertümliche Ausdruck ist hier angebracht, „ehrbaren Kaufmann“, der „redlich“ handelt: in diesem Zusammenhang ist „fair“ demnach mit „redlich“ zu übersetzen.

> Das scheint um so angebrachter, als das Adjektiv redlich vom althochdeutschen „redia“ gleich Rechenschaft abgeleitet wird und demzufolge etwa die Bedeutung „so, wie man es verantworten kann“, „so, wie es sich gehört“, „tüchtig in seiner Art“ annimmt; „tüchtig“ ist hier im Sinne von moralischer Tüchtigkeit, im Gegensatz zur Falschheit und Betrügerei, zu verstehen.[140]

3.2 Deutschland aus US-amerikanischer Sicht: an underdeveloped country

Jeffrey Fear schrieb neuerdings für die <Business History Review> einen Aufsatz <Diverging Paths: Accounting for Corporate Governance in America and Germany>, der u. a. den Inhalt hatte, daß deutsche Wirtschaftsprüfer nicht so waren, wie amerikanische, aber so hätten sein sollen. Nachstehend werden Fear’s Gedankengänge zunächst referiert, und daran anschließend nimmt der Verfasser dazu Stellung.

[139] Kant_KpV A 127, A 145
[140] Kluge: redlich; Paul, S. 417

Fear benutzt in seinem Aufsatz den Ausdruck „accountant“, der fast so schwierig zu übersetzen ist wie „fair“. Allgemein bezeichnet accountant sowohl den (Bilanz-)Buchhalter wie den Rechnungsprüfer, also denjenigen, der Rechnung legt, wie denjenigen, der dessen Rechnungslegung zu prüfen hat. Im engeren Sinne handelt es sich in beiden Fällen um „Sachverständige für Rechnungswesen, Rechnungslegung und Prüfung“, welche Wortanhäufung sich allerdings der allgemeinen Verwendung in einer schriftlichen Darlegung entzieht. In dem beschriebenen einheitlichen Sinne wird nachstehend kurz der Ausdruck Sachverständiger benutzt und, um ihn von anderen Sachverständigen, z. B. Kfz-Sachverständigen, abzugrenzen, der Begriff „Buchsachverständiger“ verwendet.

3.2.1 Rechnungswesen und Rechnungslegung

Seit Beginn des 20. Jahrhunderts benötigten die Eigenkapitalgeber einen neuen Beruf, nämlich den von Sachverständigen, und unmittelbar nach dem Ersten Weltkrieg sahen sich deutsche und amerikanische Buchsachverständige denselben Herausforderungen gegenüber: in beiden Ländern gab es weder einen einheitlichen Sachverständigenberuf noch von den Normen-Setzenden und den Mandanten anerkannte Prüfungsrichtlinien; die natürlichen Interessen der Normen-Setzenden, Unternehmen, Banken und Eigenkapitalgeber widersprachen einander.[141]

Die amerikanischen Sachverständigen waren jedoch in einer weitaus besseren Lage als die deutschen, weil sie schon vor der Weltwirtschaftskrise Theorie und Praxis des Rechnungswesens bedeutend geändert hatten, und entsprechend wuchs die Bedeutung der Beratungsrolle der amerikanischen Sachverständigen in den zwanziger Jahren.[142] Amerikanische Buchsachverständige führten wichtige Vorgehensweisen für die Einschätzung in Zukunft möglicher Erträge durch eine stärkere Berücksichtigung der Trennung zwischen Gesamtergebnis und Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in der Berichterstattung ein, ebenso wie Regeln für konsolidierte Abschlüsse und Vergleichszahlen. All dies floß in den SECURITIES ACT VON 1933 ein, während auf der

[141] Fear, pp. 19-20
[142] Fear, p. 20

anderen Seite des Atlantiks nichts davon die deutsche Rechnungslegung berührte, bis amerikanische Sachverständigen-Gesellschaften Jahresabschlüsse für das amerikanische Publikum aufstellten.[143]

Deutsche Theoretiker forderten zwar ebenfalls ein Umdenken für die Erstellung und Prüfung von Abschlüssen, aber ohne größeren Einfluß auf die Praxis. In Folge der Weltwirtschaftskrise wurden die amerikanischen Sachverständigen Teil der regierungsseitigen Versuche, die Qualität der Informationen für Aktionäre zu verbessern, während die Sachverständigen in Deutschland die Macht der Regierung verstärken mußten.

Schon vor dem Ersten Weltkrieg hatte der amerikanische Sachverständigenberuf begonnen, zusammen mit den entsprechenden Bundesbehörden Unterlagen zu sammeln und zu verteilen, auf Grund derer die Unternehmen die Angemessenheit des Rückflusses der von ihnen investierten Mittel beurteilen konnten. In den 20er Jahren wurde die Möglichkeit der Unternehmen, einen stetigen Zufluß von durch Re-Investition von Gewinnen gestützten Erträgen zu erzielen, für die Anteilseigner attraktiver als die Ausschüttung hoher Bar-Dividenden.[144]

Ein „angemessener Rückfluß“ setzte ein Verständnis dessen, was Kosten sind und wie sie überwacht werden können, voraus. Dazu wiesen die Sachverständigen den Weg zur Bestimmung des Maßstabes der Kosten, zur Ermittlung von direkt zurechenbaren und zu schlüsselnden Kosten, zur Schaffung von auch Planabweichungen berücksichtigenden Kostenplanungen, zusätzlich für eine Gewinn- und Verlustrechnung auf Vollkostenbasis und für die Einführung der Ermittlung einer „Return-on-Investment-Rechnung“[145]. Als Ergebnis dieser auf „neuem Rechnungswesen“ aufbauenden Unternehmensführung wurden die Sachverständigen höchst angesehen bei allen, die für die Rechnungslegung verantwortlich waren, und die neuen Erkenntnisse flossen in den

[143] Fear, pp. 20-21
[144] Fear, p. 24
[145] RoI = Aufteilung des mit dem investierten betriebsnotwendigen Kapital erzielten Gewinnes in einmal: Umsatz / investiertes betriebsnotwendiges Kapital als Maßstab des Kapitalumschlages, und zum anderen: Gewinn / Umsatz als Maßstab der Umsatzrentabilität. – Beide Komponenten sollten also maximiert werden.

SECURITIES ACT VON 1933 ein, auch wenn die Sachverständigen keinen allumfassenden Rechnungslegungs-Rahmen vorweisen konnten.[146]

Als in den zwanziger Jahren die Gewinn- und Verlustrechnung der Schlüssel für die Einschätzung der Fähigkeit der Geschäftsführungen, auch künftig Gewinne erzielen zu können, wurde, koppelte man die Aktienkursnotierung vom Nennwert ab und ging, ganz im Gegensatz zu Deutschland mit seiner Prozentnotiz, zur Stücknotiz über. In den dreißiger Jahren wurde, auch beeinflußt durch die deutsche Regelung, übereinstimmend von amerikanischen Sachverständigen, Banken und sogar Mandanten eine verbesserte Kostenrechnung ebenso gefordert wie Richtlinien zur Prüfungsdurchführung.[147]

Eine der vielen Neuerungen im amerikanischen Rechnungswesen der Zwischenkriegszeit war die strikte Trennung zwischen Eigen- und Fremdkapital, da bis dahin die nicht ausgeschütteten, sondern einbehaltenen Gewinne weder klar vom eingezahlten Kapital noch von Verbindlichkeiten gegenüber Dritten unterschieden wurden. Besonders deutsche Buchsachverständige sprachen oft von „Reserven“, um den Unterschied zwischen zurückgelegten Mitteln für spätere Investitionen, für künftig zu erwartende Verluste oder für „Gewinnglättungen“, zu vernebeln. Bei den deutschen Sachverständigen löste dieser Sachverhalt zwar theoretische Erörterungen, aber keine praktischen Wirkungen aus; sogar die Erfahrung mit der Inflation führte zu keinen entsprechenden Rechnungslegungsgrundsätzen, außer daß Fritz Schmidt in der Bilanz Buchwerte durch Wiederbeschaffungswerte ersetzen wollte, ohne die Gewinn- und Verlustrechnung ausreichend zu berücksichtigen. So konnte in der RM-Eröffnungsbilanz nach Gutdünken willkürlich bewertet werden, um das Eigenkapital möglichst hoch ansetzen und mögliche neue – amerikanische – Investoren anlocken zu können. Die Anteilseigner waren zwangsläufig die Verlierer des „Sachwert-Denkens“, weil dadurch das Interesse an einem Maßstab für künftige Gewinne verloren ging und somit nicht zur Kenntnis genommen wurde, daß die Dividenden erheblich niedriger als in der Vorkriegszeit waren. Darüber hinaus bestand in Deutschland eine starke Nei-

[146] Fear, pp. 24-25
[147] Fear, pp. 25-26

gung, Jahresabschlüsse durch Legung „stiller“ Reserven zu verfälschen, trotz der starken Überwachung durch die kreditgebenden Banken.[148]

Der wesentliche Unterschied zwischen amerikanischer und deutscher Rechnungslegung war in der Gewinn- und Verlustrechnung zu sehen: in der deutschen fehlte alles, was erforderlich war, um das finanzielle Ergebnis einer Unternehmung aufzugliedern, wie z. B. die Angabe eines Betriebsergebnisses. Andererseits wurde mit der Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz durch das Maßgeblichkeitsprinzip – was in keinem anderen Land der Welt so strikt durchgeführt war – die Bildung von nicht steuerbaren Reserven eher angereizt als der Ausweis von zu versteuernden Gewinnen.[149]

Im Gegensatz dazu schufen die amerikanischen Buchsachverständigen die gemeinsamen Richtlinien für das Rechnungswesen und die Rechnungslegung, so z. B. 1934 umfassende Verfahrensweisen zur Konsolidierung, die von der SEC gutgeheißen wurden. Auch wenn der Sachverständigenberuf ein staatliches Eingreifen befürchtete, war die SEC doch klug genug, ihm die Entwurfsarbeit für neue Regeln zu überlassen. So gestaltete sich das amerikanische Institut schnell um, damit es die Normen-Setzenden mit Richtlinien zu Klarheit, Stetigkeit und wirtschaftlicher Billigkeit versehen konnte, von denen es annahm, daß die Normen-Setzenden sie benötigten, um Torheiten wie in den zwanziger Jahren künftig zu verhindern.

Fear vermutet schließlich, daß das schwindende Sich-Öffnen gegenüber den Kapitalmärkten nach 1945 in Deutschland die Möglichkeit eine Umgestaltung sowohl der Kapitalbeschaffung und als auch einer Rechnungslegung im Interesse der Kapitalgeber dramatisch schwächte: 1938 betrug die Kapitalbeschaffung über die Kapitalmärkte 18% des Bruttosozialprodukts, 1950 15%, 1960 35%, um bis 1980 auf 9% zu fallen.[150] Durch die Rolle der Banken beim Gang zum Kapitalmarkt gewannen Banken und Fremdkapitalgeber stärkere Bedeutung als die Eigenkapitalgeber; daher war die Bedeutung der deutschen Banken eher ein Symptom für die Schwäche der Kapitalmärkte

[148] Fear, pp. 26-28
[149] Fear, p. 30
[150] Fear, p. 46

als deren Ursache. – Schließlich machte die ausschlaggebende Verflechtung von steuerlichen Zwecken mit der Handelsbilanz jede Verbesserung schwierig und verhinderte viele Anreize für eine auskunftsfreudigere Rechnungslegung.[151]

3.2.2 Prüfung der Rechnungslegung

Schon vor 1920 hatten Großbritannien und viele Staaten der USA die Zulassung zum Prüferberuf geregelt, während in Deutschland selbst die Frage der universitären und/oder praktischen Vorbildung noch jahrzehntelang offen blieb. Andere Streitpunkte betrafen die unterschiedliche Stellung von Wirtschaftsprüfern und Buchprüfern, die Frage, ob nur Einzelprüfer zugelassen werden sollten oder auch Prüfungsgesellschaften, und auch die Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften im Besitz von Banken war strittig.[152]

Jedenfalls hatten 1930 die drei Berufsverbände in Großbritannien rd. 17.000 Mitglieder, das amerikanische Institut führte 1929 rd. 2.000 Berufsangehörige auf. In Deutschland gab es 1931 aber nur 457 Abschlußprüfer, die außerdem noch – neben kleineren – in fünf großen, auch andere Berufszweige umfassenden, Berufsverbänden organisiert waren, und von denen allein rd. 50 bei der Deutschen Revisions- und Treuhandgesellschaft, der Prüfungsgesellschaft des Reiches, beschäftigt waren.[153]

Daran, daß die deutsche Rechnungslegung mehr an Rechtsnormen als an Fachnormen gebunden war, änderte auch Eugen Schmalenbachs Dynamische Bilanz mit ihrer Forderung nach dem Vorrang der Gewinn- und Verlustrechnung vor der Bilanz nichts.[154] Erst mit der durch die Hereinnahme von amerikanischen Krediten erzwungenen Prüfung durch anglo-amerikanische Prüfungsgesellschaften trat eine Änderung ein:

- 1925 prüfte Price Waterhouse & Co. (eine britische Prüfungsgesellschaft mit erheblichen Kontakten nach Amerika) die Phoenix-AG für Bergbau und Hütten-

[151] Fear, p. 47
[152] Fear, pp. 21-22
[153] Fear, p. 23
[154] Fear, pp. 30, 32

betrieb in Vorbereitung einer Darlehnsgewährung und forderte die Aufstellung einer konsolidierten Bilanz und eine einheitliche Bilanzgliederung bei allen Tochtergesellschaften; Inhalt des Prüfungsberichtes waren weiter eine Mittelaufbringungs-/Mittelverwendungsrechnung sowie eine nach Hütten- und Bergbauaktivitäten getrennte Gewinn- und Verlustrechnung, unterteilt in Umsatzerlöse, Fertigungskosten, Verwaltungskosten, Zinsaufwendungen, sonstige Erträge und sonstige Aufwendungen. Sämtliche Unterlagen enthielten Vergleichszahlen von mindestens einem Vorjahr.[155]

- Als August Thyssen 1925 um einen amerikanischen Kredit nachsuchte, beauftragte der Kreditgeber Price Waterhouse & Co., eine umfassende konsolidierte Bilanz der August Thyssen-Hütte AG nach amerikanischem Vorbild zu erstellen; für den Kreditgeber wichtigste Kennzahlen waren die Dividende per Aktie und die Rohstahlerzeugung im Verhältnis zum Eigenkapital. – Diese Unterlagen wurden der Öffentlichkeit aber nicht zugänglich gemacht.[156]

- Als Folge amerikanischer Kreditgewährung an die Vereinigte Stahlwerke AG (VSt) wurde Price Waterhouse & Co. von 1926 bis 1939 deren Abschlußprüfer für zwei unterschiedliche Abschlüsse der einbezogenen Gesellschaften: einen vom Gesetz vorgeschriebenen Einzelabschluß und einen anderen für interne Zwecke, der die rechtlich selbständigen Gesellschaften als Teil der wirtschaftlichen Einheit VSt darstellte. Aus dieser Erfahrung heraus zeigte sich der Finanzdirektor der VSt, Heinrich Dinkelbach, von der Notwendigkeit zweckmäßiger Aufdeckung innerkonzernlicher Beziehungen durch konsolidierte Konzernbilanzen überzeugt.[157]

  - In einem nicht datierten Entwurf eines Schriftwechsels der Vereinigte Stahlwerke A. G. mit Messrs. Price, Waterhouse & Co. New York heißt es: »*In den Bedingungen der verschiedenen Verträge der amerikanischen Dollar*

[155] Fear, pp. 34-35
[156] Fear, pp. 35-36
[157] Fear, p. 37

Anleihen dieser Gesellschaft ist festgelegt, dass, solange sich noch irgendwelche Anleihestücke im Umlauf befinden, die Gesellschaft sich damit einverstanden erklärt, dass ihre Bücher und die ihrer Tochtergesellschaften jährlich geprüft werden, und dass sie innerhalb von sechs Monaten nach Schluß eines jeden Geschäftsjahres den Treuhändern und dem Zahlungsagenten Abschriften der ihr übermittelten Prüfungsberichte, die gleichzeitig die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung des abgelaufenen Geschäftsjahres und die Ueberschuss-Rechnung der Gesellschaft und ihrer Tochtergesellschaften enthält, zustellen wird.«[158] Und in einer Notiz über eine Besprechung am 17. Oktober 1933 mit einem Herrn Clark über Verhandlungen mit der Irving Trust Company heißt es hierzu unter Ziffer 1.: »*Die konsolidierte Bilanz, wie sie Price Waterhouse für den Treuhänder in Amerika aufgestellt hat.*«[159]

Zwei Monate bevor im August 1929 die Frankfurter Allgemeine Versicherungs-Aktien-Gesellschaft, deren Aufsichtsrat Vertreter der führenden Banken angehörten, zusammenbrach, war der Jahresversammlung noch ein beträchtlicher Gewinn gezeigt und eine Dividendenausschüttung beschlossen worden. Als dann 1931 die wirtschaftliche Krise mit der politischen zusammenfiel, wurde durch Notverordnung des Reichspräsidenten die Pflichtprüfung großer Aktiengesellschaften durch Wirtschaftsprüfer eingeführt; d. h., anders als die Amerikaner wollten die Deutschen prüfen, statt die Regeln zur Offenlegung zu ändern.[160]

Als 1932 der neue Berufsstand eine eigene <Zeitschrift für das Treuhandwesen> herausgab, erkannte der Autor des Geleitwortes an, daß das deutsche Rechnungswesen ein gutes Stück hinter dem englischen zurückstehe.[161] Des weiteren wurde in dieser Zeitschrift versucht, Probleme der Konsolidierung und des Ausweises von Betriebser-

[158] VSt/ 3987
[159] VSt/ 1628
[160] Fear, p. 39
[161] Bernhard Brockhage. In: Der Wirtschaftsprüfer, 1. Jahrgang, Nr. 1, S. 1 vom 15.Januar 1932: »*Ein Jahrzehnt und länger reichen die Bestrebungen zurück, eine umfassende Regelung des Revisions- und Treuhandwesens in Deutschland, in Anlehnung an das englische Vorbild der Chartered Accountants, herbeizuführen.*« - Das klingt allerdings etwas anders!

gebnissen anzugehen, und es wurde die gesetzlich nicht untersagte Willkür bei der Legung von stillen Reserven beklagt. Doch das alles blieb schwach, denn während in Großbritannien und Amerika die Sachverständigen eine bedeutende Rolle gespielt hatten, wurde in der deutschen Zeitschrift nicht einmal die Frage gestellt, warum die deutschen Sachverständigen von der Schaffung neuer Regeln ausgeschlossen blieben.[162]

Innerhalb weniger Jahre begann die SEC, in enger Zusammenarbeit mit den Sachverständigen Verlautbarungen zur Berichterstattung über Umsätze und ihnen entsprechende Aufwendungen, über Konsolidierung, Bewertung von Vermögensgegenständen und die Aufnahme von Verbindlichkeiten als Rückgrat für allgemein anerkannte Grundsätze des Rechnungswesens, der Rechnungslegung und deren Prüfung herauszugeben.[163] – Der größte, wenn auch politisch zweifelhafte, Erfolg für deutsches Rechnungswesen und deutsche Rechnungslegung war die Verankerung der Pflichtprüfung im Aktiengesetz 1937, das – befreit von national-sozialistischem Gedankengut – bis 1965 in Kraft blieb.[164]

3.2.3 Kritische Stellungnahme zu der US-amerikanischen Sicht

Alles, was Fear schreibt, stimmt, aber nicht alles ist auch richtig.

Zunächst einmal dazu, daß Fear die geringe Zahl der deutschen Wirtschaftsprüfer von (1932) 453 gegenüber (1929) 2.100 Certified Public Accountants in Amerika und (1930) 17.172 Berufsangehörigen in den drei britischen Instituten beklagt. Es sieht aber schon anders aus, wenn man die Zahl der Prüfer ins Verhältnis zur Einwohnerzahl setzt:

[162] Fear, pp. 40-41
[163] Fear, p. 41
[164] Fear, pp. 44-46

	Einwohner	Prüfer	Einwohner / Prüfer
Großbritannien	39.952.000[165]	17.172	2.327
Amerika	123.202.624[166]	2.100	58.668
Deutschland	66.030.000[167]	457	144.486

Die auf jeden Prüfer entfallende Einwohnerzahl war also in Deutschland ein Jahr nach Schaffung des Wirtschaftsprüferberufes gerade einmal zweieinhalb so groß wie in Amerika mit seiner alten Prüftradition. Die völlig aus dem Rahmen fallende Relation in Großbritannien erklärt sich aus der anderen Ausbildung vom Jungmann über den Jungmeister zum Bestmann.

Dann aber zum Inhaltlichen: schon der Ausdruck accountant bezeichnet sowohl denjenigen, der Rechnung zu legen hat und damit einen Ist-Zustand gestaltet, wie denjenigen, dessen Aufgabe in der Prüfung der Rechnungslegung, also im Vergleich des Ist-Zustandes mit einem vorgestellten Soll-Zustand, liegt. Es kann aber im Sinne einer Funktionstrennung nicht angehen, daß ein und derselbe die Regeln für einen Ist-Zustand schafft, den er dann als Soll-Zustand seinem Vergleich zu Grunde legt. Es ist merkwürdig, daß gerade in Amerika, wo doch Gewaltenteilung und „checks and balances“ im politischen Leben eine so große Rolle spielen, im wirtschaftlichen Prüfungswesen diese Trennung aufgehoben wird. Schon aus diesem Grund überließ der deutsche Wirtschaftsprüfer die Schaffung von Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsregeln dem Gesetzgeber als einem unparteiischen Dritten. Auch wenn dies eine erste Erklärung für die Bindung der deutschen Rechnungslegung an Rechtsnormen sein mag, so ist der tiefere Grund ein anderer:

- In der amerikanischen Kolonialzeit galt englisches Recht, gegen dessen Anwendung sich allerdings die Revolution wandte. Jedoch brachte das 19. Jahrhundert

[165] Wirtschafts-Ploetz, S. 147
[166] ht25 USCensus
[167] Wirtschafts-Ploetz, S. 146

eine Rückkehr zur englischen Rechtstradition.[168] Im englischen Recht gab es seit dem 5. Jahrhundert (Landnahme durch die Jüten, Angeln und Sachsen, nachdem die Römer ihre Provinz Britannica um 400 verlassen hatten) niemals einen Bruch mit der Tradition. Das römische Recht ist nur seinem *Geist* und seiner *Methodik* nach, nicht als System übernommen worden, und so blieben die Gesetzgeber des englischen Rechts die Richter. Wenn aber das Parlament Gesetze erließ, dann, um bestimmte Entwicklungen zu korrigieren mit der Folge, daß es zwar viele Einzelgesetze, aber kein umfassendes Gesetzbuch gibt.[169]

- Im Gegensatz dazu entstand das kontinental europäische Recht durch Rezeption des *Inhaltes* des byzantinischen Gesetzbuches.[170] Dieses war im 6. Jahrhundert (ab 529) von Justinian I. (527 bis 565 Kaiser des Oströmischen Reiches) als <corpus iuris civilis> geschaffen worden. Die Rezeption in Deutschland berücksichtigte zusätzlich die mittelalterliche Weiterbildung in Italien auf Grundlage der „Pandekten“[171] (auch „Digesten“[172]) und „Institutionen“[173]. – Das das Preußische Landrecht von 1794 und den code civil von 1804 für die französisch beherrschten Teile Deutschlands ersetzende und am 1. Januar 1900 für das Deutsche Reich in Kraft getretene Bürgerliche Gesetzbuch ist u. a. ein Ergebnis der Pandektenwissenschaft des 19. Jahrhunderts.[174]

Aus dieser historischen Perspektive heraus ist zu verstehen und muß verstanden werden, daß die Kodifizierung eines geschlossenen Rechtssystems in Deutschland allgemein anerkannt wurde, auch was das Handels- und Gesellschaftsrecht anging. Die Erzbergersche Reichsfinanzreform von 1919 führte dann systementsprechend zu einer Verknüpfung von Handelsrecht und Bilanzsteuerrecht durch das sog. „Maßgeblichkeitsprinzip“, nach dem die handelsrechtliche Bilanzierung maßgebend auch für die ertrag-steuerliche war. – Die „umgekehrte Maßgeblichkeit“ ergab sich daraus, daß

[168] Hay, S. 1 f.
[169] Henrich, S. 15 f.
[170] Henrich, S. 16
[171] von παν-δέχομαι = alles umfassen
[172] von di-gero = ordnen
[173] „Anfängerlehrbuch“ für angehende Juristen
[174] Schmidt, S. 2 (-4)

steuerlich zulässige Gewinn-Minderungen nur dann in der Steuerbilanz erlaubt waren, wenn sie gleichzeitig in der Handelsbilanz vorgenommen wurden.

Die aktienrechtliche Kodifizierung in Deutschland ging von Folgendem aus:

- Die Finanzierung einer Aktiengesellschaft erfolgte in Deutschland nicht, wie in Amerika, in erster Linie am Kapitalmarkt, sondern durch Bankkredite,[175] und diese Bankkredite wurden von *den* Banken gewährt, die auch die Börseneinführung der Aktien begleiteten, wie es dem deutschen Universal-Banken System entsprach. Da aber bei einer Aktiengesellschaft deren Haftung beschränkt und kein Haftungszugriff der Gesellschafts-Gläubiger auf das Privatvermögen der Aktionäre möglich ist, sah der Gesetzgeber seine Hauptaufgabe darin, die Gläubiger zu schützen. Die Aktionäre bedurften nach dieser Auffassung keines besonderen Schutzes, da sie aus dem Bereich der „besser Situierten“ und damit wirtschaftlich Gebildeteren kamen und wissen mußten, auf welches Risiko sie sich bei einer Investition in ein von Konjunkturen und Krisen abhängiges Unternehmen einließen. – Die Ausgabe von vorgeblich risikoarmen „Volksaktien“ bei der Teilprivatisierung der Preussag[176] 1959, des Volkswagenwerks 1960 und der VEBA[177] 1965 war ja ein Programm, auch weniger begüterten und mit dem Analysieren von veröffentlichten Jahresabschlüssen schlicht überforderten Schichten einen Aktienerwerb schmackhaft zu machen.

- Das für den Gläubigerschutz bedeutende Instrument war nun nicht die Gewinn- und Verlustrechnung, sondern die Bilanz: nur aus dieser Gegenüberstellung von Finanzierungsquellen und Finanzierungsverwendung war ja zu erkennen, ob und in welchem Ausmaß die Verbindlichkeiten eines Unternehmens durch Vermögenswerte gedeckt waren. Stille Reserven bedeuteten höchstens, daß das Dekkungsverhältnis von Vermögenswerten zu Verbindlichkeiten noch besser war, als sich aus der Bilanz sehen ließ. – Daß dies nur die stille Legung von Reserven

[175] Länderbericht_USA, S. 560
[176] Preußische Bergwerks- und Hütten-Aktiengesellschaft
[177] Vereinigte Elektrizitäts- und Bergwerks AG

betraf, nicht aber deren ebenso stille Auflösung, wurde dabei allerdings nicht erkannt. Die wirkliche Gefahr stiller Reserven besteht ja gerade darin, daß deren stille Auflösung einen wirtschaftlichen Niedergang verschleiert, im Extremfall so lange, bis die wirtschaftliche „Schieflage“ nicht mehr verheimlicht werden kann; dann kann es aber viel zu spät sein, um das Steuer noch herum zu reißen.

- Wenn die Bilanztheoretiker des 20. Jahrhunderts, in erster Linie Eugen Schmalenbach, das Schwergewicht auf die Gewinn- und Verlustrechnung legten, hatten sie zweifellos recht, und die handelsrechtlich vorgeschriebene Erfolgsrechnung konnte keinen Anforderungen entsprechen. Allerdings muß man auch sehen, daß nach allgemeiner Auffassung die Ertrags- und Aufwandsquellen „Betriebsgeheimnis“ waren und bleiben sollten. – Andererseits jedoch, wenn eine Unternehmung sich Schmalenbachs Gedankengänge zu eigen machte, wurde ihr ein Instrument an die Hand gegeben, das ein geschlossenes System von Einnahmen und Ausgaben, von Erträgen und Aufwendungen, von Erlösen und Kosten darstellte, in welches System eine ausgefeilte Kostenrechnung als Kontenklasse 6 einbezogen war. Nur handelte es sich dabei um ein nur für die Unternehmensleitung gedachtes internes Rechnungswesen, das nicht als Rechnungslegung für die Öffentlichkeit bestimmt war.

Auch Schmalenbach hat ja (obwohl er selbst in seiner betriebswirtschaftlichen Lehre eine ganz andere Meinung vertrat) nie bestritten, daß ein Jahresabschluß nach Aktienrecht die primäre Aufgabe hatte, nicht den erzielten, sondern den ohne Gefährdung aus der Unternehmung zu entnehmenden, also den an die Anteilseigner verteilbaren Gewinn zu ermitteln und darzustellen.[178]

Und so haben die deutschen Wirtschaftsprüfer in den ersten Jahren und Jahrzehnten ihre Aufgabe darin gesehen sicherzustellen, daß der Leser eines Jahresabschlusses davon ausgehen konnte, daß die Buchführung, der daraus entwickelte Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit in ihm zusätzliche Erläuterungen zum Jahresabschluß gegeben wurden, den gesetzlichen Bestimmungen entsprachen und damit eine

[178] Eugen_Cordes, S. 328

eindeutige Grundlage für die Gewinnausschüttung und für eine der Öffentlichkeit überlassene Analyse boten. – Der Jahresabschluß als Abschluß eines *vergangenen* Geschäftsjahres hatte dem Gesetz zu entsprechen, er mußte also *richtig* sein; ob er – unter Berücksichtigung von Zukunftsaussichten – auch *gut* war, blieb der Interpretation der Leser des Jahresabschlusses überlassen. Der Wirtschaftsprüfer jedenfalls wollte dem Publikum keinen „Nachhilfeunterricht für zurückgebliebene Anfänger" erteilen.

Die Geheimhaltung einer ausführlichen Erfolgsrechnung hatte aber einen tieferen Grund: Gewinnmaximierung, mitzunehmen was sich im Markt aus dem Verhältnis von Nachfrage und Angebot ergab, war in Deutschland suspekt. Die katholisch-lutherische Sozialethik war geprägt vom Begriff des „iustum pretium", das dem Unternehmer einen auskömmlichen, aber nicht übertriebenen, Gewinn aus seinen Umsätzen zugestand; auskömmlich war ein nicht überhöhter Gewinnaufschlag auf die Kosten. Es wurde in Deutschland allgemein anerkannt, daß sich der Preis nicht nach Angebot und Nachfrage auf dem Markt zu richten hatte, sondern daß die Kosten den Preis zu *bestimmen* hatten, und es nicht ihre Aufgabe war festzustellen, ob sich ein weiterer Umsatz bei vom Markt vorgegebenem Preis noch lohnte oder nicht. Die ausgefeilte deutsche Vollkostenrechnung als Preisbestimmungsrechnung hatte hier ihren Grund. Das anders gestaltete amerikanische cost accounting und das direct costing basierten auf der Verbindung von Kalvinismus und Angelsachsentum; für den Kalvinismus war wirtschaftlicher Erfolg – je größer um so besser – ja gerade nichts Verbotenes, sondern ein Anzeichen dafür, daß man zu den von Gott Erwählten und eben nicht zu den von ihm Verworfenen gehörte. – An der deutschen Auffassung hat sich bis heute nichts geändert: jede Preissteigerung mit Berufung auf gestiegene Kosten wird – zwar zähneknirschend, aber dennoch – hingenommen.

Die enge Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz hat dann auch lange die Einführung einer Pflicht-Konsolidierung im Konzern verhindert. Steuerpflichtig waren nur die rechtlich selbständigen Einzelunternehmen, nicht die wirtschaftliche Einheit „Konzern". Erst das Aktiengesetz 1965 schrieb die Aufstellung von Konzern-Bilanz und Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung vor, allerdings mit Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluß und nicht mit einer zweiten Handels-

bilanz für die Konsolidierung; wiederum eine deutsche Besonderheit. – Ein Konzern-Steuerrecht gibt es in Deutschland bis heute nicht.

Der Unterschied zwischen amerikanischem und deutschem Rechnungswesen war also auf beiden Seiten in dem unterschiedlichen kulturellen Hintergrund begründet, wobei auf deutscher Seite eine weitaus längere, auch rechtsgeschichtliche, Entwicklung einmal dem Wirtschaftsprüfer einen anderen Adressatenkreis, nämlich die Gläubiger, vorgab als in Amerika mit der Ausrichtung auf die Anteilseigner, und zum anderen die Anpassung an Neuerungen erheblich erschwerte. Ob diese Neuerungen wirklich uneingeschränkt gleichzeitig Verbesserungen darstellten, muß sich jedoch erst noch zeigen. Für den Betrachtungszeitraum dieser Arbeit kann man jedoch, wenn auch „cum (nicht grano, sondern) modio salis“ sagen:

was gut ist für den Gläubiger, ist auch gut für den Aktionär.

Heute könnte man wohl mit ebensoviel Berechtigung sagen:

was gut ist für den Marktwert des Eigenkapitals (shareholder value),
ist aber schlecht für den Aktionär.

Daraus folgt dann:

gut für den Aktionär ist, was gut auch für den Gläubiger ist,
aber schlecht für den Marktwert des Eigenkapitals.

4 Wirtschaftsprüfung in Deutschland

Der Wirtschaftsprüfer hatte, wie die Berufsbezeichnung sagt, die Jahresabschlüsse *wirtschaftlicher* Unternehmen zu *prüfen* und als Ergebnis solcher Prüfungen einen Bestätigungsvermerk zu erteilen. Geschaffen wurde der von Einzel-Wirtschaftsprüfern und gleichermaßen von Wirtschaftsprüfungs-Gesellschaften – falls nichts anderes erwähnt, beinhaltet im folgenden der Begriff Wirtschaftsprüfer sowohl die Einzelprüfer als auch die Prüfungsgesellschaften – auszuübende Beruf durch ein *Gesetz*.

Wie bereits erwähnt, besteht Prüfen im Vergleich eines vorgestellten Sollzustandes mit einem vorgefundenen Istzustand; der Sollzustand und der Inhalt des Bestätigungsvermerks wurden dem Wirtschaftsprüfer ebenfalls durch ein *Gesetz* vorgegeben.

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers und seine Tätigkeit wurden also durch Gesetze geschaffen.

Das „Soll", von dem bei einer Prüfung auszugehen war, betraf zunächst nur die Jahresabschlüsse von *Aktiengesellschaften* (und zwar ab einer bestimmten Größenordnung). Da solche Prüfungen nur von Wirtschaftsprüfern durchgeführt werden durften, handelte es sich um eine *Vorbehaltsaufgabe* der Wirtschaftsprüfer. – Diese Vorbehaltsaufgabe soll Thema der weiteren Ausführungen in diesem Kapitel der Arbeit sein.

4.1 Wirtschaft, Aktienrecht, Treuhand- und Revisionswesen in Deutschland bis zur Weltwirtschaftskrise

Schon lange vor Schaffung des Wirtschaftsprüferberufs gab es ein Aktienrecht, das dann zur Soll-Vorstellung der Wirtschaftsprüfer wurde. Und ebenso gab es schon vor Schaffung des Wirtschaftsprüferberufs eine in gewissem Umfang von Revisoren[179]

[179] Kluge: »**revidieren** *swV. erw. fach.* ›richtigstellen, auf Korrektheit überprüfen‹ (< 19. Jh.).

(oder präziser: „Bücherrevisoren“) ausgeübte „prüferische“ Tätigkeit, die allerdings *nicht* auf gesetzlichen Bestimmungen beruhte, sondern auf Verlangen der Praxis, und die auch Ausfluß der jungen Betriebwirtschaftlehre war. Und die Betriebswirtschaftlehre sah sich bei der Inflation als wirtschaftlicher Folge des verlorenen Krieges 1914-1918 ebenso einem volkswirtschaftlichen Problem gegenüber, wie in den späteren 20er-Jahren des 20. Jahrhunderts bei der Aufnahme von Auslandsschulden.

4.1.1 Entwicklung des Aktienrechts

4.1.1.1 Kaufmann, Gesellschaft, Verein

Handelsrecht als „Sonderprivatrecht der Kaufleute“[180] enthält ergänzende Bestimmungen zu den für alle geltenden rechtlichen Vorschriften. Aktienrecht als „Sonderprivatrecht der Aktiengesellschaften“ enthält spezielle Vorschriften für diese Rechtsform.

Kaufmann ist jeder, der ein Handelsgewerbe betreibt;[181] tut er das zusammen mit anderen, dann entweder in der Form der Offenen Handelsgesellschaft, bei der die Haftung keines Gesellschafters gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist,[182] oder aber in der Form der Kommanditgesellschaft, bei der einer oder einige der Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern gegenüber nur mit ihrer Vermögenseinlage haften, während die Haftung für den anderen Teil der Gesellschafter nicht beschränkt ist.[183] – Eine Aktiengesellschaft hingegen ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter für Verbindlichkeiten der Gesellschaft *nicht* persönlich haften.[184]

In rechtlichem Sinne ist eine Gesellschaft Grundmodell für die nicht körperschaftlich organisierten „Personenhandelsgesellschaften“ des Handelsrechts[185]: das Gesellschaftsvermögen steht allen Gesellschaftern gemeinsam, und nicht jedem Ge-

---

Entlehnt aus ml. *revidere*, dieses aus l. *revidēre* ›wieder hinsehen‹, zu l. *vidēre* (*vīsum*) ›sehen‹ und l. *re-*. Abstraktum: **Revision**; Nomen agentis: **Revisor**.«

[180] ht7 Handelsrecht

[181] § 1 Abs. 1 HGB

[182] § 105 Abs. 1 HGB

[183] § 161 Abs. 1 HGB

[184] § 1 Abs. 1 AktG

[185] Studientext BGB, S. 373

sellschafter mit seinem Anteil, zu;[186] durch den Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft grundsätzlich aufgelöst.[187]

Ein Verein ist in rechtlichem Sinne eine Verbindung einer größeren Anzahl von Personen, die nach ihrer Satzung körperschaftlich organisiert und auf einen wechselnden Mitgliederbestand angelegt ist.[188] Einem Verein wird von der Rechtsordnung die Rechtsfähigkeit, wie sie eine natürliche Person besitzt, verliehen, er ist also „juristische Person“ oder „Kapitalgesellschaft“ und als solcher selbständiger Träger von Rechten und Pflichten, und die Haftung ist auf das Vermögen der juristischen Person begrenzt.[189] – In streng rechtlichem Sinne ist also eine Aktiengesellschaft gar keine „Gesellschaft“, sondern ein Verein.

4.1.1.2 Handelsrecht und Aktienrecht

In Frankreich erschien bereits 1673 die ORDONNANCE DE COMMERCE mit Konkurs- und Bilanzbestimmungen zur Verhinderung betrügerischer Bankrotte, die in den Napoleonischen CODE DE COMMERCE von 1807 eingingen.[190]

In Deutschland waren Handel und Gewerbe seit je dem staatlichen Handels- und Gesellschaftsrecht unterworfen; jeder der deutschen Staaten stand aber den Aktiengesellschaften, die ja keine natürlichen, sondern juristische Personen waren, und deren Mitglieder sich anonym hinter dem Namen des Vereins versteckten, sehr zurückhaltend gegenüber.[191] Es wundert also nicht, daß in Preußen das Konzessionssystem herrschte, wonach die Errichtung der einzelnen Aktiengesellschaft ebenso wie spätere Satzungsänderungen einer im Ermessen staatlicher Behörden stehenden Bestätigung bedurfte, welches Ermessen nicht an staatliche Vorschriften gebunden war.[192] So durften in Preußen erst seit 1838 Aktiengesellschaften gegründet werden, und zwar nur für den

[186] Studientext BGB, S. 379 f.
[187] § 727 Abs. 1 BGB
[188] Studientext BGB, S. 3
[189] Studientext BGB, S. 2
[190] Schmalenbach, S. 18 f.
[191] Lichter
[192] ht20 Gesellschaftsrecht

Bau und den Betrieb von Eisenbahnen; erst ab 1843 wurden, jedoch nur sehr zurückhaltend, Konzessionen auch für Aktiengesellschaften mit anderem „Gegenstand des Unternehmens“ erteilt.[193]

In Deutschland gab es zwar Aktiengesetze in einigen Einzelstaaten, jedoch wurde das Aktienrecht weitgehend für alle Einzelstaaten vereinheitlicht im ALLGEMEINEN DEUTSCHEN HANDELSGESETZBUCH von 1861 (ADHGB), das auf Beschluß der Bundesversammlung des Deutschen Bundes nach und nach in den meisten Bundesstaaten in Kraft trat.[194] Das ADHGB hielt grundsätzlich am Konzessionssystem fest, erlaubte jedoch den Einzelstaaten, auf eine Konzessionierung zu verzichten; hiervon machte zuerst 1862 das Großherzogtum Baden Gebrauch. Preußen und Sachsen als diejenigen Einzelstaaten mit den meisten Aktiengesellschaften behielten aber das Konzessionsverfahren bei.[195]

> Die Zahl der in Preußen zwischen 1800 und 1850 gegründeten Nicht-Eisenbahn-Aktiengesellschaften betrug 80, zwischen 1851 und 1857 wurden immerhin 119, zwischen 1858 und 1867 aber nur noch 82 Nicht-Eisenbahn-Aktiengesellschaften gegründet. Im Deutschen Bund allerdings betrug die Zahl der Gründungen von Nicht-Eisenbahn-Aktiengesellschaften 300 zwischen 1851 und 1870, die der entsprechenden Gründungen im Deutschen Reich zwischen 1870 und 1873 betrug 928.[196]

Da die Konzessionsbehörden zusätzlich die Geschäftsführung der Aktiengesellschaften beaufsichtigen sollten, waren sie trotz der nicht übermäßig großen Zahl der konzessionierten Neugründungen mit dieser Aufgabe völlig überfordert, sodaß das Konzessionssystem schließlich zusammen brach.[197]

---

[193] Lichter
[194] ht7 Handelsrecht
[195] ht20 Gesellschaftsrecht
[196] Lichter
[197] ht20 Gesellschaftsrecht

Als Besonderheit muß angesehen werden, daß die im übrigen Preußen bestehende Konzessionspflicht mit ihren Einschränkungen für die Gründung von Aktiengesellschaften im größten Teil des linksrheinischen preußischen Rheinlandes *nicht* galt:

> Die Napoleonischen „cinq Codes“[198] (Code civil von 1804 – seit 1807 „Code Napoléon“ genannt –, Code de procédure civile von 1807, Code de commerce von 1808 mit rudimentärer Regelung der handelsrechtlichen Gesellschaftsformen, Code d'instruction criminelle von 1809 und Code pénal von 1811) wurden ebenfalls in den von Frankreich beherrschten Gebieten eingeführt. Auch nachdem durch den Wiener Kongreß 1814 die Rheinprovinz Preußen zugeteilt worden war, galt hier jetzt nicht das ALLGEMEINE LANDRECHT FÜR DIE PREUßISCHEN STAATEN von 1794 (ALR), sondern der eingedeutschte Code Civil[199], oder präziser: nach längeren Auseinandersetzungen über die Wiedereinführung des ALR ließ eine königliche Kabinettsorder von 1818 das französische Recht im größten Teil des linksrheinischen Rheinlandes weitergelten, indem durch eine verfügte authentische Übersetzung der cinq Codes das französische Recht in deutsches Recht umgewandelt wurde.[200] »*So blieb das Rheinisch-französische Recht das ganze 19. Jahrhundert hindurch in Kraft (...) und ist erst durch das Inkrafttreten des BGB am 1. Januar 1900 im wesentlichen erloschen.*«[201]

Mit dem AKTIENGESETZ von 1870[202] oder mit der 1. AKTIENNOVELLE des Norddeutschen Bundes vom 11. Juni 1870 wurde das Konzessionssystem dann auch endgültig aufgegeben und durch das Normativsystem ersetzt. Das Normativsystem gab den Gründungen das Recht, bei Erfüllung normativ bestimmter Voraussetzungen die Rechtsfähigkeit durch Eintragung in ein Register zu erlangen.[203] Zu diesen Voraussetzungen gehörte die Einzahlung von nur, wenn auch, mindestens 10% auf das Grundkapital und eine entsprechende Nachschußpflicht.[204] Da sich diese Normativbestimmungen als wenig wirksam erwiesen, kam es zu der großen Zahl von

198 ht30 Strauch
199 ht3 Landrecht
200 ht30 Strauch
201 ht30 Strauch
202 Schmalenbach, S. 29
203 ht20 Gesellschaftsrecht
204 Lichter

Neugründungen, die den ersten 70er-Jahren des 19. Jahrhunderts zunächst die Bezeichnung „Gründerzeit“ gab, und die anschließend wegen der Abkehr von den Grundsätzen „ordentlicher Kaufleute“ und dem Ausweis von Gewinnen, die nicht erwirtschaftet waren, sondern aus der Substanz stammten, als „Gründungsschwindel“ bezeichnet wurde.[205]

> Die Möglichkeit zur Aufbringung von Kapitalien im Gegenwert von 2,8 Mrd. Mark in dieser Zeit[206] war darin begründet, daß durch die, den deutsch-französischen Krieg von 1870/71 beendenden Versailler Präliminarfrieden vom 26. Februar 1971, Frankreich auferlegte Kontribution von 5 Mrd. Franken[207] die deutschen Länder in die Lage versetzte, ihre Kriegsanleihen zurückzuzahlen und die Anleihegläubiger neue Kapitalanlagen suchten.[208]

Angesichts solcher Mißbräuche sah sich der Gesetzgeber zum Eingreifen genötigt; er tat dies allerdings erst mit der 2. AKTIENRECHTSNOVELLE von 1884. Hiermit wurde ein Ausweis nicht realisierter Gewinne, z. B. durch die Bewertung weder berechneter noch gar gelieferter Vorräte zum Verkaufspreis, untersagt.[209] Des weiteren wurden vorgeschrieben:

1. Eine Gründungsprüfung, die die Aufbringung des Kapitals sicherstellen sollte; der hierzu berechtigte Kreis „unabhängiger Prüfer“ wurde jedoch nicht umschrieben, sondern Gerichte oder die Handelskammern beauftragten „Revisoren“ eher nach anstehendem Bedarf als nach Qualifikation.[210]

2. Eine organisatorische Trennung der Verwaltung in den die Geschäfte führenden Vorstand und den die Geschäftsführung überwachenden Aufsichtsrat, weil es sich gezeigt hatte, daß die Generalversammlung diese Überwachung nur unvollständig ausüben konnte.[211]

---

[205] Schmalenbach, S. 30 f.
[206] Lichter
[207] Konferenz_Ploetz, S. 347
[208] Schmalenbach, S. 30 f.
[209] Schmalenbach, S. 31
[210] Lück, S. 2
[211] Lichter; Lück, S. 3

3. Die Befugnis der Generalversammlung der Aktionäre, freiwillige Prüfungen durch unabhängige Revisoren zu beschließen; auch gerichtliche Sonderprüfungen konnten veranlaßt werden.[212]

> Mit dem GESETZ BETREFFEND DIE GESELLSCHAFTEN MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG vom 20. April 1892 (GmbHG) war der Wirtschaft eine zweite, und zwar einfachere, Kapitalgesellschafts-Rechtsform verfügbar gemacht worden; die Aktiengesellschaft wurde jetzt typischerweise zum börsennotierten Großunternehmen.

1897 wurde das Aktienrecht neu gefaßt und in das HANDELSGESETZBUCH vom 10.Mai 1897 (HGB), das am 1. Januar 1900 in Kraft trat, übernommen. Das für Aktiengesellschaften geltende Bilanzrecht wurde bis auf einen verbesserten Wortlaut und einige kleine Zusätze bestätigt. Ein gewichtiger Zusatz machte in § 38 HGB klar, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch gesetzliche Geltung hatten: »*Der Kaufmann ist verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.*«[213] – Mißbräuche konnten naturgemäß niemals „Grundsätze“ werden, auch wenn sie allgemein üblich wurden: Grundsätze konnten nur dann als verpflichtend anerkannt werden, wenn sie den Gewohnheiten eines ehrbaren Kaufmannes entsprachen; sie konnten weiterhin durch die Fachwissenschaft beeinflußt werden.[214]

4.1.2 Entwicklung des Treuhand- und Revisionswesens

Unabhängig vom Aktienrecht war im GESETZ BETREFFEND DIE ERWERBS- UND WIRTSCHAFTSGENOSSENSCHAFTEN vom 1. Mai 1889 (GenG) erstmals eine Pflichtprüfung gesetzlich eingeführt worden[215] mit dem Zweck, die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung festzustellen.

[212] Lichter; Lück, S. 3
[213] Schmalenbach, S. 34
[214] Schmalenbach, S. 35 f.
[215] Lück, S. 2

Die Prüfungen wurden von Sachverständigen durchgeführt, die durchaus „beeidigt“ sein konnten. So wurde Eugen Schmalenbach am 7. Juni 1904 in der Plenarsitzung der Handelskammer Köln[216] als „Sachverständiger für Bücherrevisionen“ beeidigt und öffentlich angestellt;[217] der Dozent für Handelstechnik an der 1901 gegründeten Handelshochschule Köln war 1903 im Hauptberuf „beeidigter Sachverständiger für die Gerichte und die Handelskammer in Köln sowie Steuersachverständiger“.[218]

Da, wie schon erwähnt, die Qualifikation der Prüfer durchaus unterschiedlich war (»*Der Beruf der vereidigten Bücherrevisoren ist in den letzten Jahren hauptsächlich durch den Zuzug von in der Praxis gescheiterten Persönlichkeiten heruntergekommen … Im Prozeß Boeing [stieß ich] auf fünf vereidigte Bücherrevisoren, … die einem Betrüger die Richtigkeit seiner Bücher unter Eid bestätigten, obwohl sie die Bücher nie gesehen hatten*«.[219]), wurde auf zwei Wegen versucht, die Qualifikation zu verbessern und zu vereinheitlichen: einmal durch akademische Ausbildung der Revisoren und zum anderen durch Qualitätsanforderung einer Berufsorganisation.

1. 1907 bildete die Handelshochschule Leipzig erstmals Diplom-Bücher Revisoren aus.[220] Zugelassen zu diesem Kursus, der mit einer Sonder-Diplomprüfung abschloß, waren nur Diplominhaber von Handelshochschulen, die ihr Diplom-Examen mindesten mit „gut“ bestanden hatten.[221]

   In Köln wurde im Wintersemester 1913/14 erstmals ein „Seminar für Treuhänder“ angekündigt: Schmalenbach hatte hierfür sein „Seminar für Handelstechnik“ – später „Seminar für Handelstechnik der Fabrikbetriebe“ – in das „Treuhand-Seminar“ umgebildet, das seit 1924 „Seminar für Treuhandwesen“ hieß.[222]

[216] ht32 IHK-Köln: 1924 wurde der Name „Industrie- und Handelskammer“ grundsätzlich reichseinheitlich
[217] Eugen_Cordes, S. 116
[218] Eugen_Cordes, S. 25
[219] Eugen_Cordes, S. 227 (Brief Eugen Schmalenbachs vom 12. Januar 1912)
[220] Lück, S. 10
[221] Koch, S. 58
[222] Eugen_Cordes, S. 37 f.; S. 102

2. Der VERBAND DEUTSCHER BÜCHERREVISOREN E. V. (VDB) – hervorgegangen aus dem 1886[223] oder 1896[224] gegründeten VERBAND BERLINER BÜCHERREVISOREN – wurde 1905 zu dem Zweck gegründet, zu einem einheitlichen Prüferberuf mit einem ausreichenden Mindestniveau zu gelangen.[225] Der VDB faßte die vereidigten und behördlich geprüften Bücherrevisoren im ganzen Reichsgebiet zusammen.[226]

   Außerdem war im VERBAND DEUTSCHER DIPLOMKAUFLEUTE 1921 die Fachgruppe der Treuhänder, seit 1932 Berufsgruppe der Wirtschaftstreuhänder, entstanden.[227]

Neben den Bücherrevisoren entstanden die Treuhandgesellschaften,[228] die – nachdem solche verfügbar waren – wohl nur hoch qualifizierte Diplominhaber als Mitarbeiter annahmen, wie das von der Kölner Treuhand-A.G. bezeugt ist.[229] Die Bezeichnung „Treuhand"gesellschaft zeigt, daß zunächst die Wahrung fremder, zu „treuen Händen" überantworteter, Interessen Geschäftszweck war; die treuhänderische Tätigkeit brachte aber auch Revisionsaufgaben mit sich, und daraus entwickelte sich dann die Prüfung von Jahresabschlüssen. Von diesen frühen Gründungen sollen beispielhaft, geordnet nach dem Gründungsdatum, nachstehend kurz aufgeführt werden

Gründungen, an denen Banken beteiligt waren:

- 1890 entstand in Berlin die Deutsche Treuhandgesellschaft (zunächst als Treuhänderin für europäische Inhaber von amerikanischen Aktien und Schuldverschreibungen;[230] ab 1902 Revisionstätigkeit[231]).

[223] So Lück, S. 2
[224] So Koch, S. 55
[225] Lück, S. 2
[226] Koch, S. 55
[227] Koch, S. 59
[228] Koch, S. 56
[229] Eugen_Cordes, S. 52
[230] Koch, S. 56
[231] Lück, S. 2

- 1905 entstand in Frankfurt/Main die Treuhand-Vereinigung A.G.[232]

- 1907 entstand in München die Süddeutsche Treuhand-Gesellschaft A.G.[233]

- 1916 entstand in Leipzig die Treuhand Aktiengesellschaft (TAG).[234]

- 1919 entstand in Stuttgart die Schitag Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft.[235]

- 1920 entstand in Hamburg die Deutsche Waren-Treuhand Aktiengesellschaft.[236]

- 1920 entstand in Köln die Rheinisch-Westfälische Revision Treuhand A.G.[237]

- 1921 entstand in Berlin die Deutsche Treuhand-Aktiengesellschaft für Warenverkehr (seit 1933 Treuverkehr Deutsche Treuhand-Aktiengesellschaft für Warenverkehr und seit 1936 Treuverkehr Deutsche Treuhand Aktiengesellschaft).[238]

Gründungen, an denen die öffentliche Hand beteiligt war:

- Die Deutsche Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft Treuarbeit ging 1925 aus der Reichskredit- und Kontrollstelle des Reichsschatzministeriums hervor.[239]

- Die Wirtschaftsberatungs-Aktiengesellschaft Wibera war die Prüfungsgesellschaft des Deutschen Städtetages.

---

232 Lück, S. 2
233 Titelblatt FS: 75 Jahre Süddeutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft 1907 bis 1982
234 Bei_BDO, S. 105
235 Titelblatt FS: Schitag Schwäbische Treuhand-Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft 1919-1979
236 Bei_BDO, S. 16
237 Titelblatt FS: 60 Jahre Rheinisch-Westfälische „Revision“ Treuhand A.G.
238 Chronik der Treuverkehr
239 Koch, S. 182

Die großen Gesellschaften waren im Reichsbund Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften e. V.‘ zusammengeschlossen, während sich im ‚Treuhandverband, Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften e. V.‘ nicht nur mittlere und kleinere Treuhandgesellschaften, sondern auch die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft annehmende Einzelprüfer zusammengeschlossen hatten.[240]

Somit standen spätestens ab 1920 qualifizierte Revisoren und Revisionsgesellschaften zur Verfügung, nicht nur, um freiwillige Prüfungen durchzuführen, sondern auch für später angestrebte Pflichtprüfungen.

4.1.3 Folgen des Ersten Weltkrieges

Die Wirtschaftsgeschichte der Weimarer Republik ist so eng mit deren politischer Geschichte verflochten, daß zum Verständnis beide Bereiche dargestellt werden müssen.

Vertrag von Versailles

Nach dem verlorenen Ersten Weltkrieg schloß Deutschland mit den Siegermächten den Friedensvertrag von Versailles (oder das Diktat von Versailles wurde Deutschland auferlegt). Trotz der schweren Belastungen durch die Deutschland auferlegten Reparationen, deren Höhe erst später festgelegt werden sollte, blieben das Reich – wenn auch unter territorialen Verlusten – selbst und seine Einheit erhalten.

Innere Unruhen

Die Reichsregierung sah sich folgenden Problemen gegenüber, die mit Hilfe der Reichswehr gewaltsam gelöst werden mußten: Spartakusaufstand in Berlin, kommunistische Aufstände im Ruhrgebiet, in Mitteldeutschland und Hamburg, Räterepublik in München. Der Kapp-Putsch blieb ein Versuch und die von den Franzosen in Aachen

[240] Koch, S. 56

ausgerufene Rheinische Republik und der in Speyer in französischem Namen verkündete autonome Pfalzstaat scheiterten am Widerstand der Bevölkerung.[241]

Die größte Gefahr ging indes von Bayern aus. Der von Ministerpräsident Ritter von Knilling als Generalstaatskommissar eingesetzte Ritter von Kahr[242] und General v. Lossow als Befehlshaber im Wehrkreis VII Bayern/München wollten Bayern nicht eigentlich vom Reich trennen, aber sie wollten unter Mitwirkung vaterländischer Verbände und der Nationalsozialisten, die sie als Fußvolk zu benutzen gedachten, eine „Nationale Diktatur“ im Reich ausrufen[243] sowie durch diese „Nationale Revolution“ wie ein „Angora“ Deutschlands gegenüber dem roten Berlin wirken und »*Deutschland vom den Siegern hörigen verrotteten Regime befreien*«[244]. Am 8. November 1923 preschte dann Hitler vor und zwang im Münchner Bürgerbräukeller mit vorgehaltener Pistole von Kahr und von Lossow zur Beteiligung an *seiner* „Nationalen Revolution.[245] Nachdem Reichspräsident Ebert dem Chef der Heeresleitung, General von Seeckt, die Ausübung der vollziehenden Gewalt im Reich übertragen hatte[246], endete der Hitler-Putsch am 9. November 1923 an der Münchner Feldherrnhalle im Feuer der bayerischen Landespolizei, wobei sechzehn Tote zu beklagen waren.[247]

[241] Der_Ploetz, S. 740
[242] Winkler, S. 210
[243] Winkler, S. 223
[244] Görlitz, S. 255
[245] Winkler, S. 234
[246] Görlitz, S. 257; Winkler, S. 235
[247] Görlitz, S. 255 ff.; Winkler, S. 235

Inflation

Wirtschaftliche Folge des verlorenen Krieges war eine Inflation, die am 15. November 1923 mit dem Paukenschlag: 1 Billion[248] Papiermark = 1 Rentenmark, beendet wurde.[249] Damit waren Geldgläubiger die Verlierer und Schuldner, einschließlich des Staates, die Gewinner.

„Inflation“ leitet sich aus dem lateinischen „inflare“ = aufblasen, aufblähen ab. Das Wesen einer Inflation war in den Jahren nach dem Ersten Weltkrieg nicht bekannt, und deshalb war auch die Bekämpfung der Inflation so schwierig. Nach späterer Einsicht ist Inflation dann gegeben, wenn der Preis für *alle* Güter, also das Preisniveau, steigt. Bei gleichbleibendem Handelsvolumen nimmt das Preisniveau zu, wenn sich die Geldmenge und/oder die Umschlaggeschwindigkeit des Geldes erhöht. Die Inflation in Deutschland in den Jahren bis 1923 war eine galoppierende Inflation, bei der die Geldmengenerhöhung zusätzlich von einer enormen Umschlaggeschwindigkeit des Geldes begleitet war.[250]

Geld- und Kreditschöpfung

Allerdings ist eine vermehrte Banknotenemission nicht der einzige Grund für eine Vermehrung der Geldmenge: sobald ein funktionierendes Bankensystem – wie es die deutschen Universalbanken darstellen – existiert, kann es durch Kreditgewährung auch Geld schöpfen. Sind bei einer Bank (einem Bank- oder *Kredit*institut) Gelder in Höhe von x eingelegt worden, so kann die Bank Kredite gewähren und wird dies auch tun, weil sie ja verdienen will. Die Höhe, in welcher Kredite gewährt werden und in welcher Höhe eine Liquiditätsreserve nicht ausgeliehen wird, hängt vom Sicherheitsbedürfnis der Bank ab. Wenn unterstellt wird, daß die Liquiditätsrate 10% beträgt, ist die Kreditgewährungsrate 90%. Nach der Formel für eine unendliche geo-

[248] Um eine Vorstellung von einer Zahl mit Nullen zu geben: um bis 100 zu zählen, bedarf es 1½ Minuten, um bis 1.000 zu zählen also 10 mal so lange = 15 Minuten entsprechend einer ¼ Stunde, um bis 100.000 zu zählen demnach 100 mal eine Viertelstunde = 25 Stunden, d. h. bei einem 8-Stundentag 3 Tage, um bis 1.000.000 (1 Mio.) zu zählen bedarf es dann 10 mal 3 Tage, also einen ganzen Monat, um bis 1 Mrd. zu zählen, braucht man 1.000 Monate, also 83 Jahre, und um bis zu 1 Bio. zählen zu können, 83.000 Jahre; man müßte also im jüngeren Paläolitikum beim Neandertaler beginnen.

[249] Wirtschafts-Ploetz, S. 279

[250] ht9 Inflation

metrische Reihe ist das Bankensystem in der Lage, aus einer Einlage unter Beachtung einer Liquiditätsreserve von 10% den zehnfachen Betrag dieser Einlage an Krediten zu gewähren, welcher Betrag sich wiederum als Guthaben (oder, was dasselbe ist, als Schuldentilgung) niederschlägt, das Musterbeispiel einer Geld- und Kreditschöpfung.

Reparationen

Mit dem DAWES-PLAN von 1924 ging man daran festzustellen, mit welcher Gestaltung des Reichshaushaltes und der Währung für welche Reparationshöhe Deutschland leistungsfähig sein würde, auf welche Art und Weise die in Reichsmark zu erbringenden Leistungen in Fremdwährung transferiert werden könnten, und durch welche Maßnahmen die zu erbringenden Leitungen für die Gläubigerländer gesichert werden könnten. Eine Gesamthöhe der Reparationen wurde jedoch noch nicht festgelegt.

Die von Deutschland erbrachten Reparationsleistungen wurden aber nicht aus Exportüberschüssen (die es gar nicht gab, im Gegenteil) bezahlt, sondern aus Auslandskrediten; wenn diese einmal versiegen sollten, mußten zwangsläufig auch die Reparations*transferierungen* enden. Vor allem aus Amerika strömte privates Kapital in Form von $-Krediten nach Deutschland; diese $-Beträge wurden von der Reichsbank als Reichsmark-Beträge an deutsche Kreditnehmer weitergegeben; die von Deutschland erbrachten Reparationsleistungen wurden aus den bei der Reichsbank vorhandenen Gold- und Devisenbeständen (Erhöhung von 1923 bis 1929 um im Gegenwert 1,8 Mrd. Mark[251]) bezahlt, außerdem natürlich der Einfuhrüberschuß und die Zinsen auf die Währungskredite – nicht gerechnet die Rückzahlung der Kredite. Daher kam man zu der Erkenntnis, daß der Dawes-Plan revidiert werden müsse, was durch den YOUNG-PLAN von 1929 geschah.[252] Erstmals wurde hierdurch eine Gesamthöhe der Reparationen festgesetzt, und zwar mit 30,95 Mrd. Mark für die 37 Jahre von 1929 bis 1966 und für die restlichen 22 Jahre von 1966 bis 1988 mit weiteren 3,55 Mrd. Mark, zusammen also 34,5 Mrd. Mark.[253]

[251] Henning, S. 87
[252] Konferenz_Ploetz, S. 105
[253] Konferenz_Ploetz, S. 105

4.2 Weltwirtschafts- und Bankenkrise, Abkehr von der parlamentarischen Demokratie und Geburt der Wirtschaftsprüfung

4.2.1 Weltwirtschafts- und Bankenkrise

In den USA folgte einem langen, zuletzt jedoch hochgradig kreditfinanzierten und spekulativen Boom[254] von Automobilbau und Elektroindustrie (durch die die Haushalte mit Radio, Kühlschrank, Waschmaschine und Bügeleisen versorgt wurden) sowie Chemie Ende Oktober 1929 ein Kurssturz an der New Yorker Börse.[255] Der dem Kurssturz folgende „Schwarze Freitag“ leitete die große Weltwirtschaftskrise ein.[256]

Als Folge der Börsenverluste gab es in den USA Unternehmenszusammenbrüche, Preisstürze, Kurzarbeit und Arbeitslosigkeit, und als Ergebnis hiervon wurden nicht nur keine weiteren Auslandskredite mehr gewährt, sondern auch die in der Vergangenheit – kurzfristig – gewährten Kredite nunmehr zurückgerufen. Die Schuldnerstaaten, und hier vornehmlich Deutschland, schränkten nun ihrerseits ihre Einfuhren, d. h. die amerikanischen Ausfuhren, ein mit der Folge einer sich abwärts drehenden Spirale.[257] In Deutschland machte sich, wie in den meisten anderen industrialisierten Ländern, der Schrumpfungsprozeß durch steigende Arbeitslosigkeit, durch sinkendes Pro-Kopf-Einkommen und insgesamt durch einen Rückgang der realen Pro-Kopf-Wertschöpfung bemerkbar. Das besonders seit 1931 immer stärkere Ansteigen der Arbeitslosigkeit führte endlich dazu, daß sich die Hoffnung auf eine Selbstheilung der Wirtschaft zerschlug.[258]

Das Abziehen langfristig vergebener kurzfristiger Auslandskredite brachte die deutschen Banken langsam in Bedrängnis, zumal die größte österreichische Bank, die Österreichische Creditanstalt, die kurzfristige Einlagen langfristig ausgeliehen hatte,

[254] 75_Born, S. 55
[255] Wirtschafts-Ploetz, S. 438 f.
[256] Der_Ploetz, S. 743
[257] Treue II, S. 16 f.
[258] Henning, S. 90 ff.

am 13. Mai 1931 zahlungsunfähig wurde.[259] Da die ausländischen Kreditgeber auch für Deutschland die Zahlungsunfähigkeit von Banken befürchteten, verlängerten sie ihre Forderungen nicht mehr, sondern stellten sie fällig und brachten damit die deutschen Banken wirklich in Gefahr. Da sie dies erkannten, zogen nun auch die deutschen Kreditgeber ihre kurzfristigen Einlagen ab. Im Juni und Juli 1931 wurden ausländische Kredite im Gegenwert von fast 1½ Mrd. Mark aus Deutschland abgezogen,[260] und die Gold- und Devisenbestände der Reichsbank verminderten sich um eben diesen Betrag.[261] Außerdem wurden Einlagen deutscher Kreditoren bei den Berliner Großbanken von mehr als 21% abgezogen.[262]

Entsprechend hätten die Banken ihre Debitoren abbauen müssen. Das war aber dann nicht möglich, wenn den Debitoren die Mittel vertragsgemäß langfristig zur Verfügung gestellt worden waren, die Fristenkongruenz zwischen Einlagen und Ausleihungen also nicht beachtet worden war, oder wenn die Debitoren nicht zurückzahlen konnten, sie durch die Fälligstellung ihrer Verbindlichkeiten also selbst wegen Zahlungsunfähigkeit die Eröffnung des Konkursverfahrens beantragen mußten. In letzterem Fall kam bei den betroffenen Banken zum Liquiditätsausfall auch noch ein Ertragsausfall hinzu. Die Nordwolle war ein solcher Fall, der die Dresdner schwer und die Darmstädter und Nationalbank vernichtend traf.[263]

> Die Liquiditätslage der Berliner Großbanken – Deutsche Bank und Discontogesellschaft, Reichs-Kredit-Gesellschaft, Berliner Handelsgesellschaft, Dresdner Bank, Commerz- und Privatbank, Darmstädter und Nationalbank – wurde dramatisch geschwächt. Die Darmstädter und Nationalbank stellte am 13. Juli 1931 ihre Zahlungen ein, und für den 14. und 15. Juli 1931 wurden Bankfeiertage verordnet.[264] Obwohl das Reich bei gleichzeitiger Fusion der Darmstädter und Nationalbank sowie der Dresdner Bank diese und die mit dem Barmer Bankverein‘ fusionierte Commerz- und Privatbank stützte[265] und damit eine erhebliche

[259] Obst, S. 195
[260] Henning, S. 100
[261] Henning, S. 100
[262] Henning, S. 100
[263] 75_Born, S. 90
[264] 75_Born, S. 94; Obst, S. 173
[265] 75_Born, S. 94 FN 59

> Verringerung der Abhebungen bei allen Banken und den kommunalen Sparkassen erreichte, und obwohl durch das Hoover-Moratorium vom 20. Juni 1931 die Reparationszahlungen für die Zeit vom 1. Juli 1931 bis zum 30. Juni 1932 gestundet wurden, verstärkte die Bankenkrise »*die Lähmung der Wirtschaft und damit die Arbeitslosigkeit. Sie hatte gleichzeitig eine weitere Schrumpfung der internationalen wirtschaftlichen Beziehungen zur Folge.*«[266]

Zur Bankenkrise kam erschwerend hinzu, daß – wie sich jetzt herausstellte – Vermögenswerte, deren Beschaffung durch Bankkredite finanziert worden war und die zur Deckung der Bankkredite dienen sollten, nur in den Büchern, nicht aber tatsächlich vorhanden waren. Als die Dresdner Bank schwer und die Darmstädter und Nationalbank durch den Zusammenbruch der Norddeutsche Wollkämmerei und Kammgarnspinnerei A.G. Nordwolle vernichtend getroffen wurden[267], stellte sich heraus, daß der Vorstand der Nordwolle unbemerkt von seinem Aufsichtsrat mit eigenen Aktien spekuliert (das war verboten und blieb verboten, bis mit der am 1. Mai 2002 in Kraft getretenen Änderung vom 22. April 2002 des § 71 Abs. 1 AktG 1965 der Erwerb und die Verwertung eigener Aktien in großem Umfang freigegeben wurde) und die daraus entstandenen Verluste falsch gebucht hatte. Die Nordwolle war nicht der einzige Fall, in dem Vorstände mangels ausreichender Kontrollmöglichkeiten von Aufsichtsrat und Generalversammlung für die Aktionäre verlustreiche Spekulationen mit eigenen Aktien getätigt hatten.[268] Zusammengebrochen waren an bekannten Großunternehmen z. B. die Frankfurter Allgemeine Versicherung A.G. (FAVAG), die Schultheiss-Patzenhofer A.G. und auch damals schon die Rudolf Karstadt A.G.[269]

4.2.2 Abkehr von der parlamentarischen Demokratie

Während die Reichsregierung über die Behebung der Bankenkrise beriet, kamen auch die vorstehend erwähnten Unterschleife der Vorstände zur Sprache.[270] Die Reichsregierung wollte schnell eine Sicherung gegen Bilanzfälschungen einrichten,

[266] Henning, S. 100 ff. (Zitat: S. 102)
[267] Lück, S. 3
[268] 75_Born, S. 90, S. 96
[269] Lück, S. 3
[270] 75_Born, S. 96

und dies sollte geschehen durch eine Änderung der aktienrechtlichen Vorschriften im zum 1. Januar 1900 in Kraft getretenen Handelsgesetzbuches von 1897; diese Änderung mußte mit Hilfe des Notverordnungs-Artikels (Artikel 48 der WEIMARER REICHSVERFASSUNG[271]) erfolgen, und nicht im Wege des normalen parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens.

> Hierzu ist folgendes anzumerken: Der Sinn dieses Artikels scheint völlig klar zu sein: mit der Formel des (von Cicero in <oratio in Catilinam prima 2,4> wiedergegebenen) „äußersten Senatsbeschlusses" »*videant consules, ne quid detrimenti capiat res publica*«, wurden schon den amtierenden römischen Konsuln im Notstand außerordentliche Vollmachten verliehen.[272] Also: wenn das Vaterland in Gefahr war, konnte der Reichspräsident die ihm geeignet scheinenden Mittel zur Abwehr dieser Gefahr ergreifen. Stimmte aber der Reichstag nicht mit der Auffassung des Reichspräsidenten überein, so waren auf Verlangen des Reichstages die vom Reichspräsidenten ergriffenen Maßnahmen außer Kraft zu setzen. Jedoch konnte der Reichspräsident dann den Reichstag auflösen und Neuwahlen anordnen. Da die Parteien nicht abzusehen vermochten, welches Ergebnis eine Reichstagsneuwahl haben würde, nahm die Reichstagsmehrheit die Gesetzgebung auf dem Notverordnungswege, wenn auch zähneknirschend, hin,
>
> Schon nach dem Wortlaut des Artikels 48 WRV konnte niemand auf den Gedanken kommen, daß ein vom Volk gewählter Reichspräsident[273], der vom Reichspräsidenten ernannte Reichskanzler[274] und die auf dessen Vorschlag vom Reichspräsidenten ernannten Reichsminister[275], also die Reichsregierung[276], die doch zu ihrer Amtsführung des Vertrauens des Reichstages bedurften[277], einmal die Reichsgesetzgebung derart an sich reißen würden, daß mit Hilfe des Artikels 48 der WRV die Verfassungsvorschrift »*Die Reichsgesetze werden vom Reichstag beschlossen*«[278] völlig ausgehebelt wurde.

[271] RGBl. 1919 I S. 1383 ff.
[272] Bartels, S. 190
[273] Art. 41 WRV
[274] Art. 53 WRV
[275] Art. 53 WRV
[276] Art. 52 WRV
[277] Art. 54 WRV
[278] Art. 68 WRV

Als am 27. März 1930 das (zweite) Kabinett Hermann Müller (Franken) zurückgetreten war, weil sich im Reichstag keine ausreichende Mehrheit mehr fand;[279] waren ausreichende Mehrheiten für eine neue Reichsregierung im Rahmen der parlamentarischen Regierungsform angesichts der sich schon lange abzeichnenden Kompromißunfähigkeit oder -unwilligkeit der im Reichstag vertretenen Parteien nicht mehr zu erlangen. Daraufhin ernannte Reichspräsident von Hindenburg am 30. März 1930 Heinrich Brüning zum Reichskanzler. Die von Brüning gebildete Reichsregierung war eine Minderheitenregierung,[280] also eine solche, die nicht das Vertrauen des Reichstages besaß.[281] Am 16. Juli 1930 wurde die erste große Notverordnung auf Grund von Artikel 48 WRV erlassen, die ERSTE VERORDNUNG ZUR SICHERUNG VON WIRTSCHAFT UND FINANZEN. Am 18. Juli 1930 nahm der Reichstag einen sozialdemokratischen Antrag auf Rücknahme dieser Maßnahme an; anschließend wurde der Reichstag auf Grund von Artikel 25 der WRV (»*Der Reichspräsident kann den Reichstag auflösen, jedoch nur einmal aus dem gleichen Anlaß. Die Neuwahl findet spätestens am sechzigsten Tage nach der Auflösung statt.*«) aufgelöst.[282]

Reichspräsident von Hindenburg und Reichskanzler Brüning sowie die nachfolgenden Reichskanzler von Papen und Schleicher spielten gemeinsam auf diesem Instrument von Notverordnungs- und Auflösungsrecht als den verfassungsmäßigen Möglichkeiten des Reichspräsidenten, um die jeweilige Regierung, die Exekutive, zu stärken und nicht vom Vertrauen des Parlamentes (das diesem Spiel jedoch „nolens volens“ zusah) abhängig werden zu lassen.[283] – Das ist der Inhalt des Begriffs „Präsidialkabinett“.

4.2.3 Geburt der Wirtschaftsprüfung (durch die Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie)

Die auf den 19. September 1931 datierte VERORDNUNG DES REICHSPRÄSIDENTEN ÜBER AKTIENRECHT, BANKENAUFSICHT UND ÜBER EINE STEUERAMNESTIE verordnete auf

[279] Winkler, S. 371
[280] Matz_Regententabellen, S. 359
[281] Der_Ploetz, S. 884
[282] Der_Ploetz, S. 884
[283] Der_Ploetz, S. 884

Grund des Artikel 48 Abs. 2 der Reichsverfassung im ersten Teil mit VORSCHRIFTEN ÜBER AKTIENGESELLSCHAFTEN UND KOMMANDITGESELLSCHAFTEN AUF AKTIEN als Artikel I u. a. folgende Fassung des

§ 226

(1) Die Aktiengesellschaft darf eigene Aktien … erwerben, wenn es zur Abwendung eines schweren Schadens von der Gesellschaft notwendig ist; …Die genannte Verordnung des Reichspräsidenten verordnete u. a. die Einfügung folgender Vorschrift hinter § 227 des Handelsgesetzbuches:

§ 227a

> (1) Die Mitglieder des Vorstandes sind zum Ersatz verpflichtet, wenn entgegen den Vorschriften der §§ 226 … eigene Aktien … erworben … werden.
>
> (2) Die Mitglieder des Aufsichtsrats sind zum Ersatz verpflichtet, wenn mit ihrem Wissen und ohne ihr Einschreiten eine der im Abs. 1 bezeichneten Handlungen vorgenommen wird.
>
> …

Hierdurch wurde dem Vorstand die Spekulation mit eigenen Aktien untersagt, und es wurden bei Zuwiderhandlung der Vorstand sowie ggf. der Aufsichtsrat schadensersatzpflichtig gemacht.

Die genannte Verordnung des Reichspräsidenten verordnete u. a. als Artikel VI die Einfügung folgender Vorschriften hinter § 262 des Handelsgesetzbuches:

§ 262a

> (1) Der Jahresabschluß der Gesellschaft ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Geschäftsberichts durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen, bevor der

Jahresabschluß der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird.

(2) Die Bilanzprüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Inventur und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern hat sich auch auf die Anwendung der Vorschriften der §§ 260, 260a und b, § 261, §§ 261 a bis e, § 262 zu erstrecken. [284]

§ 262b

(1) Die Bilanzprüfer werden von der Generalversammlung gewählt; die Wahl soll vor dem Ablauf jedes Geschäftsjahres erfolgen. Der Vorstand hat den gewählten Bilanzprüfern den Prüfungsauftrag zu erteilen.

(2) …

(3) …

(4) Hat die Generalversammlung Bilanzprüfer nicht gewählt, so hat … das … Gericht … die Bilanzprüfer zu bestellen; …

(5) …

§ 262c

(1) Als Bilanzprüfer sollen nur gewählt oder bestellt werden

1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind;

[284] § 260: Beschlußfassung über Gewinnverteilung und Entlastung der Organe durch die Generalversammlung; § 260a: Vorschriften zur Erläuterung des Jahresabschlusses; § 260b: Forderung nach Klarheit und Übersichtlichkeit; § 261: Bewertungsvorschriften; § 261a: Vorschriften zur Gliederung der Bilanz; § 261b: Pflicht zur Angabe von Eventualverbindlichkeiten; § 261c: Vorschriften zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung; § 261d: Ermächtigung zum Vorschreiben von Formblättern; § 261e: Nicht-Begründung von Anfechtungen; § 262: Spruchstellenentscheid bei Meinungsverschiedenheiten

2. Prüfungsgesellschaften, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer die in Nr. 1 bezeichneten Eigenschaften besitzt.

(2) Prüfer, auf deren Geschäftsführung die zu prüfende Gesellschaft maßgebenden Einfluß hat, dürfen als Bilanzprüfer weder gewählt noch bestellt werden. Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder und Angestellte der Gesellschaft können nicht als Bilanzprüfer gewählt oder bestellt werden.

§ 262d

(1) Der Vorstand hat den Bilanzprüfern die Einsicht der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Untersuchung des Bestandes der Gesellschaftskasse und der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten.

(2) Die Bilanzprüfer können vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung der ihnen obliegenden Prüfungspflicht erfordert.

§ 262e

(1) Die Bilanzprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. In dem Bericht ist besonders festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den Vorschriften … entsprechen und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise geliefert hat. Die Prüfer haben den Bericht zu unterzeichnen.

(2) Der Bericht ist dem Aufsichtsrate vorzulegen. …

(3) Der Aufsichtsrat hat in seinen Bemerkungen zum Geschäftsbericht anzugeben, durch welche Stelle die Bilanzprüfung stattgefunden hat, und zu dem Berichte der Bilanzprüfer Stellung zu nehmen; er hat ferner in der Generalversammlung, die über den Jahresabschluß zu beschließen hat, Auskunft darüber zu erteilen, ob die Prüfung nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben hat oder nicht.

§ 262f

(1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung wesentliche Einwendungen nicht zu erheben, so haben die Bilanzprüfer dies durch einen Vermerk zu bestätigen; der Bestätigungsvermerk muß ergeben,

ob nach pflichtgemäßer Prüfung auf Grund der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

(2) Der Wortlaut des Bestätigungsvermerks ist in alle Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses aufzunehmen.

§ 262g

(1) Die Bilanzprüfer und, wenn sie sich bei der Prüfung anderer Personen bedienen, auch diese sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben, nicht unbefugt verwerten. Wer seine Obliegenheiten verletzt, haftet der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden. …

(2) Bei Fahrlässigkeit beschränkt sich die Haftung für eine Prüfung auf hunderttausend Reichsmark, …

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit nach Abs. 1 Satz 1 besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Bilanzprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft. Der Vorsitzende des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft und sein Stellvertreter dürfen jedoch die von der Prüfungsgesellschaft erstatteten Berichte einsehen, die hierbei erlangten Kenntnisse aber nur verwerten, soweit es die Erfüllung der Überwachungspflicht des Aufsichtsrats erfordert.

(4) …

(5) …

Hierdurch wurde – zusammengefaßt – vorgeschrieben:

- eine Aktiengesellschaft hat sich hinsichtlich Bilanzierungsfähigkeit, Bewertung und Gliederung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung und hinsichtlich des Inhaltes des Geschäftsberichtes nach den gesetzlichen Vorschriften zu richten; der Jahresabschluß einschließlich der diesem zu Grunde liegenden Buchführung sowie der Geschäftsbericht müssen geprüft werden, bevor der Jahresabschluß den Aktionären zur Beschlußfassung vorgelegt werden darf; der Aufsichtsrat muß sich mit der Prüfung und deren Ergebnis auseinandersetzen, bevor der Jahresabschluß den Aktionären zur Beschlußfassung vorgelegt wird.

- der Pflicht-Prüfer hat als „Soll“ die gesetzlichen Vorschriften anzusehen; der Bilanzprüfer hat unabhängig zu sein, er muß seine Tätigkeit gewissenhaft und unparteiisch durchführen, er ist zur Verschwiegenheit verpflichtet; der Bilanzprüfer hat über seine Prüfung dem Aufsichtsrat der geprüften Aktiengesellschaft schriftlich zu berichten und einen zur Veröffentlichung vorgesehenen formelhaften Bestätigungsvermerk zu erteilen.

Wegen dieser Notverordnung vom 19. September 1931 wird gemeinhin dieser Tag als Geburtsstunde des Wirtschaftsprüferberufes bezeichnet.[285]

Auf diese für den Wirtschaftsprüferberuf in Deutschland grundlegende Notverordnung folgten noch weitere Verordnungen zur Einführung der Pflichtprüfung:

[285] Vgl. Eugen_Cordes, S. 104; Lück, S. 3

4.2.3.1 Erste Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie

In dieser Verordnung vom 15. Dezember 1931 des Reichsministers der Justiz Dr. Joël und des Reichswirtschaftsministers Warmbold[286] wurden in den Artikeln 1 bis 4 und 6 das zeitliche Inkrafttreten der Notverordnung vom 19. September 1931 geregelt sowie Ausnahmen hiervon und die gerichtliche Zuständigkeit im Falle von Streitigkeiten. Artikel 5 besagt: »*Die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer haben nur 1. Personen, die auf Grund der in der Anlage beigefügten Ländervereinbarung als Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt sind, 2. Prüfungsgesellschaften, die in eine von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer zu führende Liste der die Wirtschaftsprüfertätigkeit ausübenden Gesellschaften eingetragen sind.*«

Hierdurch wurde der Ausdruck „Wirtschaftsprüfer" für die mit der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Aktiengesellschaften betrauten „Bilanzprüfer" festgelegt.

4.2.3.2 Anlage zur 1. Verordnung …

Nach der genannten Ländervereinbarung bestand zwischen der Reichsregierung und den Regierungen der Länder Übereinstimmung darüber, daß die folgenden Grundsätze für die öffentliche Bestellung der „öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" als maßgebend anzusehen waren:[287]

- Es wurde eine aus Vertretern der Spitzenverbände der beteiligten Wirtschaftskreise, der Berufsverbände des Revisions- und Treuhandwesens und der Zulassungs- und Prüfungsstellen zusammengesetzte „Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer" gebildet, in der sich die Reichsregierung und die Landesregierungen vertreten lassen konnten. Aufgabe der Hauptstelle war es, die zur Durchführung dieser Vereinbarung erforderlichen einheitlichen Bestim-

[286] RGBl. 1931 I S. 760 f.
[287] RGBl. 1931 I S. 761 ff.

mungen vorzuschlagen und auf deren einheitliche Durchführung und Handhabung hinzuwirken.

- Die öffentliche Bestellung als Wirtschaftsprüfer hatte eine erfolgreich abgelegte Prüfung zur Voraussetzung.

  - Die Landesregierungen hatten im Benehmen mit der Hauptstelle und mit den beteiligten Industrie- und Handelskammern Zulassungs- und Prüfungs*stellen* zu errichten, bei denen je ein *Zulassungs*ausschuß und ein oder mehrere *Prüfungs*ausschüsse zu bilden waren. Die Prüfungsausschüsse hatten sich aus Vertretern der zuständigen Industrie- und Handelskammer, vom Institut für das Revisions- und Treuhandwesen im Benehmen mit den zuständigen Industrie- und Handelskammern zu benennenden Berufsangehörigen, mindestens einem Dozenten der Betriebwirtschaftslehre und einem Vertreter der beteiligten Landesregierung zusammen zu setzen; mindestens ein Prüfungsausschußmitglied sollte die Befähigung zum Richteramt oder zum höheren Verwaltungsdienst haben.

  - Auf Grund einer vor dem Prüfungsausschuß bestandenen Prüfung war der Betreffende von der Landesregierung (oder einer von dieser beauftragten Stelle) durch Vereidigung öffentlich zu bestellen. Die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer waren der Hauptstelle zur Eintragung in eine Liste und dem Institut für das Revisions- und Treuhandwesen mitzuteilen.

- Die für den Wohnsitz eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers zuständige Industrie- und Handelskammer hatte seine Tätigkeit zu überwachen; dieser hatte ein Wirtschaftsprüfer auch eine evtl. Verlegung seiner beruflichen Niederlassung mitzuteilen.

- Im Falle des Fehlens der für die Berufsausübung erforderlichen Zuverlässigkeit eines Wirtschaftsprüfers, oder bei Wegfall einer der für die Bestellung eines Wirtschaftsprüfers erforderlichen Voraussetzungen, hatte die für die Bestellung zuständige Stelle die Bestellung zu widerrufen.

- Während einer Übergangszeit bis höchstens zum 31. Dezember 1935 konnte auf Vorschlag der zuständigen Zulassungs- und Prüfungsstelle nach Maßgabe der Grundsätze der Hauptstelle auch ohne vorgeschriebene Prüfung zum Wirtschaftsprüfer bestellt werden, wer durch bisherige Tätigkeit und Leistungen die für die Ausübung des Berufs als öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer erforderliche sachliche und persönliche Eignung nachwies; gleiches galt für die gesetzlichen Vertreter von Treuhand- und Revisionsgesellschaften.

- Ein öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer war berechtigt, seine Tätigkeit im ganzen Reichsgebiet auszuüben.

4.2.3.3 Ergänzung der Gewerbeordnung

Nachdem schon durch die ZWEITE VERORDNUNG DES REICHSPRÄSIDENTEN ZUR SICHERUNG VON WIRTSCHAFT UND FINANZEN VOM 5. JUNI 1931[288] auf Grund des Artikels 48 Abs. 2 der Reichsverfassung § 36 der Gewerbeordnung dahingehend geändert worden war,[289] daß die nach Landesrecht dazu befugten Staats- oder Kommunalbehörden oder Korporationen berechtigt wurden, Personen … zu beeiden und öffentlich anzustellen, verordnete der Reichswirtschaftwirtschaftsminister Warmbold unter Bezugnahme hierauf, daß die genannten Behörden oder Körperschaften auch befugt seien, Wirtschaftsprüfer zu beeiden und öffentlich anzustellen, auch wenn sie den Beruf nicht selbständig ausübten.

4.2.4 Erste Organisation der Wirtschaftsprüfung

Schon bevor es offiziell Wirtschaftsprüfer gab, hatten sich die erst kommenden Wirtschaftsprüfer durch ihre Berufsverbände eine vorläufige Organisation geschaffen.

[288] RGBl. 1931 I S. 279
[289] RGBl. 1931 I S. 313

4.2.4.1 Arbeitsgemeinschaft für das Revisions- und Treuhandwesen

1925 hatten sich die Berufsverbände des Revisions- und Treuhandwesens, also

1. der die vereidigten und behördlich geprüften Bücherrevisoren im ganzen Reichsgebiet zusammenfassende, aus dem Verband Berliner Bücherrevisoren hervorgegangene, Verband deutscher Bücherrevisoren e. V.,

2. der die großen Treuhandgesellschaften zusammenfassende Reichsbund Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften,

3. der die mittleren und kleinen Treuhandgesellschaften sowie die Einzelprüfer in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zusammenfassende Treuhandverband, Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften, und

4. die Fachgruppe der Treuhänder im Verband deutscher Diplomkaufleute

zur ‚Arbeitsgemeinschaft für das Revisions- und Treuhandwesen' zusammengeschlossen.[290]

4.2.4.2 Institut für das Revisions- und Treuhandwesen

Und schon über ein Jahr vor der offiziellen Geburtsstunde des Wirtschaftsprüferberufes waren die ersten organisatorischen Vorbereitungen für die Gründung dieses Berufes angelaufen: die vier Mitglieder der Arbeitsgemeinschaft hatten am 5. August 1930 das ‚Institut für das Revisions- und Treuhandwesen e. V. (I.f.d.R.u.Tr.)' mit Sitz in Berlin gegründet,[291] dessen Vorsitzender WP Dr. Bernhard Brockhage wurde.[292] Außer den vier Gründungsmitgliedern waren dem I.f.d.R.u.Tr. nachträglich folgende Verbände beigetreten:[293]

[290] Koch, S. 70; Lück, S. 3
[291] Koch, S. 70
[292] Bernhard Brockhage: Geleitwort. In: Wpfr. 1932, S. 1
[293] Koch, S. 71

5. Verband Deutscher Diplom-Bücherrevisoren e. V.,

6. Verband wissenschaftlicher Wirtschafts- und Steuersachverständiger VW,

7. Reichsverband Landwirtschaftlicher Privatbuchstellen,

8. Gruppe der Wirtschaftstreuhänder im Reichsverband der deutschen Volkswirte e. V.,

9. Gruppe „Landwirtschaftliche Sachverständige“ im Reichsbund akademisch gebildeter Landwirte e. V.,

10. V. B. I. Verein beratender Ingenieure e. V.,

11. Bund der Buchsachverständigen Deutschlands e. V.,

12. Deutscher Anwaltverein.

Nach der Satzung des Instituts vom Mai 1930

- konnten Mitglieder des I.f.d.R.u.Tr. werden[294]
  - alle im Gebiet des Deutschen Reiches wohnenden physischen Personen deutscher Reichsangehörigkeit,
  - juristische Personen deutschen Rechts mit Sitz im Gebiet des Deutschen Reiches,

  die das Revisions- und Treuhandwesen
  - selbständig betreiben, oder

[294] Koch, S. 71

  - leitende Personen von Treuhandgesellschaft sind.

- war Zweck des I.f.d.R.u.Tr. die Aufstellung und Förderung einheitlicher Grundsätze für[295]

  - die Ausübung des Berufes,

  - die Fernhaltung von ungeeigneten Personen und Gesellschaften,

  - die Förderung des Berufsnachwuchses.

Erst mit dieser Satzung war dem Institut die Grundlage für seinen Anspruch gegeben, die Berufsorganisation für die dem Beruf angehörenden qualifizierten Personen zu sein, nachdem es vorher ja nur aus den Verbänden bestanden hatte, die das I.f.d.R.u.Tr. gegründet hatten.[296] Über die Qualifikation gab es dann noch Meinungsverschiedenheiten: das Institut sah als zukünftige Norm eine abgeschlossene Hochschulausbildung an, wogegen sich der ‚Deutsche Industrie- und Handelstag (DIHT)' als Organisation der noch fast völlig von in der Praxis geschulten Kaufleuten wandte und sich auch zunächst durchsetzte.[297]

Zwecks Förderung des Zusammenhaltes und der Hebung des Berufsstandes, zum Austausch von Erfahrungen und Anregungen im Revisions- und Treuhandwesen und zur Erörterung aller den Beruf angehenden Fragen[298] gründete das Institut für das Revisions- und Treuhandwesen e. V. mit Beginn des Jahres 1932 die Zeitschrift <Der Wirtschaftsprüfer>, zugleich Fortsetzung des <Archivs für das Revisions- und Treuhandwesen> (Organ des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren e. V., beeidigter oder behördlich geprüfter kaufmännischer Sachverständiger) und der <Zeitschrift für das Treuhandwesen> (Organ des Treuhandverbandes, Verband deutscher Treuhand- und Revisions-Gesellschaften e. V.), ferner Organ des Reichsbundes deutscher Treuhand-

[295] Koch, S. 71
[296] Koch, S. 71
[297] Koch, S. 72
[298] Bernhard Brockhage: Geleitwort. In: Wpfr. 1932, S. 1

Aktiengesellschaften e. V. Dadurch wurde die neue Zeitschrift mit Dr. H. A. Ertel als Schriftleiter Sprachrohr der großen Gründungsmitglieder des I.f.d.R.u.Tr.[299]

4.2.4.3 Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer

Das I.f.d.R.u.Tr. beteiligte sich an der Gründung der ‚Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer',[300] die bereits am 30. Juni 1931 entstanden war. Die Hauptstelle sollte unter Beteiligung von Regierungskommissaren von den Vertretern folgender Verbände gebildet werden:[301]

1. Deutscher Industrie- und Handelstag,
2. Reichsverband der deutschen Industrie,
3. Centralverband des Deutschen Groß- und Überseehandels,
4. Hauptgemeinschaft des Deutschen Einzelhandels,
5. Reichsverband der Privatversicherungen,
6. Institut für das Revisions- und Treuhandwesen als derzeit anerkannte Organisation des Berufes der Wirtschaftsprüfer.

Die Geschäftsführung lag beim DIHT als Gesamtvertreter der Industrie- und Handelskammern.[302]

Schon am 27. Juli 1931 hatte die Hauptstelle Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer beschlossen und sich folgende Aufgaben zugeteilt:[303]

---

[299] Bernhard Brockhage: Geleitwort. In: Wpfr. 1932, S. 1
[300] Wpfr. 1932, S. 94
[301] Koch, S. 73
[302] Koch, S. 72
[303] Koch, S. 73

- Mitwirkung bei der Errichtung von Zulassungs- und Prüfungsstellen und Aufstellung von Richtlinien für deren Zusammensetzung.
- Aufstellung von
  - Zulassungsbedingungen und der Prüfungsordnung für Wirtschaftsprüfer,
  - Anspruchsvoraussetzungen für die persönliche und fachliche Eignung sowie
  - Grundsätzen für den Widerruf und den Verlust der Bestellung.
- Sorge für eine gleichmäßige und sachgemäße Handhabung der Grundsätze.
- Aufstellung von Grundsätzen für die Überwachung der Wirtschaftsprüfer.
- Aufstellung von Grundsätzen über den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer.
- Führung eines Verzeichnisses der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer und der die Wirtschaftsprüfertätigkeit ausübenden Gesellschaften.

Die Hauptstelle wurde damit die offizielle Stelle für den Aufbau des Wirtschaftsprüferberufes, für den es ja noch gar keine Wirtschaftsprüfer gab.[304] Erst als 1932 die ersten Wirtschaftsprüfer bestellt waren, konnte das Institut weiter umgebaut werden.

4.2.4.4 Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.

Nach Bestellung der ersten Wirtschaftsprüfer (1932 gab es 549 Wirtschaftsprüfer, die entweder als Einzelprüfer oder aber in 76 zugelassenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tätig waren[305]) wurde als Fortsetzung des Instituts für das Revisions- und

[304] Koch, S. 73
[305] WPK 202-2005, S. 88

Treuhandwesen[306] durch Beschluß dessen Hauptausschusses vom 15. Februar 1932 daraus das ‚Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (I.d.W.)' umgegründet mit den Organen Vorstand, Hauptausschuß, Hauptversammlung und Geschäftsstelle. – Um nach Um-Gründung des I.d.W. ihre weitere Zusammenarbeit zu sichern, beschlossen die oben unter 2. und 3. sowie 6. bis 12. genannten am bisherigen I.f.d.R.u.Tr. beteiligten Fachverbände und auch das I.d.W. am 15. Februar 1932 die Gründung einer ‚Arbeitsgemeinschaft des Revisions- und Treuhandwesens', die fallweise tätig werden sollte; Vorsitzender der Arbeitsgemeinschaft wurde Dr. Paul Gerstner, ihr Geschäftsführer Dr. H. A. Ertel.[307]

> Erster Vorsitzender des I.d.W. wurde der bisherige Vorsitzende des I.f.d.R.u.Tr., WP Dr. Bernhard Brockhage[308], der nach einer Tätigkeit bei der Disconto Gesellschaft zur Deutschen Treuhand Gesellschaft gestoßen war, deren Vorstand er seit 1914 (und deren Aufsichtsrat er ab 1943) angehörte. In dieser Eigenschaft war Brockhage auch schon maßgeblich an der Gründung des Reichsbundes Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften beteiligt.[309]
>
> Zu stellvertretenden Vorsitzenden wurden gewählt Kommerzienrat Berthold Manasse und Dr. Paul D. Schourp,[310] während Dr. Bodenstein, Dr. Friedländer, Dr. Gerstner, Holtschmidt, Dr. Horn, Mayer, Dr. Schmitt, Dr. Semler, Dr.h.c. Schlomann, Sorge und Dr. Voß weitere Vorstandsmitglieder waren;[311] Dr. Hans Adler und Dr. Paul-Ludwig Buchholz wurden zu Geschäftsführern bestellt.[312]

Gegensätze zwischen Einzelprüfern und Prüfungsgesellschaften wurden dadurch verschärft, daß ursprünglich Zusatzstimmrechte pro rata der beschäftigten qualifizierten Mitarbeiter zugestanden wurden, die naturgemäß überwiegend den Prüfungsgesellschaften zu Gute kommen mußten.[313] Erst als Anfang 1933 jedem Mitglied eine Stimme zugestanden wurde und Satzungsänderungen einer ¾-Mehrheit in der Haupt-

---

306 Koch, S. 76
307 Wpfr. 1932, S. 138
308 Wpfr. 1932, S. 94
309 KPMG 1, S. 152
310 Wpfr. 1932, S. 94 f.
311 Wpfr. 1932, S. 267 (Unvollständigkeit korrigiert: S. 299)
312 Wpfr. 1932, S. 94 f.
313 Koch, S. 74 f.

versammlung wie im Hauptausschuß bedürfen sollten, war die Gegensätzlichkeit überbrückt.[314]

Als ersten Ausfluß seiner Facharbeit hatte das I.d.W. unter dem Vorsitz von Dr. Brockhage einen Fachausschuß eingesetzt, in welchem sich bei der Tätigkeit als Bilanzprüfer nach der Aktienrechtsverordnung vom 19. September 1931 ergebende Zweifelsfragen grundsätzlicher Natur beraten werden sollten.

In der Zeitschrift <Der Wirtschaftsprüfer> nahm im Januar 1933 Schmalenbach die Gelegenheit wahr, um unter dem Stichwort „Leistungssteigerung!“ Kritisches zur bisherigen Entwicklung der Wirtschaftsprüfer zu sagen:

> Wenn auch nach nur einem Jahr der Bestellung von Wirtschaftsprüfern noch nichts Abschließendes gesagt werden kann, muß doch schon gesagt werden, daß die Prüfungskommissionen in zu vielen Fällen zu milde gewesen sind. Das oberste Ziel im kommenden Jahr muß sein: Leistungssteigerung! Leistungssteigerung um jeden Preis. Die Prüfungen sollten so verschärft werden, daß nicht mehr als 50 Kandidaten in ganz Deutschland das Examen bestehen. – Über den Fragen der theoretisch vertieften fachlichen Qualifikation und der beruflichen Weiterbildung steht die des ethischen Fundaments: wichtiger als die Entsprechung mit dem Wortlaut des Gesetzes ist die Erfüllung dessen Sinns. Dieser sich entwickelnde junge Beruf muß von Anfang an von ethisch unzuverlässigen Elementen frei gehalten werden; lieber einen Auftrag verlieren als ein Überzeugungsopfer bringen. Andernfalls wird Schlappheit in der Berufsauffassung zu einer den ganzen Beruf herabsetzenden chronischen Krankheit.[315]

Nachdem offiziell die Bestellung von 500 Wirtschaftsprüfern und die Eintragung von 80 Prüfungsgesellschaften 1932 mitgeteilt und festgestellt worden war, daß laut gewordene Klagen nicht so berechtigt wären, daß Zweifel am Gesamten geäußert wer-

[314] Koch, S. 75 f.
[315] E. Schmalenbach: Leistungssteigerung! In: WP. 1933, S. 2

den könnten und Mängel beseitigt werden würden,[316] erwiderte Dr. Brockhage auf Schmalenbachs kritische Anmerkungen:

> Ist Schmalenbachs Forderung praktisch nach einem numerus clausus angebracht? Auch wenn entgegen seinerzeit gehegten Erwartungen eine Überzahl von Wirtschaftsprüfern zum Teil unter starkem Beschäftigungsmangel leidet: Nein! – Es kann vor allem nicht die Aufgabe der Zulassungs- und Prüfungsstellen sein, über die Feststellung der Eignung eines Bewerbers in persönlicher und fachlicher Hinsicht hinaus den Wettbewerb im Beruf vom Bedarfsstandpunkt her zu regulieren.[317]

In der ersten Hauptversammlung des I.d.W. in Berlin am 19. Februar 1933 wurde Dr. Bernhard Brockhage einstimmig zum Vorsitzenden und Kommerzienrat Berthold Manasse und Dr. Paul D. Schourp zu stellvertretenden Vorsitzenden gewählt; weitere Vorstandsmitglieder wurden Becker, Dr. Bodenstein, Friedrich, Dr. Gerstner, Heyer, Holtschmidt, Dr. Horn, Dr. Klinger, Mayer, Mundorf, Dr. Orenstein, Dr. Schmitt, Schreuer, Dr. Semler, Sorge, Susat und Dr. Voss.[318]

Im ersten Rechenschaftsbericht[319] wurde festgestellt, daß die organisatorische und rechtliche Grundlage des neuen Berufsstandes in zweijähriger Arbeit geschaffen wurde; auch wenn der Aufbau einer reinen Selbstverwaltung nicht gelungen sei, stehe doch dem I.d.W. eine gleichberechtigte Mitwirkung und -bestimmung in allen Angelegenheiten der Schaffung und Regelung des Berufsstandes zu. Des weiteren wurde ausgeführt:

- Das I.d.W. hat erarbeitet: die Satzung der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer; die Bestimmungen über die Errichtung und das Verfahren der Zulassungs- und Prüfungsstellen; die Zulassungsbedingungen und die Prü-

[316] E. Schmalenbach: Leistungssteigerung! In: WP. 1933, S. 2
[317] B. Brockhage: Auslese und Leistungssteigerung. In: WP. 1933, S. 113 f.
[318] WP. 1933, S. 83
[319] WP. 1933, S. 12 f.

fungsordnung. Schließlich wurde mit eine eigene Zeitschrift mit dem Titel <Der Wirtschaftsprüfer> gegründet.

- Mängel waren namentlich Kinderkrankheiten im Zulassungsverfahren, wo nicht immer und überall sofort die richtige Linie gefunden wurde.

- Zu tun bliebe noch Vieles und Wichtiges; z. B. hätte der Fachausschuß zur Lösung von sich aus der Aktienrechtsnovelle vom September 1931 ergebenden Fragen seine Tätigkeit noch nicht wie beabsichtigt ausüben können.

Die Zusammenfassung *aller* WPs und WPGs im Institut soll berechtigte Sonderinteressen einer jeden Gruppe objektiv und unparteilich berücksichtigen: der Vorstand muß satzungsgemäß je zur Hälfte aus Einzelprüfern und Vertretern von Prüfungsgesellschaften bestehen. Abweichen von Un- und Überparteilichkeit würde zum Auseinanderfallen des Instituts führen. Dennoch haben sich die früheren Gegensätze zwischen WPs und WPGs wieder bemerkbar gemacht; aber erst wenn Zusammengehörigkeit und Interessensolidarität *im IdW* vorherrschen, werden die Interessen *aller* Berufsangehörigen *vom IdW* vertreten werden können.[320]

4.3 Der Berufsstand im nationalsozialistischen „Führerstaat“

Mit dem Rücktritt von Reichskanzler Hermann Müller (Franken) am 27. März 1930[321] und der Unmöglichkeit, eine von einer Reichstagsmehrheit getragene Nachfolgeregierung zu bilden, hatte sich der Parlamentarismus der Weimarer Republik selbst „ad absurdum“ geführt. Die Idee des Weimarer Parlamentarismus verfügte spätestens seit 1930 auch über keine in der Bevölkerung verankerte Legitimität mehr, wenn es eine solche überhaupt jemals gegeben haben sollte, denn den Bürgern fehlte nicht nur das republikanische Bewußtsein[322], sondern als von der Schrumpfung des Wirtschaftslebens bedrängte Wähler wollten viele „mit den Bankrotteuren das ganze republikani-

[320] Bernhard Brockhage: Zum Beginn des Jahres 1933. In: WP. 1933, S. 12 f.
[321] Matz_Regententabellen, S. 359
[322] Kinder_Weltgeschichte, S. 471

sche System zum Teufel jagen“[323] und einer Partei, die alles zu verbessern versprach, nunmehr die Möglichkeit zur Verwirklichung dieses Versprechens geben. Allerdings war diese Entwicklung nicht zwangsläufig wie ein Naturgesetz. Das komplizierte System „Demokratie“ hätte jedoch gründlich gelernt werden müssen, und zwar sowohl von den Wählern als auch von den Abgeordneten. Hierfür hätte es aber vor allem Lehrer geben müssen, die ihrerseits in Demokratie ausgebildet gewesen wären, und solche gab es kaum.[324]

4.3.1 „Machtergreifung“ Hitlers

Somit war die Ernennung Hitlers zum Reichskanzler nicht nur nach der Weimarer Reichsverfassung *legal*, sondern auch, da sie dem Willen der vom Anwachsen der KPD verschreckten Bevölkerungsmehrheit entsprach, *legitim*.

Welche anderen Möglichkeiten hätte der Reichspräsident noch gehabt?

- Der Rücktritt Hermann Müllers 1930 war erfolgt, weil eine Reichstagsmehrheit angesichts der Kompromiß-unfähigkeit oder -unwilligkeit der Parteien im Reichstag nicht mehr zu erlangen war. Anfang 1933 war bei 52% Abgeordneten von NSDAP und KPD daran noch weniger zu denken.[325]

- Als Brüning 1932 nach 26 Monaten gestürzt wurde, von Papen 1932 nach 5½ Monaten und Schleicher 1933 nach 2 Monaten zurücktraten,[326] gab es keine Möglichkeit mehr zur Bildung einer Regierung der demokratischen Kräfte, die die Billigung des Reichstags erhalten hätte.

- Curtius hat wohl recht, wenn er schreibt, daß mit dem Fortschreiten der wirtschaftlichen Erholung der sich schon zeigende Rückgang der NSDAP, verstärkt durch die Erschöpfung derer Finanzmittel, die auf Zusammenarbeit mit

[323] Mann, S. 272 f.
[324] Eschenburg 2000b, S. 195
[325] Kinder_Weltgeschichte, S. 470
[326] Kinder_Weltgeschichte, S. 471

den anderen europäischen Völker bauenden Kräfte wieder hätte erstarken lassen.[327] Aber ein Reichskanzler mußte jetzt bestellt werden und nicht erst in einer ferneren Zukunft.

- Offenbar ist auch folgende Möglichkeit erwogen worden: Der Reichspräsident löst mit Zustimmung des Reichskanzlers nach Art 25 WRV den Reichstag auf; unter Verstoß gegen Artikel 23 WRV werden Neuwahlen bis 1934 ausgesetzt – ein solcher Staatsstreich sei als „Staatsnotstand“ zu rechtfertigen; Hitler und seine NSDAP würden einige Monate oder Jahre ohne Wahlen nicht aushalten.[328] Da jedoch ein solcher Staatsstreich einen Bürgerkrieg auslösen konnte, dem Reichswehr und Polizei nicht gewachsen sein würden, verweigerte der greise Reichspräsident seine Zustimmung.[329]

Und so „ging ein Ruck durch Deutschland“, als am 30. Januar 1933 Adolf Hitler Reichskanzler wurde. Was der „nationalsozialistische Führerstaat“ sein wollte, faßte Muchow in einem Satz zusammen: »*Das Ziel des nationalsozialistischen Kampfes ist die Schaffung eines kraftvollen völkischen Staates und einer berufsständisch gegliederten Wirtschaft.*«[330], also eines „völkischen Staates auf berufsständischer Grundlage“[331]. Tatsächlich aber war der Führerstaat, wie Kershaw – allerdings erst im nachhinein – unter Bezug auf Broszat feststellte, ein administratives Chaos; ein Chaos, das weder geplant noch zufällig entstanden war, sondern das sich aus Hitlers Unvermögen, das Verhältnis von Partei und Staat systematisch zu regeln oder regeln zu wollen und ein geordnetes autoritäres Regierungssystem zu schaffen, ergeben hatte.[332]

[327] Curtius, S. 83 f.
[328] Eschenburg 2000a, S. 294; S. 311
[329] Papen, S. 266; S. 250
[330] ht26 Muchow
[331] ht26 Muchow
[332] Kershaw, S. 121

4.3.2 Gleichschaltung und Ermächtigungsgesetz

4.3.2.1 Gleichschaltung

Das Ziel, mittels der NSDAP einen völkischen Führer-Staat auf berufsständischer Grundlage zu schaffen, mußte auf verschiedenen Ebenen erreicht werden:

1. Einmal war auf staatlicher Ebene der politische Wille der Länder mit dem politischen Willen des Reiches gleichzuschalten. Nachdem in den meisten Ländern bereits NSDAP-geführte Regierungen bestanden und Preußen als größtes Land schon 1932 durch Reichskanzler von Papen für die Reichsregierung übernommen worden war, folgte Anfang März 1933 die Machtübernahme durch die NSDAP auch in Baden, Bayern, Hamburg, Hessen, Lübeck, Sachsen und Württemberg;[333] die bisherigen Ministerpräsidenten wurden zunächst durch „Reichskommissare“ ersetzt und in der Folge in allen Ländern durch „Reichsstatthalter“.[334] Am 30. Januar 1934 gingen nach Auflösung der Volksvertretungen der Länder deren Hoheitsrechte auf das Reich über.[335] Nachdem im Februar 1933 die KPD faktisch verboten worden war, wurde die SPD im Juni 1933 verboten, DNVP, DVP, DDP, BVP und Zentrum lösten sich selbst auf, anschließend wurde die Neubildung von Parteien verboten.[336]

2. Zum anderen mußten aber auch die gesellschaftlichen Organisationen aller Art, wie Parteien, Jugendverbände, Interessenvertreter, Gewerkschaften und Arbeitgeberverbände entweder verboten oder mehr oder weniger freiwillig in die entsprechenden NS-Organisationen überführt werden, sodaß im letzteren Fall ihre Mitglieder automatisch Mitglieder einer NS-Organisation wurden.[337] Die bisherigen Gewerkschaften wurden am 2. Mai 1933 aufgelöst, ihre Vermögen und

[333] ht5 Gleichschaltung
[334] Der_Ploetz, S. 892 f.
[335] Der_Ploetz, S. 895
[336] Der_Ploetz, S. 893; S. 895
[337] ht5 Gleichschaltung

Mitglieder in die eine Woche später gebildete „Deutsche Arbeitsfront (DAF)“ übernommen und damit der NSDAP angeschlossen.[338]

4.3.2.2 Ermächtigungsgesetz

Am 30. Januar 1933 ernannte Reichspräsident von Hindenburg gemäß Artikel 53 der Weimarer Reichsverfassung Hitler zum Reichskanzler und von Papen zum Vizekanzler sowie von Blomberg, Eltz von Rübenach, Frick, Göring, Gürtner, Hugenberg, von Neurath, Schwerin von Krosigk und Seldte zu Reichsministern.[339] Da am 1. Februar 1933 der Reichstag, der siebte der Weimarer Republik, der erst am 6. November 1932 gewählt worden war, aufgelöst wurde[340] – Hitler hatte noch vor der Vereidigung seines Kabinetts die Auflösungsorder gefordert, welcher Forderung von Hindenburg auch nachkam[341] – und Reichspräsident von Hindenburg ab Februar 1933 noch drei (Not)Verordnungen erließ[342] (die letzte am 18. März 1933[343]), kann das Kabinett Hitler für diese Zeit füglich als Präsidial-Kabinett bezeichnet werden.

Am 5. März 1933 wurde der achte Reichstag gewählt, der am 21. März 1933 in der Potsdamer Garnisonkirche zur Eröffnungsfeier zusammentrat[344], und der am 23. März 1933 mit verfassungsändernder Mehrheit das GESETZ ZUR BEHEBUNG DER NOT VON VOLK UND REICH („ERMÄCHTIGUNGSGESETZ“) beschloß[345]. Das ErmG[346] trat nach Artikel 5 mit dem Tage seiner Verkündung, also am 24. März 1933, in Kraft, und es sollte entweder am 1. April 1937 oder dann, wenn die gegenwärtige Reichsregierung durch eine andere abgelöst würde, wieder außer Kraft treten.[347] – Nun, die damalige

[338] Der_Ploetz, S. 894
[339] Der_Ploetz, S. 890 f.
[340] Der_Ploetz, S. 893
[341] Papen, S. 275 f.
[342] document
[343] WP. 1933, S. 136
[344] Papen, S. 306
[345] Kinder_Weltgeschichte, S. 473; Der_Ploetz datiert das Zustandekommen des Ermächtigungsgesetzes wohl richtig auf den 24. März 1933
[346] RGBl. 1933 I, S. 141 (in: document)
[347] RGBl. 1933 I, S. 141 (in: document)

Reichsregierung wurde nicht durch eine andere abgelöst, und die Geltungsdauer des Ermächtigungsgesetzes wurde 1937[348] und 1941 einfach verlängert[349].

Als entscheidende Inhalte des ErmG ergaben sich:

1. Die Bestimmung, daß die Reichsgesetze vom Reichstag beschlossen würden, blieb zwar theoretisch in Kraft, sie wurde aber praktisch überrollt durch die Ermächtigung, daß die Reichsregierung ohne den Reichstag Reichsgesetze beschließen konnte. – Nun hatte zwar in den vorhergehenden zwei Jahren, seit der Kanzlerschaft Brünings, die Gesetzgebung auch wenigstens formell in den Händen des Reichspräsidenten und damit wohl materiell in denen des Reichskanzlers gelegen, aber immerhin gestützt auf einen Artikel der Reichsverfassung, und nicht auf ein Reichsgesetz, das vier Jahre lang in Kraft bleiben sollte.

2. An Reichsgesetze, die von der Reichsverfassung abweichen könnten, wie sie nunmehr von der Reichsregierung beschlossen werden konnten, hatte in der Vergangenheit aber niemand ernstlich gedacht.

Damit ging die gesetzgebende Gewalt auf die ausführende Gewalt über,[350] es gab keine (Gewalten)Teilung mehr zwischen der Gewalt Exekutive und der Gewalt Legislative – wie es mit der Judikative weitergehen sollte, würde die Zukunft zeigen.

Schlußfolgerung

Wenn nach Popper der Wortsinn von „Demokratie“ (Volksherrschaft oder Volkssouveränität), „Aristokratie“ (Herrschaft der Besten oder Vornehmsten) oder „Monarchie“ (Herrschaft eines einzelnen) nicht weiter hilft, da selbst in einer Demokratie

[348] RGBl. 1937 I, S. 105 (in: document): »Der Reichstag hat das folgende Gesetz einstimmig beschlossen, das hiermit verkündet wird: Einziger Artikel (1) die Geltungsdauer des Gesetzes zur Behebung der Not von Volk und Reich („Ermächtigungsgesetz“) vom 24. März 1933 (Reichsgesetzbl. I S. 141) wird bis zum 1. April 1941 verlängert. (2) … Berlin, den 30. Januar 1937. Der Führer und Reichskanzler Adolf Hitler Der Reichsminister des Innern Frick«

[349] document

[350] Kinder_Weltgeschichte, S. 473

nicht das Volk herrscht, sondern die Regierungen und die nicht zur Verantwortung zu ziehende Beamten-Bürokratie, so gibt es für Popper unabhängig von ihrer Benennung nur zwei Staatsformen: die eine, in der es möglich ist, die Regierung ohne Blutvergießen wieder loszuwerden, und die andere, in der das eben nicht möglich ist. Solange man die Regierung ohne Blutvergießen wieder loswerden kann, kommt es *nicht* darauf an, *wer* regiert. Denn jede Regierung, die weiß, daß sie ohne Blutvergießen abgelöst werden kann, wird schon aus diesem Grund die Zufriedenheit der Regierten zu erlangen suchen; dies braucht eine Regierung, die sicher sein kann, nicht wieder abgelöst zu werden, nicht zu tun.[351]

> Poppers Darlegungen beruhen auf seiner grundsätzlicheren Auffassung, daß nämlich »*die Idee der einen, einheitlichen Idee, der Glaube an den einen, einheitlichen und ausschließlichen Glauben*«[352] zu Terror und Unmenschlichkeit führt.[353] – Popper lehnte solchen Terror aber nicht aus wirtschaftlichen Überlegungen ab, denn selbst wenn eine staatliche, zentralistisch geplante Wirtschaft der freien Marktwirtschaft überlegen wäre, würde er gegen die Planwirtschaft allein aus dem Grunde sein, weil sie die Macht des Staates bis zur Tyrannei vergrößert.[354] – Und wenn selbst die größten Diktatoren gezwungen waren, »*zu sprechen, als ob sie an die Freiheit, den Frieden und die Gerechtigkeit glaubten*«[355], so deshalb, weil diese Heuchelei eine unbewußte und ungewollte Anerkennung von Freiheit, Frieden und Gerechtigkeit war.[356]

4.3.3 Politische Lenkung des Berufsstandes

Die vorgehend beschriebenen politischen Änderungen waren auch bedeutsam für den jungen Wirtschaftsprüferberuf. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hatte nämlich einen „Geburtsfehler“: er war ein Kind des verhaßten „Systems“. Seine Gründung erfolgte zwar nicht mehr im parlamentarischen Verfahren, sondern auf dem Weg einer

[351] Popper 1995, S. 207 f.
[352] Popper 1988, S. 240
[353] Popper 1988, S. 240
[354] Popper 1988, S. 248
[355] Popper 1988, S. 247
[356] Popper 1988, S. 247

Notverordnung des Reichspräsidenten, aber immerhin – die Verordnung vom 19. September 1931 trug auch die Unterschrift des Reichskanzlers Dr. Brüning, und der war den neuen Herren ja gar nicht genehm. Außerdem waren Prüfungsobjekt ja die Jahresabschlüsse großer Aktiengesellschaften, deren Anteile doch „Schacherobjekt des Börsenjudentums“ waren.[357] Jedenfalls mußte der junge Berufsstand um sein Fortbestehen fürchten.

> Diese Furcht war letzten Endes unbegründet, denn der nationalsozialistische Staat hatte die große Bedeutung des Wirtschaftsprüfers, den staatliche Anerkennung aus dem Wirtschaftstreuhänderberuf als „primus inter pares“ hervorhob, erkannt, da Wirtschaftsprüfung nicht mehr nur eine „Privatveranstaltung“ war, sondern eine Einrichtung im öffentlichen Interesse, und die einzelnen Glieder des wirtschaftlichen Organismus entsprechend dem Totalitätsgedanken im Interesse der Volksgemeinschaft richtig funktionieren mußten. Deshalb wurde das Prüfungs- und Treuhandwesen von Regierung und Partei auch pfleglich betreut.[358]
>
> Deshalb mußte aber auch die berufspolitische Stellung des Wirtschaftsprüfers im Zuge der Umgestaltung des gesamten Wirtschaftslebens und aller Berufe durch den Nationalsozialismus im Hinblick auf weltanschauliche, kulturelle und ethische Anschauungen einer organisatorischen Wandlung unterworfen werden.[359]
>
> Der erste Schritt hierzu war die Eingliederung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen. Dem folgte die Erfassung in der Reichsfachgruppe Wirtschaftsrechtler im BNSDJ[360]

[357] Hitler, S. 344 f.
[358] Hermann Anatol Ertel: Die Gesetzgebung und die amtlichen Erlasse im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus. In: WT. 1935, S. 6
[359] Hermann Anatol Ertel: Die Gesetzgebung und die amtlichen Erlasse im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus. In: WT. 1935, S. 7
[360] Hermann Anatol Ertel: Die Gesetzgebung und die amtlichen Erlasse im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus. In: WT. 1935, S. 8

4.3.3.1 Gleichschaltung des Berufsstandes

Und dann ging es Schlag auf Schlag:

- Das IdW beeilte sich vorsichtshalber, in seiner oben erwähnten ersten Hauptversammlung in Berlin am 19. Februar 1933 einmütig zu erklären, »*daß sich die deutschen Wirtschaftsprüfer lediglich von dem Gesamtwohl der deutschen Wirtschaft leiten lassen*«.[361]

- Die Verbände in der Arbeitsgemeinschaft des Revisions- und Treuhandwesen beschlossen einstimmig folgende Adresse:

  »*„Wir bekunden unser Vertrauen zur Regierung der nationalen Erhebung und begrüßen ihre Erklärungen zum Aufbau von Staat und Wirtschaft. Wir lassen uns bei unserer Arbeit von dem Gedanken der Vaterlandsliebe und der Förderung des Ansehens des deutschen Volkes und insbesondere der Förderung des Wiederaufbaues der deutschen Wirtschaft leiten.*

  Die in unseren Verbänden organisierten Berufsangehörigen des deutschen Revisions- und Treuhandwesens betrachten es als ihre vornehmste Aufgabe, treue und gewissenhafte Berater der einzelnen Wirtschaftsunternehmungen und Sachwalter der deutschen Volkswirtschaft zu sein.

  Wir und die uns angeschlossenen Verbände werden deshalb nach besten Kräften die Ziele der Regierung Adolf Hitler unterstützen. Wir hoffen und wünschen mit anderen Berufen und deutschen Volksständen, daß die Anstrengungen der nationalen Regierung zum Wiederaufbau der daniederliegenden Wirtschaft in Deutschland von Erfolg gekrönt sein mögen.“«[362]

[361] WP. 1933, S. 83 f.
[362] WP. 1933, S. 147 f.

- Mit dem 29. Mai 1933 nahm das Institut der Wirtschaftsprüfer die Einordnung in die politische Front der nationalsozialistischen Bewegung durch den korporativen Anschluß an den „Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen (BNSDJ)“ und damit die Eingliederung in die „Front des deutschen Rechts“ vor.[363] – Sämtliche mit dem Recht verwurzelten Berufe und Amtsträger wurden in die Front des deutschen Rechts zusammengeführt; somit trat der Deutsche Rechtsstand neben die Arbeitsfront, den Nährstand und den Wehrstand: der Staat des „Dritten Reiches“ gründet sich dadurch auf Boden, Arbeit, Recht und Wehrertüchtigung.[364]

  - Die organisatorischen Träger des deutschen Rechtsstandes waren die Deutsche Rechtsfront und unter ihrem Dach der Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen.[365]

  - Führer der Deutschen Rechtsfront war der Reichsjustizkommissar, Staatsminister Dr. Frank, mit dem preußischen Justizminister Kerrl und Staatssekretär Freißler als Stellvertretern. Innerhalb der Deutschen Rechtsfront bestanden folgende Reichsfachgruppen: Fachgruppe Richter und Staatsanwälte, Fachgruppe Rechtsanwälte, Fachgruppe Notare, Fachgruppe Hochschullehrer, Fachgruppe Verwaltungsbeamte, Fachgruppe Wirtschaftsrechtler (Reichsfachgruppenleiter: Dr. Mönckmeier), Fachgruppe Rechtspfleger und Justizbeamte, Fachgruppe Referendare.[366]

  - Beim BNSDJ war eine Reichsgeschäftsstelle gebildet aus der Reichsführung mit dem Reichsgeschäftsführer und dem stellvertretenden Reichsgeschäftsführer, dem Führerstab mit u. a. den Reichsfachgruppenleitern der Berufsgruppen Richter und Staatsanwälte, Rechtspfleger, Verwaltungsjuristen, Anwälte, Notare, Wirtschaftsrechtler, Hochschullehrer, Referendare, und eine dritte Abteilung der Reichsgeschäftsstelle unter ihrem Stabsleiter be-

[363] WP. 1933, S. 221
[364] WP. 1934, S. 22
[365] WP. 1934, S. 22
[366] WP. 1934, S. 23

stand aus Personalamt, Schulungs- und Propagandaamt, Sozialamt, Finanzverwaltung, Archiv und Bibliothek.[367]

- Neben den um das tägliche Brot unseres Volkes sich mühenden deutschen Menschen im Nährstand, den um die wirtschaftliche Erhaltung unseres Volkes ringenden deutschen Menschen in der Arbeitsfront, den die körperliche Ertüchtigung unseres Volkes sichernden deutschen Menschen im Wehrstand, standen jetzt die für die neue Gestaltung eines deutschen Rechts in der Deutschen Rechtsfront kämpfenden Diener am deutschen Recht als Wahrer und Hüter der deutschen Rechtsordnung.[368]

- In Anwesenheit des Reichsjustizkommissars Staatsminister Dr. Frank wurde dann am 8. Juni 1933 der Institutsvorstand auf der Grundlage der Vorschriften der Institutssatzungen durch Umbesetzung gleichgeschaltet. Durch freiwillige Rücktritte und entsprechende Zuwahlen ergab sich folgender neuer zwölfköpfiger Vorstand: Otto Wanieck (Mitglied der NSDAP und damit Parteigenosse = Pg.) als Vorsitzender und Dr. Bodenstein, Dr. Horn, Dr. Klinger, Mayer, Dr. Michalowsky, Dr. Prachtl, Dr. Schourp, Dr. Semler, Specht, Dr. Voss und Weyer als weitere Mitglieder – Dr. Brockhage, Manasse, Becker, Friedrich, Dr. Gerstner, Heyer, Holtschmidt, Mundorf, Dr. Orenstein, Dr. Schmitt, Schreuer, Sorge und Susat waren nicht mehr Vorstandsmitglieder. Dr. Brockhage wurde auf Vorschlag von Herrn Wanieck wegen seiner hervorragenden Verdienste und langjährigen unermüdlichen Arbeit für die Ausgestaltung des Berufes und des Instituts zum Ehrenvorsitzenden gewählt; das unantastbare Gerechtigkeitsgefühl Dr. Brockhages fände den stärksten Dank und die Anerkennung des Berufes. Gleichzeitig sprach Herr Wanieck den anderen zurückgetretenen Vorstandsmitgliedern den Dank des Berufes für ihre uneigennützige Tätigkeit im Interesse des Berufes aus.[369]

[367] WP. 1934, S. 94
[368] WP. 1934, S. 22
[369] WP. 1933, S. 222

Vorher hatte Dr. Brockhage in seiner Ansprache an Staatsminister Dr. Frank u. a. ausgeführt:

- Das Institut hatte sich noch vor seiner sich jetzt vollziehenden Gleichschaltung rückhaltlos in den Dienst des Wiederaufbaus der deutschen Wirtschaft unter der Führung der nationalen Regierung gestellt. Da die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers Dienst am deutschen Wirtschaftsleben sei, hätten sich die Berufsangehörigen ebenso wie die Institutsleitung betont auf diesen Gesichtspunkt eingestellt.[370]

- Das Institut sei durch Streitigkeiten innerhalb des Berufsstandes und unbegründete Angriffe gegen die Institutsleitung in seiner Entfaltung außerordentlich gehemmt worden. Da Einzelprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften für das deutsche Wirtschaftsleben nötig seien, hätten beide ihre Existenzberechtigung. Streit und Fehde zwischen ihnen gereichten nur zum Nachteil des Berufsstandes und der volkswirtschaftlichen Aufgaben, die der Berufsstand zu erfüllen habe. – An den Reichsjustizkommissar als Vertreter der Reichsregierung wurde die Bitte um auch weiterhin Unterstützung und Förderung der Arbeit des Instituts gerichtet.[371]

Staatsminister Dr. Franck führte dann programmatisch aus:

> Schon 1926 wurde durch den Führer der Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen und Volkswirte gegründet, um die das Wesen der wirtschaftlichen Vorgänge erkennenden Fachleute der Wirtschaft und die vom Recht gebildete formelle Basis der sich entwickelnden Wirtschaft zusammen zu bringen. Die große Aufgabe der Wirtschaftsprüfer, die Dr. Frank die *Notare der Wirtschaft* nennen wolle, sei, mit ihrer klaren Einsicht in wirtschaftliche Zusammenhänge die Vertrauensbasis der deutschen Wirtschaft wiederherstellen und wirtschaftsfern urteilenden Juristen ein „Halt!“ entgegen zu rufen. Deshalb wolle die Reichsleitung des BNSDJ auch weder die Selbständigkeit des Instituts antasten noch an Partei-

[370] WP. 1933, S. 222
[371] WP. 1933; S. 222

> politik denkend in den Bereich der Erfahrungen der Wirtschaftsprüfer eindringen. Denn die NSDAP war und werde niemals Partei sein, sie sei die politische Organisationsform eines neu erwachten deutschen Volkes, so wie der BNSDJ die ständische Gliederung aller mit dem Recht in Zusammenhang stehenden Berufe sei. Die Interessen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer würden gefördert werden, soweit sie dem Grundsatz der Bewegung „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“ entsprächen.[372]

Herr Wanieck dankte unter dem starken Beifall der Anwesenden Staatsminister Dr. Frank für dessen Ausführungen, versprach die Mitwirkung des Berufsstandes an der Schaffung eines neuen deutschen Rechts, und schloß mit dem einstimmigen Ruf der Anwesenden „Heil Hitler!“[373]

In der Folge vergrößerten sich zwar die Befugnisse des I.d.W., dafür wurde es selbst aber auch stärker in die nationalsozialistische Wirtschaftspolitik eingebunden:

- Der Reichsleiter der Rechtsabteilung der NSDAP (Reichsjustizkommissar Staatsminister Dr. Frank) gab bekannt, daß u. a. öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer durch den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen ausschließlich und primär in die Deutsche Rechtsfront eingegliedert und von ihr erfaßt würden. Hiermit wurde geklärt, daß die qualifizierten Berufsangehörigen des Revisions- und Treuhandwesens ihre organisatorische Erfassung und Eingliederung in die Rechtsfront hätten. Dementsprechend waren außer dem Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. auch der „Treuhandverband, Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften e. V.“ und der „Verband Deutscher Bücherrevisoren, Wirtschaftsprüfer und -treuhänder e. V. (VDB)“ dem Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen korporativ beigetreten. – Die Beendigung der Zersplitterung auf dem Berufsgebiet führe zur Einstellung der auf die Vereinheitlichung des Revisions- und Treuhandwesens hinwirkenden Tätigkeit der „Arbeitsgemeinschaft des Revisions- und Treuhandwesens“. – Überdies werde den Be-

[372] WP. 1933, S. 222 f.
[373] WP. 1933, S. 223

rufsangehörigen im eigenen Interesse dringendst empfohlen, die persönliche Mitgliedschaft beim BNSDJ zu erwerben.[374]

- Der Reichs- und Preußische Wirtschaftsminister bestimmte durch Erlaß vom 20. Oktober 1937 – IV 43189/37 – zur Sicherstellung der einheitlichen Führung des Wirtschaftsprüferberufs das unverzügliche Ausscheiden der noch dem „Treuhandverband“ angehörenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hatten daher künftig berufsorganisatorisch nur noch dem Institut der Wirtschaftsprüfer anzugehören.[375]

- Der VDB beschloß die Auflösung des Vereins zum 31. März 1934.[376] Außerdem beschloß 1935 der „Reichsbund deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften e. V.“ seine Auflösung,[377] und es wurde schon 1934 ein „Reichsbund der Bücherrevisoren und Wirtschaftsprüfer e. V.“ mit sofortiger Wirkung aufgelöst, sein Präsident wegen des dringenden Verdachts strafbarer Handlungen und Verdunklungsgefahr in Schutzhaft genommen und am folgenden Tage in Untersuchungshaft überführt; die Bezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ im Namen des Vereins war irreführend, da ihm kein Wirtschaftsprüfer angehörte.[378]

- Durch Erlaß des Reichswirtschaftsministers (gez. Dr. Schmitt) vom 14. Juni 1934 wurde die Pflichtmitgliedschaft beim Institut der Wirtschaftsprüfer unumgänglich, da nur dann das Institut die Führung des Berufs der Wirtschaftsprüfer gewährleisten könne, und da nur dann die notwendige Dienstaufsicht über das Institut der Wirtschaftsprüfer möglich sei. Der Reichswirtschaftsminister in Übereinstimmung mit dem Reichsminister der Justiz und dem Reichsjustizkommissar könne angesichts der großen Bedeutung des Wirtschaftsprüfers für die Wirtschaft und angesichts der engen Verflechtung des Wirtschaftsprüfers

[374] WP. 1933, S. 417
[375] WT. 1937, S. 426
[376] WP. 1934, S. 48
[377] WT. 1935, S. 239
[378] WP. 1934, S. 240

> mit Wirtschaft und Staat nicht auf die Dienstaufsicht über den Beruf und seine Organisation verzichten. Durch diese Einführung der Pflichtmitgliedschaft werde das Institut zu einer Art öffentlich-rechtlicher Einrichtung. – Unberührt bleibe die Einordnung des Instituts in die Rechtsfront, Reichsfachgruppe Wirtschaftsrechtler.[379]

Am 14. Juni 1934 schrieb der Reichswirtschaftsminister (gez. Dr. Schmitt) an den BNSDJ, daß er, nachdem Herr Wanieck sein Amt als Vorsitzender des Instituts der Wirtschaftsprüfer niedergelegt habe, es übereinstimmend mit dem Reichsjustizkommissar zwecks einer möglichst engen Zusammenarbeit zwischen dem BNSDJ und dem Reichswirtschaftsministerium für zweckmäßig halte, bis auf weiteres die Führung des Instituts dem Leiter der Reichsfachgruppe „Wirtschaftsrechtler“ im BNSDJ zu übertragen, und er einvernehmlich mit dem Institut den Abteilungsleiter im BNSDJ, Herrn Dr. Mönckmeier, zum kommissarischen Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer bestelle.[380] (In der a. o. Hauptversammlung des IdW am 30. September 1934 erfolgte die Bestätigung des vom Reichswirtschaftminister bestellten Vorsitzende des Instituts zum Institutsführer auch satzungsmäßig-vereinsrechtlich.[381]) – Wirtschaftsprüfer Pg. Dr. Wanieck hatte das Institut seit Beginn der nationalen Erhebung geführt und, nachdem zwischen allen Stellen Einigung über Erhaltung und Ausgestaltung des Instituts erzielt war, am 18. Mai 1934 sein Amt zur Verfügung gestellt, um sich wieder seinen eigentlichen Berufsgeschäften widmen zu können. Der Reichswirtschaftsminister (gez. Dr. Schmitt) dankte am 5. Juni 1934 schriftlich dem Pg. Wanieck für die wertvollen Verdienste während seiner Amtsdauer, und für die von ihm stets gefördert Zusammenarbeit mit dem Reichswirtschaftsministerium.[382]

> Über Herkunft und Verbleib von Dr. (jur.?) Otto Mönckmeier konnte der Verfasser nur wenig feststellen.[383] Das InfoCenter des IDW schrieb am 21. Februar 2007 hierzu:

---

379 WP. 1934, S. 279
380 WP. 1934, S. 279 f.
381 WT. 1934, S. 440
382 WP. 1934, S. 280
383 Der Verfasser hat am 15. Mai 2007 das Bundesarchiv – Militärarchiv – in Freiburg und am 30. Mai 2007 die Deutsche Dienststelle in Berlin um weitere Auskünfte gebeten. Beide Einrichtungen antworteten am 25. Mai 2007 bzw. am 5. September 2007 negativ.

»Persönliches über den Menschen „Mönckmeier" zu finden ist sehr schwer. Zumindest konnte ich jedoch seine militärische Karriere verfolgen:

Seit 1934	*Vorsitzender des IDW*
ca. 14.9.1939	*Einberufung im Rang eines Hauptmanns*
Dez. 1940	*Auszeichnung: Spange zum EK II*
Mai 1941	*Beförderung zum Major*
Okt. 1941	*EK I*
März 1943	*Präsident der Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder (=Auflösung des IDW)*
Nov. 1944	*Beförderung zum Oberstleutnant*
Sept. 1945	*In einem Rundschreiben teilt der neue Geschäftsführer der Reichskammer (Dr. Dieterich) den Mitgliedern mit, dass die Geschäftsstelle in Naumburg (dort wurden während des Krieges die „Vertraulichen Nachrichten" hergestellt) verwaist ist. So verliert sich in den letzten Kriegstagen die Spur von Dr. Otto Mönckmeier.*«

Nach Koch bedeutete der Übergang der Leitung des IdW auf einen nur im Apparat der NSDAP verankerten Nicht-Wirtschaftsprüfer einen Tiefstand in der Geschichte des IdW.[384] – Der Verfasser ist hingegen der Auffassung, daß Mönckmeier zwar einige „Brandreden" hielt, sich im übrigen aber nicht in die wirtschaftsprüferische Facharbeit einmischte und als höherrangiger Nationalsozialist in den folgenden Jahren als Schild diente, unter dessen Schutz die Wirtschaftsprüfer ihrer Facharbeit mit der gleichen Berufsethik nachkommen konnten wie vorher, was Koch ja auch schreibt.[385]

Die nunmehrige berufliche Organisation der „Wirtschaftstreuhänder"[386] wurde in allen <Wirtschaftstreuhänder-Jahrbüchern> wie folgt beschrieben: sie beruhe auf drei Gliederungen, nämlich erstens dem national-sozialistischen Rechtswahrer-Bund (NSRB; vormals: Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen BNSDJ), zweitens dem In-

[384] Koch, S. 84
[385] Koch, S. 91
[386] Otto Mönckmeier in WT-Jahrbuch 1936, S. 1: »*Wirtschaftstreuhänder ist, wer (...) als Rechtswahrer Aufgaben prüfenden, beratenden oder treuhänderischen Inhalts zu erfüllen hat, deren Ziel die Erhaltung einer geordneten völkischen Wirtschaft ist.*«
Otto Mönckmeier in Kongreß 1936, S. 36: »*Heute ist der Wirtschaftstreuhänder der nationalsozialistische Ordnungsträger in der Wirtschaft, der Rechtswahrer der Volksgemeinschaft gegenüber den Einzelbetrieben.*«

stitut der Wirtschaftsprüfer (IdW), und drittens der Reichsberufsgruppe Buch- und Steuerberater, wovon hier nur die ersten beiden Gliederungen interessieren.[387]

- Der NSRB unter dem Reichsrechtsführer Reichsminister Dr. Hans Frank war die vom Führer und Reichskanzler bestätigte ständische Organisation für alle mit dem Rechts verwurzelten Berufsstände und Amtsträger, damit auch für alle Wirtschaftstreuhänder.[388]

  - Die Reichsgruppe Wirtschaftsrechtswahrer (vormals: Wirtschaftsrechtler) im NSRB nahm unter ihrem Reichsgruppenwalter Dr. Otto Mönckmeier mit dem WP Dr. Hans Buwert als seinem Stellvertreter die Aufgaben der politischen, weltanschaulichen und berufsständischen Gesamtführung des Wirtschaftstreuhänderberufes ebenso wahr wie die Mitarbeit an der Akademie für Deutsches Recht, dem IdW und den zuständigen Führungsstellen der Behörden und der Wirtschaft.[389]

- Das berufsorganisatorisch in Bezirksgruppen und öffentlich-rechtlich in Zulassungs- und Prüfungsstellen sowie die Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer gegliederte IdW unter seinem Vorsitzenden, dem Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtswahrer des NSRB Dr. Otto Mönckmeier, und dessen Stellvertreter WP/RA Dr. Hans Adler, war als Pflichtorganisation für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der Dienstaufsicht des Reichswirtschaftsministers unterstellt und hatte dadurch öffentlich-rechtlichen Charakter erhalten. Es war die staatlicherseits anerkannt alleinige Berufsorganisation des Wirtschaftsprüferberufes zur beruflichen Selbstverwaltung und der sich hieraus ergebenden öffentlichen Aufgaben, zu denen die Pflege der Volks- und Berufsgemeinschaft ebenso gehörte wie die Sorge für eine Berufsausübung nach den Grundsätzen nationalsozialistischer Weltanschauung.[390]

[387] WT-Jahrbuch 1941, S. 80
[388] WT-Jahrbuch 1936, S. 41 f.; WT-Jahrbuch 1941, S. 80
[389] WT-Jahrbuch 1941, S. 81
[390] WT-Jahrbuch 1941, S. 83 f.

Die Führung des IdW bestand außer seinem Vorsitzenden und dessen Stellvertreter aus dem Führerrat mit WP Dr. van Aubel, WP Dr. Beuck, WP Dr. Bodenstein, WP Dr. Buwert und WP Dr. Karoli sowie dem Geschäftsführer Dr. Buchholz und dessen Stellvertreter Dr. Becker.[391]

Die Aufgaben des IdW sollten insbesondere sein:[392]

- Mitwirkung bei Zulassung, Prüfung, Bestellung und Widerruf von Wirtschaftsprüfern sowie Zulassung, Eintragung und Löschung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften;

- Vertretung des Berufes in der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer;

- beratende Mitwirkung bei der Gesetzgebung auf allen Gebieten des Wirtschaftstreuhand- und Wirtschaftsprüfungswesens;

- Aufstellung einheitlicher Grundsätze für die Berufsausübung;

- Aufsicht über die Erfüllung der den Wirtschaftsprüfern obliegenden Berufspflichten;

- Ausübung der Ehrengerichtsbarkeit;

- Wahrung und Förderung der rechtlichen, berufsrechtlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten des Wirtschaftsprüferberufes;

- fachliche Förderung des Wirtschaftstreuhand- und Wirtschaftsprüfungswesens;

[391] WT-Jahrbuch 1936, S. 50 f.; WT-Jahrbuch 1941, S. 84
[392] WT-Jahrbuch 1941; S. 83

- Förderung des Berufsnachwuchses und seiner wissenschaftlichen und fachlichen Vorbildung.

Mit der Gleichschaltung durch die Eingliederung in die Front des deutschen Rechts war aber insoweit noch keine Ruhe eingekehrt, als eine andere „Front“, nämlich die Arbeitsfront, sich zu Lasten des Deutschen Rechtsstandes vergrößern wollte:

- Schon am 2. Mai 1934 gaben Dr. Ley als Stabsleiter der Parteiorganisation der NSDAP und Dr. Frank als Reichsleiter der Rechtsabteilung der NSDAP bekannt, daß

  - die „Vereinigung der Wirtschaftsleiter (VELA)“ und die Vereinigung der Oberbeamten im Bankgewerbe aus der Rechtsfront ausschieden und der Führung der ‚Deutschen Arbeitsfront (DAF)‘ unterstellt würden;[393]

  - der der Deutschen Rechtsfront korporativ angeschlossene Verband Deutscher Diplomkaufleute nach seiner Auflösung mit den einen Wirtschaftsberuf ausübenden Mitgliedern in die Deutsche Arbeitsfront und mit seinen einen Rechtswahrerberuf ausübenden Mitgliedern in den BNSDJ überführt würden;[394]

    Daraufhin erklärte der Führer des Verbandes Deutscher Diplom-Kaufleute e V. (VDDK): der VDDK ist nicht aufgelöst und denkt auch nicht daran; seine Eingliederung in den Aufbau des deutschen Wirtschaftslebens könne erst erfolgen, wenn der Aufbau noch weiter gediehen ist. – Dies sei vom Reichswirtschaftsminister mit dessen Schreiben vom 2. April 1934 ausdrücklich bestätigt worden.[395]

  - sämtliche Träger eines Rechtswahrerberufs, gleichgültig ob selbstständig oder nicht, in den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen gehörten

[393] WP. 1934, S. 216
[394] WP. 1934, S. 216
[395] WP. 1934, S. 240

– ausgenommen die als Angestellte tätigen Rechtsberater und juristischen Syndizi, die mit ihrer Betriebsgemeinschaft zur Deutschen Arbeitsfront gehörten.[396]

- Der Reichsleiter der Rechtsabteilung der NSDAP, Dr. Frank, versuchte mit seiner Anordnung Nr. 20/1934 klarzustellen, daß durch die für die Deutsche Arbeitsfront getroffene Neuregelung weder der Aufbau der Rechtsfront noch die Gliederung des Bundes Nationalsozialistische Juristen berührt werde. Gemäß der Anweisung und Vollmacht des Führers und Reichskanzlers Adolf Hitler vom 30. Mai 1933 erfasse nach wie vor ausschließlich der Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen als organisatorischer Träger der Deutschen Rechtsfront alle mit dem Recht verwurzelten Berufsgruppen und Amtsträger, wie Rechtsanwälte, Notare, Verwaltungsjuristen, Wirtschaftstreuhänder, Volkswirte, rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Hochschullehrer, Richter, Staatsanwälte und Rechtspfleger als Standesgruppe.[397]

- Am 6. Oktober 1935 wurde eine Interessenabgrenzung erreicht, als Reichsleiter Dr. Ley als Führer der Deutschen Arbeitsfront, und Reichsleiter, Reichsminister (Ernennung des Bayerischen Staatsministers der Justiz zum Reichsminister ohne Geschäftsbereich am 19. Dezember 1934 durch den Führer und Reichskanzler, der den vom verewigten Reichspräsidenten am 22. April 1933 erteilten Auftrag, als Reichskommissar die Justiz in den Ländern gleichzuschalten und die Rechtsordnung zu erneuern, für beendet erklärte.[398]) Dr. Frank als Reichsjuristenführer gemeinsam anordneten:[399]

  - Es besteht Einverständnis darüber, daß für die ständische und organisatorische Erfassung aller deutschen Rechtswahrer auf Grund der dem Reichsjuristenführer vom Führer und Reichskanzler erteilten Vollmacht die Zuständigkeit des BNSDJ bzw. der Deutschen Rechtsfront begründet ist, während die

[396] WP. 1934, S. 216
[397] WT. 1934, S. 512
[398] WT. 1935, S. 1
[399] WT. 1935, S. 454

soziale und berufliche Betreuung aller Gefolgschaftsmitglieder, die in den von deutschen Rechtswahrern (u. a. Wirtschaftsprüfer als Wirtschaftstreuhänder) geleiteten Unternehmen, Betrieben und Kanzleien tätig sind, soweit diese Gefolgschaftsmitglieder nicht auch für ihre Person die Eigenschaft als Rechtswahrer (Prüfer oder sonstige fachliche Hilfskräfte, die damit Rechtswahrer sind) besitzen, ausschließlich zum Aufgabenbereich der Deutschen Arbeitsfront gehört.[400]

- Rechtswahrer, die korporativen Mitgliedern der Deutschen Arbeitsfront angehören, können in der DAF Funktionen ausüben. Sie sind ferner teilnahmeberechtigt an Veranstaltungen der NS-Gemeinschaft ‚Kraft durch Freude'.[401]

4.3.3.2 Neues Wirtschafts-, Sozial- und Unternehmensverständnis

Zu den neuen Verständnissen wurden so abstruse Ideen entwickelt, deren Vertreter sich auch so merkwürdiger Wort-Neu-Schöpfungen bedienten, daß deren Darstellung sich eigentlich verböte, wenn diese Ideen nicht einem unbestimmten Gefühl vieler Menschen entgegen gekommen wären: Unternehmensschließungen nicht Folge von besserer Faktorkombination an anderer Stelle, sondern Ergebnis von Mißmanagement; Preissteigerungen nicht Folge von Knappheit, sondern Ergebnis von Profitgier; Kapitalgesellschaften nicht Ergebnis von gestiegenem Kapitalbedarf, sondern Folge der Verdrängung von Führerpersönlichkeiten; Lebenswürdigkeitsrechnung als neue Form der Rechnungslegung und Arbeit als Ausdruck der Lebenskraft[402]. – Nichts davon konnte sich in der harten Wirklichkeit des Wirtschaftslebens durchsetzen, wenn nicht durch Regelung kraft autoritativer Stellung.

Dazu gehört, was der Staatssekretär im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, auf der dritten Jahrestagung der Akademie für Deutsches Recht am 23. Oktober 1936 aus-

[400] WT. 1935, S. 454
[401] WT. 1935, S. 455
[402] WT. 1938, S. 203

führte: für die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung als bindendes Staatsgrundgesetz hatte zu gelten, Gesetze seien nach nationalsozialistischer Weltanschauung unter Beachtung von Volksanschauung, Zweck und wirtschaftlicher Bedeutung der Gesetze unter Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse auszulegen; Entsprechendes habe für die Beurteilung von Tatbeständen zu gelten. Somit wäre die nationalsozialistische Weltanschauung der Generalnenner für die Entwicklung des deutschen Rechts und Volksanschauung wären diejenigen Grundsätze, die durch die NSDAP vertreten würden. Demnach könne nur der Nationalsozialist die Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung beurteilen und die Gesetze richtig anwenden. Da die *allgemeinen* Interessen regelmäßig Ausgangspunkt sein müßten, wäre alles richtig, was dem Volksganzen nützt, und es wäre alles falsch, was dem Volksganzen abträglich ist.[403]

Neues Wirtschafts- und Sozialverständnis

Nach einer Proklamation des Führers auf dem „Parteitag der Arbeit 1937“ gab es weder eine sozialisierte noch eine freie Wirtschaft, sondern nur eine dem Volk verpflichtete Volkswirtschaft. Erfüllte sie diese Aufgabe aus dem freien Spiel der Kräfte heraus, war es gut; konnte sie die ihr zukommende Aufgabe auf irgendeinem Gebiet als freie Wirtschaft nicht erfüllen, war die Führung der Volksgemeinschaft verpflichtet, der Wirtschaft die im Interesse der Erhaltung der Gesamtheit notwendigen Anweisungen zu geben, mußte also die Nation als solche die Arbeit übernehmen.[404] Der Führer wiederholte ferner, daß der Nationalsozialismus der schärfste Gegner der liberalistischen Auffassung wäre, nach der die Wirtschaft für das Kapital und das Volk für die Wirtschaft da zu sein hätte. Eine sich selbst überlassene Wirtschaft könne es heute nicht mehr geben. Denn wenn ein Unternehmer seine Fabriktore schließe, würde er als Einzelwesen nicht so ohne weiteres zu Grunde gehen wie Hunderttausende Arbeiter mit ihren Weibern und Kindern, für die anschließend die Volksgemeinschaft zu sorgen hätte, die dann aber auch die Wirtschaft überwachen können müßte.[405]

[403] Fritz Reinhardt: „Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung“. In: WT. 1936; S. 469 ff.
[404] WT. 1937, S. 349
[405] WT. 1937, S. 65

Zur Preisgestaltung sollte sich das Verständnis auch gewandelt haben müssen, denn wenn auch die These, das Verhältnis von Angebot und Nachfrage bestimme den Preis eines Gutes, in weltmarktwirtschaftlicher Betrachtungsweise voll zuträfe, wäre das in der eigenen Volkswirtschaft ganz anders. Der Fehler der früher herrschenden liberalistischen Auffassung lag eben darin, daß die Sicherung der Lebensbedürfnisse aller Schichten des deutschen Volkes durch eine dieser Zielrichtung gerecht werdende Preisgestaltung nicht berücksichtigt wurde. In einer sinnvoll geordneten Volkswirtschaft dürfe die Knappheit einer Ware aber nicht zu Preissteigerungen auf Kosten der Allgemeinheit ausgenutzt werden. Deshalb wäre Sinn und Bedeutung der erlassenen Preisverordnungen die Stabilisierung des Preisniveaus. Ziel sei vor allem die gebundene Preisstellung als Kampfmittel gegen die Schädlinge des Wirtschaftsaufschwungs und gegen gesamtwirtschaftlich unberechtigte Preiserhöhungen.[406]

Also hatte sich jedes nationalsozialistische Handeln, besonders wirtschaftlicher Natur, nach dem Grundsatz „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“ zu richten. Denn die neue Richtung verließ eine „Ich-Zeit“ und trat ein in eine „Wir-Zeit“. Für den Handel bedeutete das den Übergang aus einer reinen Gewinn-Wirtschaft in eine Bedarfsdekkungs-, Vorrats- und Bereitstellungswirtschaft. Für die Gesamtwirtschaft sollte ja nicht mehr das individuelle Gewinnstreben Maßstab für die Entscheidung, ob eine Wirtschaftshandlung empfehlenswert war oder nicht, sein. Der Handel als Mittler zwischen Erzeuger und Verbraucher mußte in der Bereitstellungs- und Vorratswirtschaft die Versorgung aller Volksgenossen mit vornehmlich einheimischen Produkten zu erschwinglichen Preisen sicher stellen. Im Berufsstand des Handels, der wie alle Berufsstände lebendiger, organisch-wachsender Träger nationalsozialistischer Wirtschaftspolitik sein sollte, mußte innere Sauberkeit und Achtung vor dem Volksvermögen herrschen. Der Nationalsozialismus bejahte zwar das Privateigentum, jedoch nur soweit es nicht vom einzelnen in volks- und wirtschaftlich-feindlichem Sinn gebraucht wurde. – Wenn Deutschland mit seiner starken Industrialisierung auch mit den anderen Völkern in Wettbewerb um die Weltmärkte treten mußte, um seiner Bevölkerung Arbeit und Brot geben zu können, lag seine wirtschaftliche Stärke dennoch

[406] Th. Becker: Preisüberwachung, Preisregelung und Preisbildung. In: WT. 1937, S. 237 f.

in einem gesunden Binnenmarkt: das Gedeihen der deutschen Volkswirtschaft durfte nicht in erster Linie von ihren Exportmöglichkeiten abhängig gemacht werden.[407]

Aus der Wir-Vorstellung heraus wurde mit Gesetz vom 19. Mai 1933 der „Treuhänder der Arbeit“ geschaffen. Denn genauso wie der eine organische Staatsauffassung vertretende Nationalsozialismus die politische Zerrissenheit des deutschen Volkes beseitigt hatte und durch Reichsstatthalter alle Organe der Volksgemeinschaft auf ein gemeinsames Ziel hin ausrichtete, so sollte durch dieses Gesetz der Streit zwischen Arbeitgebern und Gewerkschaften um jeweils egoistische Ziele beseitigt werden. Die „Treuhänder der Arbeit“ hatten wesentlich die Aufgabe, das alte Klassensystem in eine möglichst die Interessen aller wahrende Ordnung zu überführen durch die:

1. Regelung der Arbeitsverträge (hinsichtlich Lohn, Arbeitszeit und sonstiger Tarifabreden),

2. Aufrechterhaltung des Arbeitsfriedens,

3. Mitwirkung bei der Neuordnung des sozialen Aufbaus.

Der vorurteilslose „Treuhänder der Arbeit“ hatte kraft seiner autoritativen Stellung für 18 Millionen Arbeitnehmer die Arbeitsverhältnisse so zu regeln, daß die Arbeitnehmer erhielten, was ihnen auf Grund ihrer Leistungen zustand; dies hatte in objektiver, neutraler und sachlicher Abwägung mit den Rechten der Unternehmer zu geschehen. Über allem zu stehen hatten die Interessen der Volksgemeinschaft.[408]

Neues Unternehmensverständnis

Anders als im Rentabilitätsstreben des Liberalismus hatte also das Ziel der organischen Wirtschaft die bestmögliche Bedarfsdeckung der Volksgenossen zu sein. Nach organischer Auffassung sollte der Gedanke der Gemeinwirtschaftlichkeit Denkweise

[407] Alfred Ringer: Der Handel und der Nationalsozialismus. In: WP. 1933, S. 265 ff.
[408] H. A. Ertel: Treuhänder der Arbeit. In: WP. 1933, S. 326 f.

und Handeln des Unternehmers beherrschen. Gemeinwirtschaftlich wäre, was bezogen auf die Volksgesamtheit wertvoll sei, und nicht das auf das Gesamtwohl der Nation keine Rücksicht nehmende absolute Gewinnstreben. In diesem organischen Geist sollte der Unternehmer seine Aufgabe durchführen, und dazu mußte er eine wahre Führernatur sein, und dazu gehörte als Bestandteil des Führerprinzips die Führerverantwortung.[409]

Also sollte die bisherige liberalistische Form der Kapitalgesellschaften in der organischen Wirtschaft keine Existenzberechtigung mehr haben, sondern Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften mußten die führenden Unternehmensformen werden.[410]

Da nun aber die Inanspruchnahme des organisierten Kapitalmarktes auch in der neuen Wirtschaftsstruktur nicht zu umgehen war, mußte wenigstens das Führerprinzip auch in die „Anteilegesellschaft“ übertragen werden. Folgerichtig durften dann die Eigentumsverhältnisse nicht anonym bleiben, und vor allem der Führungsanspruch mußte sich in einer natürliche Person verkörpern, wozu sich als Rechtsform die Kommanditgesellschaft auf Aktien anbot.[411]

Auch die „Akademie für Deutsches Recht“ hatte als Preisausschreiben die Frage gestellt: „Wie müssen die Unternehmungsformen des geltenden deutschen Rechts umgestaltet werden, um den Grundsatz verantwortlicher Führung zu verwirklichen?“, und der Wirtschaftsprüfer Dr. Peter Goetze hatte darauf die beste Antwort gegeben.[412]

Hiernach waren die zu befolgenden Grundsätze: erstens verantwortliche Führung, zweitens Gemeinnutz vor Eigennutz und drittens gemeinnützige Wirtschaftlichkeit.[413]

---

[409] Auler: Der Umbau der Kapitalgesellschaften in organische Unternehmensformen. In: WP. 1934, S. 345
[410] Auler: Der Umbau der Kapitalgesellschaften in organische Unternehmensformen. In: WP. 1934, S. 346
[411] Auler: Der Umbau der Kapitalgesellschaften in organische Unternehmensformen. In: WP. 1934, S. 347
[412] WT. 1935, S. 146
[413] P. Goetze: Das neue deutsche Unternehmen. In: WT. 1935, S. 146

1. Der Führer eines Unternehmens mußte voll mit seinem Vermögen und mit seinem Namen für alle bewußt übernommenen Entscheidungen haften. Er war nur bei Verfehlungen, Unfähigkeit und mangelnder Eignung absetzbar. – Die Entscheidung hierüber hatte ein „Wirtschaftshof" zu fällen. Der Unternehmensführer mußte verurteilt werden, wenn er das vermissen ließ, was billigerweise zur Führung eines Unternehmens gehörte. Der Wirtschaftshof konnte ihn absetzen, sein Vermögen zur Haftung heranziehen und ihm die Befähigung zum Führer aberkennen, auch wenn ihn kein Verschulden im juristischen Sinne traf.[414]

2. Das Unternehmen als Zelle der Volkswirtschaft hatte den Zweck, die Nation mit Gütern und Leistungen zum Zweck der Bedarfsdeckung zu versorgen. Dies sollte geschehen durch Zusammenwirken des das unentbehrliche Wagnis übernehmenden Kapitalisten mit Abnehmern, Lieferanten, Gläubigern, Schuldnern, Arbeitnehmern und Staatsfiskus; die organisatorisch-geistige Leistung des Unternehmers bestand im Zusammenbringen und Beieinanderhalten dieser sieben Beteiligten.[415]

3. Höchsten Ertrag mit vergleichsweise niedrigstem Aufwand zu erreichen, war schon immer das Wesen des Wirtschaftens überhaupt. Da das einzelne Unternehmen aber nur eine Zelle der Volkswirtschaft war, kam es nicht mehr auf den Gewinn des Einzelunternehmens an, sondern auf seinen Beitrag zur Volkswirtschaft. Das mußte zu zwei neuen Formen des Rechnungswesens führen: erstens der „Lebenswürdigkeitsrechnung", um den Saldo der durch das Unternehmen ermöglichten Umsätze abzüglich der durch seine Existenz verhinderten Umsätze anderer festzustellen, und zweitens der „Sozialen Nutzenrechnung", um abzurechnen, welche Werte von der Volkswirtschaft im einzelnen Unternehmen eingesetzt wurden und welche Werte das einzelne Unternehmen an die Volkswirtschaft herausgegeben hatte.[416]

[414] P. Goetze: Das neue deutsche Unternehmen. In: WT. 1935, S. 147
[415] P. Goetze: Das neue deutsche Unternehmen. In: WT. 1935, S. 147
[416] P. Goetze: Das neue deutsche Unternehmen. In: WT. 1935, S. 148

Dr. Goetze bot nach dem Zweiten Weltkrieg von Wiesbaden aus ein Fernrepetitorium für Kandidaten zum Wirtschaftsprüferexamen an. Der Verfasser nahm Mitte der 60er Jahre des vorigen Jahrhunderts an einer angebotenen Lerneinheit teil, sprach darüber und bekam von einem Gesellschafter/Geschäftsführer seiner Gesellschaft mit abfälligem Unterton zu hören: «Ach, *der* Goetze«. – Über die Hintergründe dieses Ausspruchs, die dem Verfasser damals völlig unklar waren, wurde aber nicht weiter gesprochen.

4.3.3.3 Der in das neue Verständnis eingegliederte Berufsstand

Das Selbstverständnis des in das neue, d. h. in das nationalsozialistische Wirtschafts-, Sozial- und Unternehmensverständnis als Teil aller Rechtswahrer eingegliederten Berufsstandes ergibt sich aus den nachstehend aufgeführten Äußerungen sowohl aus dem Berufsstand selbst als auch von diesem „Nahestehenden". – Inwieweit politisch/ideologische Äußerungen tatsächlich ernst gemeint oder nur „captationes benevolentiae" waren, muß dahingestellt bleiben.

Wirtschaft im neuen Recht

- Auf einer Arbeitstagung der Fachgruppe Wirtschaftsrechtler sprach nach Begrüßungsworten des Reichsgeschäftsführers des BNSDJ Pg. Dr. Heuber der Reichsfachgruppenleiter Wirtschaftsrechtler Pg. Dr. Mönckmeier: das Berufsrecht des Wirtschaftsrechtlers werde nach Vorarbeiten bei den staatlichen Stellen unter den Gesichtspunkten der Unabhängigkeit und der Staatsnähe des Berufes seine besondere Prägung erhalten. Anschließend führte Reichsminister Dr. Frank aus: Die Hereinnahme der Wirtschaftsrechtler in den Bund National-Sozialistischer Deutscher Juristen geschah unter den Gesichtspunkten (1) Dienst an der rechtlichen Orientiertheit der Wirtschaft und (2) Dienst an der wirtschaftlichen Orientiertheit des Rechts, damit Gemeinnutz vor Eigennutz der Verfassungsgrundsatz des wirtschaftlichen Denkens und Handelns werden sollte. Pg. Dr. Buwert

wandte sich abschließend sehr scharf gegen die Zahlenkünstler, die abstrakten Phantomen nachjagten, denn Volkswirtschaftspolitik sei keine Mathematik.[417]

Auf derselben Tagung hatte der Reichsfachgruppenberater der Wirtschaftstreuhänder, Pg. Dr. Bodenstein, ausgeführt: Wirtschaftstreuhänder ist, wer als Rechtswahrer in und gegenüber den einzelnen Betrieben der Wirtschaft oder der öffentlichen Hand Aufgaben prüfenden, beratenden oder treuhänderischen Inhalts zu erfüllen hat, deren Ziel die Erhaltung und Durchführung einer geeigneten völkischen Wirtschaft ist. Als Rechtswahrer dürfe der Wirtschaftstreuhänder auch kein Geschäftemacher im üblen Sinne sein, müsse sich gewisse Beschränkungen auferlegen und marktschreierische Reklame vermeiden.[418]

- Vor der Berliner Gaufachgruppe Wirtschaftsrechtler im BNSDJ führte ORR Dr. Michel vom Reichswirtschaftsministerium aus: Das Manchestertum des liberalen Staates verkündete den Grundsatz der uneingeschränkten Gewerbefreiheit mit der Folge, daß die Wirtschaft ihr eigenes Leben unbekümmert um den Staat und seine Erfordernisse lebte. Für den nationalsozialistischen Staat versteht sich der Vorrang des Staates und seiner Lebensnotwendigkeiten vor allem anderen von selbst. Zweck jedes Unternehmens ist die Versorgung der Volksgenossen mit Gütern und Leistungen in bester Qualität zu den möglichst günstigen Bedingungen. „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“ heißt, bei allem Wirtschaften eines Unternehmens den Blick aufs Ganze nicht verloren gehen zu lassen. Aus der Unterordnung der Wirtschaft unter den Staat ergibt sich aber nicht die Forderung, die wirtschaftlichen Unternehmen auch vom Staat führen zu lassen: damit haben Staatsführung und Wirtschaftsrecht im Dritten Reich nichts zu tun.[419]

  Das Wirtschaftsrecht ist die gesetzliche Ordnung der staatlichen Aufsicht über die Wirtschaft mit dem Ziel der Führung der Gesamtwirtschaft durch den Staat; dem dienen alle vom nationalsozialistischen Staat erlassenen Wirtschaftsgesetze,

[417] WT. 1935, S. 168
[418] WT. 1935, S. 191 f.
[419] Elmar Michel: Recht und Wirtschaft. In: WT. 1935, S. 241

so die Unterstellung der Kreditinstitute unter die Aufsicht des Staates durch das Aufsichtsamt für das Kreditwesen, so der Sachkundenachweis im Einzelhandel, so der große Befähigungsnachweis im Handwerk, so die staatliche Befugnis zum Zusammenschluß von Unternehmen in marktregelnden Verbänden zwecks Verhütung von Kapitalfehlleitungen, so die Überwachung der Preisbildung.[420]

Im übrigen, so Michel, bedient sich der Staat auch der freien Berufe: die gesetzlich vorgeschriebene Pflichtprüfung erfolgt durch die Wirtschaftsrechtler nicht als Organe des Staates, denn der freie Beruf erhält den einzelnen Prüfungsauftrag von der Wirtschaft selbst, aber die Befugnis zur Prüfungsdurchführung wird vom Staat ausdrücklich verliehen. Insoweit sind die Wirtschaftsrechtler Träger einer staatlichen Funktion und ist ihre Tätigkeit herausgehoben aus der Tätigkeit der sonstigen freien Berufe. Die Staatsnähe der Wirtschaftsprüfer hat zur Pflichtmitgliedschaft im Institut der Wirtschaftsprüfer und zur Unterstellung des IdW und seiner Führung unter die Aufsicht der Reichsregierung geführt. In die Hände der Wirtschaftsrechtler ist die Überwachung gelegt, daß keine sich aus der Einordnung in die völkische Gesamtheit ergebenden Bindungen verletzt werden; damit sind die Wirtschaftstreuhänder die Ordnungswahrer in den Einzelbetrieben der Wirtschaft.[421]

- Dr. Buchholz, Geschäftsführer des IdW[422] verlautete:

Mit dem GESETZ ZUR VERHÜTUNG VON MIßBRÄUCHEN AUF DEM GEBIETE DER RECHTSBERATUNG (MIßBR. GES.) VOM 13. DEZEMBER 1935 träte im Bereiche des Rechtswahrerstandes an Stelle der Gewerbefreiheit der Reichsgewerbeordnung der Grundsatz des Erlaubniszwanges und der Feststellung der fachlichen Eignung unter Berücksichtigung eines entsprechenden Bedürfnisses.

[420] Elmar Michel: Recht und Wirtschaft. In: WT. 1935, S. 242
[421] Elmar Michel: Recht und Wirtschaft. In: WT. 1935, S. 243 f.
[422] WT. 1936, S. 98 ff.

Für Wirtschaftstreuhänder gälte:

- Wissenschaftliche Gutachten und Tätigkeit als Schiedsgutachter seien erlaubnisfrei
- Tätigkeit als Konkursverwalter usw. sei freigestellt
- Öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften dürften in Angelegenheiten, mit denen sie beruflich befaßt sind, auch die Rechtsbearbeitung übernehmen

Die Tätigkeit im Treuhandwesen könne zweifelsfrei nach wie vor vom Beruf ausgeübt werden.

- Am 24. Oktober 1936 fand die Grundsteinlegung für das der Idee des Rechts geweihte Haus als Heimstätte der ideellen Führung des ganzen völkischen Rechtslebens statt. Es sollte alle deutschen Rechtswahrer immerfort an ihre höchste Pflicht, Hüter des völkischen Lebensrechts zu sein, mahnen.[423]

- Dr. Frank sprach am 27. Januar 1938 wie folgt über die deutsche Rechtspolitik:[424]

1. Für das Wirtschaftsrechtsdenken gelte nicht mehr der Primat des eigenen Nutzens, sondern der Primat des Nutzens der Gemeinschaft.

2. Gerade im nationalsozialistischen Wirtschaftsrecht sei das Privateigentum als Grundlage völkischen Gemeinschaftsdienstes sicherzustellen.

[423] Frank: Aus der Rede des Präsidenten der Akademie für Deutsches Recht vor der Pressekonferenz der Reichsregierung. In: WT. 1936, S. 443
[424] WT. 1938, S. 77

3. Der wirtschaftende Volksgenosse, der Volksgenosse, der im Bereich der Wirtschaft seine Aufgabe, seinen Beruf, seine Leistungen vollführe, sei nach dem Grundsatz der geschützten Unternehmerinitiative auch rechtlich sicherzustellen.

   Und weiter: wenn unsere Kritiker uns vorwürfen, es gäbe weder Freiheit noch Gerechtigkeit in Deutschland, so kennten wir eine Freiheit, gegen den Führer zu handeln, tatsächlich nicht: eine Freiheit, das Werk, das der Nationalsozialismus geschaffen habe, wieder zu zerstören, könnten wir nicht anerkennen.

Die Wirtschaftstreuhänder als Wirtschaftsrechtswahrer im BNSDJ

- Mit Rundschreiben 77/35 des Reichsjuristenführers wurde angeordnet, daß die Veröffentlichung von Aufsätzen über allgemeine Berufsfragen in der Tagespresse nur mit Genehmigung des zuständigen Gauführers zulässig war. – Die Tagespresse würde daraufhin beobachtet werden, ob diese Anordnung von den Bundesmitgliedern beachtet werde, widrigenfalls ein Ehrengerichtsverfahren drohe.[425]

- Der Reichsjuristenführer, Reichsminister Dr. Hans Frank, hat den Pg. Dr. Hans Buwert mit Wirkung vom 29. Oktober 1935 zum stellvertretenden Reichsfachgruppenleiter der Reichsfachgruppe Wirtschaftsrechtler des BNSDJ ernannt.[426]

- Mit der Anordnung Nr. 10/35 vom 5. November 1935 wurde verfügt, daß Amtsträger des BNSDJ vor Übernahme von Ämtern in anderen Organisationen (wie der DAF) die vorherige Genehmigung des zuständigen Hoheitsträgers des BNSDJ einzuholen hätten.[427]

  Anm. des Verf.: § 183 BGB: Die vorherige Zustimmung (Einwilligung) …, § 184 BGB: Die nachträgliche Zustimmung (Genehmigung) …. Die vom Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen (sic! Verf.) veröffentlichte

[425] WT. 1935, S. 480
[426] WT. 1935, S. 528
[427] WT. 1935, S. 551

Anordnung enthält mit „vorheriger Genehmigung“ also eine contradictio in adiecto.

- Durch Anordnung Nr. 1/1936 des Reichsführers des BNSDJ und der Deutschen Rechtsfront, Dr. Hans Frank, Reichsminister und Reichsleiter der NSDAP, wurde verfügt: an Stelle der Bezeichnung „Reichsführung“ des BNSDJ und der Deutschen Rechtsfront tritt die gesetzliche Dienststellenbezeichnung „Der Reichsführer des Bundes National-Sozialistischer Deutscher Juristen“; ständige Vertreter sind bzw. werden mit gegenseitiger Vertretung der Reichsamtsleiter Pg. Dr. Raeke MdR als Reichsinspekteur des BNSDJ und der Deutschen Rechtsfront sowie der Reichsamtsleiter Pg. Dr. Heuber MdR als Reichsgeschäftsführer.[428]

Lt. Rundschreiben Nr. 15/1936 des Reichsgeschäftsführers[429] gab es folgende Dienstbezeichnungen für Amtswalter des nunmehrigen NSRB: mit Befehlsgewalt: Reichsinspekteur, Reichsgeschäftsführer, Gauführer, Bezirksführer, Ortsgruppenführer; mit dem Auftrag der fachlichen und ständischen Berufsbetreuung: Reichsgruppenwalter, Reichsuntergruppenwalter, Gaugruppenwalter, Gauuntergruppenwalter, Bezirksgruppenwalter.

- Lt. Anordnung des Reichsinspekteurs und Reichsgeschäftsführers Nr. 14/1936 hatten alle Bundesmitglieder vor Antritt von Vortrags-, Kongreß- oder Informationsreisen ins Ausland (1) die Reichsgeschäftstelle des BNSDJ in Kenntnis zu setzen, (2) Dringlichkeit, Dauer und Zweck der Reise des näheren darzulegen, (3) mit dem Auswärtigen Amt Verbindung aufzunehmen und sich bei der jeweiligen deutschen Auslandsvertretung sowie dem zuständigen Hoheitsträger der Auslandsorganisation der NSDAP zu melden, (4) Nach Rückkehr über Erfahrungen und Ergebnis zu berichten.[430]

[428] WT. 1936, S. 75
[429] WT. 1936, S. 304
[430] WT. 1936, S. 204

- Von der nach dem Mißbrauchsgesetz erforderlichen Erlaubnis zur geschäftsmäßigen Hilfe in fremden Devisenangelegenheiten waren öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer freigestellt.[431]

- Der Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler des NSRB, Vorsitzender des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Dr. O. Mönckmeier, schrieb:[432]

  Der Wirtschaftstreuhänder erfülle mit der Beratung, Prüfung und Betreuung der Einzelbetriebe der Wirtschaft eine öffentliche Aufgabe. Die Reichsgruppe Wirtschaftsrechtler des NSRB hätte sich stets gegen die Züchtung eines „Nur-Steuerberater-Typs“ gewandt, denn der heutige Steuerberater müsse über ein grundlegendes betriebswirtschaftliches und buchführungstechnisches Wissen verfügen; der Wirtschaftstreuhänder NSRB sei ein für alle volkswirtschaftlichen, betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Fragen zuständiger Wirtschaftsberater. Deshalb könne ein Wirtschaftstreuhänder NSRB entweder der Spitzengruppe der Wirtschaftsprüfer angehören, während alle anderen Wirtschaftstreuhänder NSRB künftig vereidigte Bücherrevisoren sein würden. Da jeder Wirtschaftsprüfer und vereidigte Bücherrevisor kraft Gesetzes „Helfer in Steuersachen“ (ohne örtliche Beschränkung) sei, werde auch jeder Wirtschaftstreuhänder NSRB Helfer in Steuersachen sein. – Die folgerichtige Fortentwicklung der nationalsozialistischen Wirtschafts- und Steuerpolitik werde die Verbindung der öffentlichen Bestellung als vereidigter Bücherrevisor mit der amtlichen Zulassung als Steuerberater sein müssen.

- Der Reichsgruppenwalter Wirtschaftstreuhänder Dr. Bodenstein war seit dem 21.Januar 1938 beurlaubt, er hatte zwischenzeitlich wegen beruflicher Überlastung um Enthebung von seinem Amt gebeten. Mit Wirkung vom 22. März 1938 ist der stellvertretende Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler, Dr. Buwert, mit der Führung der Amtsgeschäfte des Reichsgruppenwalters Wirtschaftstreu-

[431] WT. 1936, S. 304
[432] O. Mönckmeier: Wirtschaftstreuhänder NSRB. und Steuerberatung. In: WT. 1938, S. 2 ff.

händer beauftragt worden;[433] Buwert wurde später stellvertretender Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler und Reichsuntergruppenwalter Wirtschaftstreuhänder.[434]

- Da den freiberuflichen Mitgliedern des NSRB das Führen des Bundesabzeichens auf Schildern und Briefbogen auferlegt war, wurde klargestellt, daß das Bundesabzeichen nur in Verbindung mit der Berufsbezeichnung verwendet werden durfte: also Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Bücherrevisor usw.; die Bezeichnung „Wirtschaftstreuhänder" durfte nur in der Kombination „Vereidigter Bücherrevisor-Wirtschaftstreuhänder NSRB" oder „Wirtschaftsprüfer-Wirtschaftstreuhänder" geführt werden.[435]

- Der Reichsführer des NSRB und der Deutschen Rechtsfront Dr. Hans Frank bestimmte am 15. Januar 1939 die Umbenennung der Reichsgruppe „Wirtschaftsrechtler" in die Gesamtbezeichnung der Reichsgruppe „Wirtschaftsrechtswahrer". – Zu den bisherigen Untergruppen „Volkswirte" und „Wirtschaftstreuhänder" trat neu hinzu die Untergruppe „Betriebswirte", darin u. a. die Betriebsprüfer der Reichsfinanzverwaltung.[436] – Die Berufsangehörigen sollten schon seit Januar 1939 nicht mehr die Bezeichnung „Wirtschaftsrechtler" verwenden. Die zu verwendende Gesamtbezeichnung „Wirtschaftsrechtswahrer" war jedoch keine Berufsbezeichnung.[437]

Organisation des „Freien Berufes"

- Durch das GESETZ ZUR ÄNDERUNG DER GEWERBEORDNUNG vom 18. Dezember 1933 ist die vom Beruf langersehnte Schutzbestimmung der Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer" verwirklicht worden: aus unberechtigter Führung der Berufsbezeichnung folgten als Sanktion Geldstrafe bis dreihundert Mark und im

[433] WT. 1938, S. 162
[434] H. Buwert: Das Problem der Abfindung der ausscheidenden Aktionäre bei der erleichterten Umwandlung. In: WT. 1938, S. 145
[435] WT. 1939, S. 38
[436] WT. 1939, S. 64
[437] WT. 1940, S. 173

Unvermögensfalle Haft. – Auch die Öffentlichkeit war an dieser Schutzbestimmung lebhaft interessiert.[438]

- Mit Anordnung Nr. 19/1934 wurde innerhalb der Deutschen Rechtsfront eine Reichsfachschaft der Buchführer errichtet.[439] In dieser Reichsfachschaft sollten lt. Rundschreiben Nr. 121/1934 des BNSDJ alle diejenigen hauptberuflich im Buchführungsdienst tätigen Personen gesammelt werden, die nicht als Wirtschaftstreuhänder in die Fachgruppe „Wirtschaftsrechtler“ des BNSDJ aufgenommen werden konnten.[440]

- Lt. Rundschreiben Nr. 122/1934 des BNSDJ sollte die Bezeichnung „Wirtschaftstreuhänder“ einen besonderen Schutz erfahren; bis zur endgültigen Regelung sollte sich kein in Frage kommendes Mitglied des BNSDJ als Wirtschaftstreuhänder bezeichnen. [441]

- Der Institutsführer Pg. Dr. Mönckmeier erließ am 10. Oktober 1934 zum Mandatsschutz folgende Grundsätze: (1) Die Grundsätze kameradschaftlicher Berufsausübung erfordern einen Mandatsschutz. (2) Mandatsschutz bezieht sich erstens auf den Gesamtberuf und zweitens auf einen bestimmten Berufsangehörigen. (3) Unzulässig ist die Einflußnahme auf den Auftraggeber, einen Kollegen um das Mandat zu bringen. (4) Auftraggebern sollen keine preisunterbietenden Angebote gemacht werden.[442]

- Nachdem die Reichs-Rechtsanwalts-Kammer – wohl berechtigt – die gleichzeitige Führung der Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ durch einen Anwalt mit beiden Qualifikationen für unzulässig erklärt hatte, hat der Vorsitzende des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Dr. Otto Mönckmeier, angeordnet, daß Wirt-

[438] RGBl. 1933 I, S. 1080
[439] WT. 1934, S. 416
[440] WT. 1934, S. 439
[441] WT. 1934, S. 439
[442] WT. 1934, S. 464

schaftsprüfer mit der Qualifikation auch als Rechtsanwalt bei Betätigung als Wirtschaftsprüfer nicht die Bezeichnung „Rechtsanwalt“ führen dürften.[443]

- Die Deutsche Rechtsfront beklagte die neuerliche Weigerung der deutschen Versicherungsgesellschaften, eine Berufshaftpflicht-Versicherung der Wirtschaftstreuhänder zu denselben Konditionen anzubieten wie die englischen Lloyd’s-Versicherer, die den Verhältnissen im Wirtschaftstreuhänderberuf ein bemerkenswertes Verständnis und der Deutschen Rechtsfront weitgehendes Vertrauen entgegenbrächten.[444]

- Der Wirtschaftsprüfer ist ausdrücklich ein freier Beruf. Der Reichs- und Preußische Wirtschaftsminister hatte mit Rundschreiben vom 30. März 1935 an die Regierungen der Länder (außer Preußen) und in Preußen an die Herren Regierungspräsidenten – für Berlin an den Herrn Polizeipräsidenten – auch die gewerbepolizeiliche Meldepflicht des Wirtschaftsprüfers verneint.[445] – Das Preußische Staatsministerium hatte mit Gesetz vom 6. April 1936 die Wirtschaftsprüfer als zu den freien Berufen gehörig erklärt.[446]

- Lt. Vertretung des Reichsjuristenführers, Reichsinspekteur Dr. Raeke, wurde den Mitgliedern des BNSDJ jede Werbung für ihre Berufstätigkeit untersagt – auch in Form von Sammelreklamen[447]

Berufspolitik, Berufsauslese, Prüfungs- und Zulassungsordnung, Hochschulen

- Lt. Anordnung Nr. 8/1936 des Reichsjuristenführers Dr. Hans Frank wurden die wirtschaftwissenschaftlichen Hochschullehrer fachlich der Reichsgruppe Wirtschaftsrechtler überwiesen, während ständisch für sie weiterhin die Reichs-

[443] WT. 1935, S. 48
[444] WT. 1935, S. 71
[445] WT. 1935, S. 216
[446] WT. 1936, S. 264
[447] WT. 1936, S. 100

gruppe Hochschullehrer zuständig blieb.[448] – Lt. Anordnung Nr. 12/1936 des Reichsinspekteurs Dr. Raeke sollte insbesondere in einem besonderen Ausschuß der „Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftspflege“ die Frage der Erneuerung der Wirtschaftswissenschaften im Hinblick auf die Belange der praktischen Wirtschaftsführung behandelt werden.[449]

- Die organisatorische Erfassung aller Träger von Aufgaben im Prüfungs- und Treuhandwesen erfolgte unter der Führung des zuständigen Reichsgruppenwalters Wirtschaftsrechtler des NSRB, Dr. Otto Mönckmeier. Die Berufsbetreuung für die als besonders qualifiziert geltenden Wirtschaftsprüfer lag ungeachtet der zentralen politischen Führung durch den NSRB beim Institut der Wirtschaftsprüfer. Für alle Nicht-Wirtschaftsprüfer oder Nicht-beeidigten-Bücherrevisoren wurden Auslese- und Schulungseinrichtungen geschaffen mit dem Ziel, sie zu „Wirtschafstreuhänder NSRB“ zu qualifizieren. Für die Wirtschaftsprüfer trat ein zentral abgehaltener Schulungslehrgang des IdW als quasi Oberstufe hinzu. – Alle sonstigen Ordnungsmaßnahmen fanden sich in den „Leipziger Thesen“ als programmatische Grundsätze der vorgesehenen Berufsgesamtreform.[450]

  Auf dem „Ersten Deutschen Fachkongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13.-15. November 1936“ wurde der bestmögliche Einsatz des Berufes im ganzen im Hinblick auf seine volkswirtschaftliche Aufgabe, Organ der staatlichen und staatsnahen Wirtschaftsführung zu sein, herausgestellt.[451]

- Das Amt für Schulung des Reichsrechtsamtes der NSDAP ordnete auf Grund der Anordnung Nr. 19/36 vom 3. Juni 1936 des Reichsleiters des Reichsrechtsamtes der NSDAP und Reichsführers des NSRB, Dr. Hans Frank, an: bei der Durchführung der Schulung sei zu unterscheiden zwischen (a) Amtswaltern, (b) Jungen Rechtswahrern, deren weltanschauliche Durchdringung als Nachwuchs des deutschen Rechtsstandes besonders vordringlich sei, (c) übrigen Mitgliedern

[448] WT. 1936, S. 160
[449] WT. 1936, S. 160
[450] P. Buchholz: Berufspolitisches zum Jahreswechsel. In: WT. 1937, S. 2
[451] P. Buchholz: Berufspolitisches zum Jahreswechsel. In: WT. 1937, S. 3

des NSRB – Zur freiwilligen Teilnahme dürften nur weltanschaulich geeignete Rechtswahrer zugelassen werden.[452]

- Da der Volksgemeinschaft in besonderem Maße verpflichtete Berufe zwangsläufig einer Begrenzung ihrer Freizügigkeit, wie sie die frühere Gewerbefreiheit bot, bedürften, wurde für Wirtschaftsprüfer daher ein umfassendes Zulassungs- und Prüfungsverfahren eingeführt.[453] Für Sondersparten des Prüfungs- und Treuhandwesens sollte es zukünftig noch eine „Zulassungs- und Prüfungsordnung für Wirtschafttreuhänder NSRB“ geben, bei dem auf den Nachweis allgemeinberuflichen Mindestwissens und -könnens nicht verzichtet werden könne, damit alle in den Beruf kommenden Personen auch tatsächlich die erforderliche Eignung besäßen.[454] Die den innerberuflichen Wettbewerb und das ethische Prinzip der freiberuflichen Haltung fordernde Berufsordnung deutet auf eine Totalreform des Prüfungs- und Treuhandwesens überhaupt hin.[455]

- Nach dem 1933 erfolgten organisatorischen Zusammenschluß und der Schaffung einer gewissen Berufsordnung ergab sich für den NSRB nun folgerichtig die Aufgabe, mangels einer allgemeinen gesetzlichen Ordnung in seinem ständischen Rahmen ein weiteres Ausleseverfahren durchzuführen. Infolge des ständischen Charakters erstreckte sich die Geltung der Zulassungs- und Prüfungsordnung nur auf Mitglieder des NSRB: Mitgliedschaft darin war also Voraussetzung für die Zulassung.[456]

Zur Abgrenzung des fachlich-inhaltlichen Geltungsbereichs der Zulassungs- und Prüfungsregelung war darauf hinzuweisen, daß alle dem NSRB als Mitglieder angehörenden öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer völlig von dem Zulassungs- und Prüfungsverfahren befreit waren. Sie erhielten jedoch auf Antrag die Urkunde, nach der sie zur Führung der berufsständischen Bezeichnung „Wirt-

[452] WT. 1937, S. 44
[453] Buchholz: Berufsauslese. In: WT. 1937, S. 104
[454] Buchholz: Berufsauslese. In: WT. 1937, S. 104
[455] Buchholz: Berufsauslese. In: WT. 1937, S. 105
[456] P. Buchholz: Die Zulassungs- und Prüfungsordnung für „Wirtschaftstreuhänder NSRB.“. In: WT. 1937, S. 109 f.

schaftstreuhänder NSRB“ befugt waren. – Gleiches galt für beeidigte Bücherrevisoren, die vor einer IHK die entsprechende Fachprüfung bestanden hatten.[457]

- Der Reichsführer des NSRB Dr. Hans Frank, Reichsminister und Reichsleiter des Reichsrechtsamtes der NSDAP, führte aus: im NSRB, dem auf Grund der Vollmacht des Führers und Reichskanzlers vom 30. Mai 1933 die berufsständische Führung aller im Recht Verwurzelten übertragen wurde, hätten auch die wirtschaftstreuhänderischen Berufe in der Reichsgruppe Wirtschaftsrechtler ihren Zusammenschluß und ihre Berufsheimat gefunden, denn: Wirtschaftstreuhänder sei, wer gegenüber Einzelbetrieben der Wirtschaft oder der öffentlichen Hand als Rechtswahrer Aufgaben prüfenden, beratenden oder treuhänderischen Charakters zu erfüllen habe, deren Ziel die Erhaltung einer geordneten völkischen Wirtschaft sei. Hierzu wäre eine strenge persönliche und fachliche Auslese durch ein entsprechendes Zulassungs- und Prüfungsverfahren erforderlich, Nach bestandener Prüfung erhielten die Bewerber eine von dem Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler des NSRB vollzogene Urkunde, die zur Führung der berufsständischen Bezeichnung „Wirtschaftstreuhänder NSRB“ berechtigte.[458]

- Es wurde auch festgestellt, daß die Nachfrage nach Revisoren und Assistenten nicht befriedigt werden konnte, da zwar praktische Tätigkeiten vorausgesetzt wurden, für deren Erwerb aber eben keine Anfangsstellungen angeboten wurden; ferner hieß es: »*Für weibliche Rechtswahrer [Sperrung im Original] gingen leider in der letzten Zeit so gut wie keine Stellenangebote ein.*«[459]

- Da die Verwendung des Bundesabzeichens dem NSRB und seinen Dienststellen vorbehalten bleiben mußte, durfte es nicht von Bundesmitgliedern als Rundstempel unter Briefen und Schriftstücken verwendet werden. Einzig im Brief-

[457] P. Buchholz: Die Zulassungs- und Prüfungsordnung für „Wirtschaftstreuhänder NSRB.“. In: WT. 1937, S. 110 f.
[458] WT. 1937, S. 126 ff.
[459] WT. 1939, S. 38

kopf durfte und mußte das Bundesabzeichen „Mitglied des NSRB“ zusätzlich geführt werden.[460]

Rückblicke, Aufrufe, Ausblicke

- Wanieck, der damalige Leiter des IdW, schrieb: Im „Jahr der deutschen Revolution“ wurden dem Prüfer vielseitige Aufgaben zugewiesen durch das Primat des Staates vor der Wirtschaft mit planvoller Wirtschaftsgestaltung und verantwortlicher Wirtschaftsführung, die Kontrolle und Rechenschaftslegung bedingen. In diese Totallösung wurden erhebliche Teile des Berufes durch die Eingliederung in den Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen einbezogen.[461]

  Im „Jahr des deutschen Aufbaus“ müssen Wirtschaftsprüfer und Prüfungsgesellschaften kraft ihres vielfältigen Erfahrungsgutes am Neuaufbau der deutschen Rechts- und Wirtschaftsordnung mitarbeiten. Einzelfragen der grundlegenden Neuordnung sind, nachdem Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand durch die Verordnung vom 30. März 1933 (RGBl. 1933 I, S. 180) und die hierzu ergangenen Ausführungsvorschriften in den einzelnen Ländern erlassen wurden, die Reform der Genossenschaftsrevision und die Gebührenordnung.[462]

  Zu letzterer konnte trotz stärkster Bemühungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer auf dem Verhandlungswege ein Einverständnis zwischen Beruf und Wirtschaft nicht erzielt werden. Daher muß nunmehr eine Entscheidung des Reichsministerium baldmöglichst erreicht werden, denn die Lösung dieser Frage ist nicht nur eine materielle Angelegenheit der Berufsangehörigen, sondern von entscheidender Bedeutung für die Grundlage der Berufsausübung überhaupt. Die Anerkennung des Leistungsprinzips und die notwendige Sicherung einer materiellen Unabhängigkeit des Berufsträgers verlangen die Zuerkennung entspre-

[460] WT. 1940, S. 133
[461] Otto Wanieck: Berufspolitischer Rückblick und Ausblick an der Jahreswende. In: WP. 1934, S. 2 f.
[462] Otto Wanieck: Berufspolitischer Rückblick und Ausblick an der Jahreswende. In: WP. 1934, S. 3

chender Honorare, wenn der Beruf auch in Zukunft Höchstleistungen erbringen soll – und damit muß diese Forderung auch im Interesse der Wirtschaft selbst erhoben werden.[463]

- Der Reichswirtschaftsminister hat mit Zustimmung des Reichsjustizministers und des Reichskommissars für Preisüberwachung eine „Wirtschaftsprüfer-Gebührenordnung für Pflichtprüfungen“ erlassen, die mit Wirkung vom 1. Januar 1935 in Kraft getreten ist. Die Gebühren sind Mindestgebühren und bestehen aus einer Zeitgebühr und daneben aus einer Wertgebühr. Außerdem dürfen bei Prüfungen außerhalb des beruflichen Sitzes Barauslagen für Reise-, Fahrt- (Ausgaben für eine Fahrkarte zweiter Klasse) und Aufenthaltskosten in Rechnung gestellt werden.[464]

- Am 21. Dezember 1934 schrieb Reichsminister Dr. Hans Frank an die Kameraden der Rechtsfront: Mit der Erfüllung des Befehls des Führers, die Justizverwaltungen der deutschen Länder gleichzuschalten, verdrängen die heiligen Werte unserer Altvorderen Rasse, Blut und Boden, Ehr’ und Wehr’ den händlerischen Geist der marxistisch-liberalistischen Verfallzeit. Zum Jahreswechsel beglückwünschte er alle Wirtschaftstreuhänder und rief dazu auf, in unbedingter Pflichterfüllung und Treue zum Führer an die großen für das Jahr 1935 gestellten Aufgaben zu gehen.[465]

- Am 25. März 1935 sprach u. a. der Reichsfachgruppenleiter Wirtschaftsrechtler Pg. Dr. Mönckmeier über „Das nationale Ethos der Arbeit“ und führte dabei aus: Der Rechtswahrer als „Verrichtungsträger der Volkswirtschaft“ dient den Belangen der Volksgemeinschaft im einzelnen Betrieb wie in den großen Gebilden der Wirtschaft besonders unmittelbar. Dazu braucht er vor allem ein hohes und absolutes Berufsethos, das für unverantwortliches Geschäftemachen keinen Raum läßt.[466]

[463] Otto Wanieck: Berufspolitischer Rückblick und Ausblick an der Jahreswende. In: WP. 1934, S. 3
[464] WT. 1935, S. 46 f.
[465] WT. 1935, S. 25
[466] WT. 1935, S. 238 f.

Dr. Otto Mönckmeier rief die Wirtschaftstreuhänder auf, auch außerhalb des Berufes das nationalsozialistische Ideengut kämpferisch durchzusetzen. Die meisten Angriffe der Gegner stammten aus dem Sachgebiet der Wirtschaft. Die Wirtschaftstreuhänder sollten an den Rückgang der Arbeitslosigkeit (2,5 Mio trotz Winterspitze – im August 1935 1,7 Millionen – statt 7 Mio), an den Aufstieg der Wirtschaft (Zunahme der Beschäftigung, Liquidationsverbesserung [gemeint ist wohl Liquiditätsverbesserung, Verf.], Erhöhung der Erträge und Aktienkurse, Verminderung der Konkurse und Vergleich, Steigerung der Verkehrsergebnisse der Reichsbahn um 45% usw.), an die Zunahme der Kapitalbildung (Steigerung der Spareinlagen seit 1933 = 3572 Millionen RM.), an die Steigerung des Volkseinkommens, des Steueraufkommens trotz der eingetretenen Steuererleichterungen (9.500 Millionen RM. 1935 Mindestschätzung gegen 6.625 Millionen RM in 1932) denken und die im Führer verkörperte Idee des Nationalsozialismus bekennen.[467]

- Der Geschäftsführer des IdW, Dr. Buchholz, wertete die

  - Ergebnisse des „Ersten Deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen“ in Weimar vom 13. bis 15. November 1936 aus:

  - er hielt das Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 als für die Berufsausübung von schlechthin grundlegender Bedeutung mit der Hoffnung auf eine weitestmögliche Vereinheitlichung der Abschluß-Pflichtprüfungsgebiete,

  - und er zeigte sich befriedigt über die Berufsregelung für die Mittelstufe des Prüfungs- und Treuhandwesens, den „Wirtschaftstreuhänder NSRB und vereidigten Bücherrevisor“, nachdem der „Wirtschaftstreuhänder NSRB“ zunächst nur begrenzt in der Berufsordnung vorgesehen war, bevor sich die Notwendigkeit einer Verbindung mit der berufsrechtlichen Regelung für die vereidigten Bücherrevisoren zeigte. – Der Berufsregelung für die Mittelstufe

[467] Otto Mönckmeier: Zur Reichstagswahl am 29. März 1936. In: WT. 1936, S. 121

müßte eine Gesamtordnung mit einer Abstufung der einzelnen Gruppen zueinander folgen.[468]

4.3.3.4 Der Berufsstand im Zweiten Weltkrieg

Schon ziemlich lange vor Kriegsausbruch war bei jeder Industrie- und Handelskammer die Bestellung von „Mobilmachungsbeauftragten" durch einen Erlaß des Reichswirtschaftsministers vom 17. August 1938 angeordnet worden. Nach den Weisungen der bei den Regierungspräsidenten eingerichteten wehrwirtschaftlichen Abteilungen hatten die Industrie- und Handelskammern bei der Auswahl sog. kriegs- und lebenswichtiger Betriebe sowie der Sicherstellung von Arbeitskräften und Kraftfahrzeuge für diese ebenso mitzuwirken wie bei der Durchführung von Kohlebevorratung und der Vorbereitung industrieller Räumungen. Dieser bis dahin in aller Stille verwirklichte Erlaß wurde durch die Verordnung über die wirtschaftliche Verwaltung ersetzt, nach der an die Stelle der bisherigen wehrwirtschaftlichen Abteilungen Bezirkswirtschaftsämter je Wehrkreis traten, die im März 1941 in Landeswirtschaftsämter umbenannt wurden. – Parallel dazu gab es die Provinzialernährungsämter und die Holz- und Forstwirtschaftsämter.[469]

Zusammenarbeit und Vertretung im Kriegsfall

Um im Kriegsfall eine ordnungsgemäße Führung der Praxis und eine den Verhältnissen entsprechende Sicherung der Familie eines einberufenen Berufsangehörigen zu gewährleisten, wurde folgende Richtlinie – Berlin, den 13. September 1939. gez. Dr. Mönckmeier. Der Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler des NSRB – erlassen:[470]

- Bürogemeinschaften und Gesamtstellvertretungen zwischen Angehörigen des Wirtschaftstreuhandberufes sind unverändert zulässig. Bezüglich Wirtschafts-

[468] P. Buchholz: Der Beruf an der Jahreswende. In: WT. 1938, S. 37
[469] Wuppertal, S. 47 f.
[470] WT. 1939, S. 343 f.

prüfern und Nichtwirtschaftsprüfern wird eine Genehmigung durch das IdW im Einvernehmen mit dem Bezirksgruppenvorsitzenden erteilt.

- Eine Sonderstellvertretung für einzelne Aufträge sowie unterstützende Zusammenarbeit hierbei unterliegt keinen Einschränkungen.

- Bezeichnung eines Vertretungsverhältnisses: Wirtschaftsprüfer XY, vertreten durch Wirtschaftsprüfer NN; bei Vorbehaltsaufgaben können nur hierzu ebenfalls ermächtigte Berufsangehörige die verantwortliche Zeichnung übernehmen.

- Wer keinen Gesamt- oder Sonderstellvertreter bestellen kann, meldet dies dem zuständigen Bezirksgruppenvorsitzenden des IdW, der geeignete Stellvertreter namhaft macht.

- Die Begründung von Bürogemeinschaften sowie die Bestellung von Gesamtstellvertretungen sind über die Bezirksgruppenvorsitzenden an das IdW zu melden.

- Mangels anderer Vereinbarung erhält der Gesamt- oder Sonderstellvertreter zwei Drittel der Honorareinnahmen, wenn er den Auftrag mit eigenem Personal ausführt und ein Drittel, wenn er sich des Personals des Vertretenen bedient.

- Mangels besonderer Abmachungen werden bei Zusammenarbeitsverhältnissen und Stellvertretungen die übernommenen Aufträge bei Rückkehr des Vertretenen aus dem Einberufungsverhältnis zurückgegeben.

- Bei Nichtrückkehr aus dem Einberufungsverhältnis gilt für die Praxisübernahme durch den Vertreter oder Bürogemeinschaftsteilhaber:

  - Die entgeltliche Übertragung bzw. Übernahme der Praxis unterliegt, wenn der Übernehmer Wirtschaftsprüfer ist, der Genehmigung durch den Vorsitzenden des IdW.

- Bei Unangemessenheit des in einmaliger Abfindung oder – vorzugsweise – in Form einer Rente bestehenden Entgelts wird die Genehmigung versagt.

- Der Abfindung sind die letzten Jahreseinnahmen und der übernommene Auftragsbestand zu Grunde zu legen; bei Weiterübertragung der Praxis vor Ablauf einer Rentenvereinbarung muß der Neue in die Rentenverpflichtung eintreten; alle mit der Praxisübertragung verbundenen Abreden und Nebenabreden sind schriftlich zu fixieren.

Änderung in der Geschäftsführung der Reichsgruppe Wirtschaftsrechtswahrer des NSRB

Da der Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtswahrer Dr. Mönckmeier zur Zeit im Felde steht, hat auf dessen Vorschlag der Reichsgeschäftsführer des NSRB zur einheitlichen »*Zusammenfassung und Ausrichtung der berufsständischen Betreuungsmaßnahmen vom 1. 4. d. J.* [1940, Verf.] *ab den z. Zt. mit der Geschäftsführung des IdW beauftragten Dr. Theodor Becker für die Erledigung grundsätzlicher berufspolitischer, berufsrechtlicher und Berufseinsatzfragen bestellt. – Die übrigen Arbeitsgebiete der Reichsgruppe Wirtschaftsrechtswahrer werden von Dr. Zoll betreut.*«[471]

Der Wirtschaftstreuhänder als Garant kriegsverpflichteter Volkswirtschaft

Der Wirtschaftstreuhänder schrieb im September 1939: »*In einem beispiellos siegreichen Feldzug hat die deutsche Wehrmacht polnische Willkür bezwungen und deutschen Lebensraum der deutschen Wirtschaft wieder zugeführt. Das deutsche Wirtschaftsleben hat sich den durch den Krieg bedingten Verhältnissen ... angepaßt ... Die Fortführung eines geordneten ... Wirtschaftslebens hat auch eine Einstellung der wirtschaftstreuhänderischen Berufe auf die wehr- und kriegwirtschaftlichen Erforder-*

[471] WT. 1940, S. 105

nisse notwendig gemacht.«[472] Und vier Monate später, zum Jahreswechsel 1939/40, hieß es: Die ersten »*vier Kriegsmonate haben ... gezeigt, daß die wirtschaftstreuhänderischen Berufe (Wirtschaftsprüfer, beeidigte Bücherrevisoren, Buch- und Steuerberater) ihre Bewährungsprobe im Ringen um die Erhaltung von Volk und Reich bestanden haben.*«[473]

Umorganisation des Wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesen

Zum Neujahr 1942 forderte Reichsminister Dr. Frank die deutschen Rechtswahrer auf, das Letzte zu geben an Leistung, an persönlichem Einsatz und Vorbild, wie es auch von dem Soldaten der Front verlangt wird.[474]

Durch die VERORDNUNG ZUR SICHERSTELLUNG DER DURCHFÜHRUNG KRIEGSNOTWENDIGER AUFGABEN AUF DEM GEBIET DES WIRTSCHAFTLICHEN PRÜFUNGS- UND TREUHANDWESENS vom 14. August 1942[475] wurde der Reichswirtschaftminister ermächtigt, zwecks Sicherstellung der Durchführung kriegswirtschaftlich vordringlicher Prüfungsaufgaben Maßnahmen zur Erfassung und Zusammenschließung der auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens berufstätigen Personen und Personenvereinigungen und zur Lenkung des Berufseinsatzes zu treffen.

Mit der VERORDNUNG ÜBER DEN ZUSAMMENSCHLUß AUF DEM GEBIET DES WIRTSCHAFTLICHEN PRÜFUNGS- UND TREUHANDWESENS vom 23. März 1943[476] wurden Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und vereidigte Buchprüfer (vereidigte Bücherrevisoren) zur Sicherstellung des Berufseinsatzes für kriegswichtige Aufgaben in der Reichskammer für Wirtschaftstreuhänder zusammengeschlossen. Außerdem wurden die Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer und die Hauptstelle für das Prüfungs- und Treuhandwesen zu der Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen zusammengeschlossen.

---

472 WT. 1939, S. 325
473 WT. 1940, S. 1
474 Neujahrsaufruf des Reichsministers Dr. Frank an die deutschen Rechtswahrer. In: WT. 1942, S. 1
475 RGBl. 1942 I, S. 521 f.
476 RGBl. 1943 I, S. 157 f.

Dr. Mönckmeier, der Führer des IdW, erklärte angesichts des in weite Ferne gerückten „Endsieges“ dann auch offen, daß der Ausbau des Berufsrechtes und die Verfolgung berufspolitischer Ziele für die Reichskammer völlig hinter deren Aufgaben der kriegsbedingten Berufslenkung zurücktreten und für die Zeit nach dem Kriege zurückgestellt werde.[477]

4.3.4 Die Judenfrage

Der Nationalsozialismus schuf sich in den Juden sein eigentliches Feindbild: in Lüge und Verleumdung schreckt der Jude »*vor gar nichts zurück und wird in seiner Gemeinheit so riesengroß, daß sich niemand zu wundern braucht, wenn in unserem Volk die Personifikation des Teufels als Sinnbild alles Bösen die leibhaftige Gestalt des Juden annimmt*«[478].

4.3.4.1 Nürnberger Gesetze

Auf dem „siebten Reichsparteitag der Freiheit“ am 15. September 1935 wurde in Gesetzesform beschlossen:[479]

- Verbot der Eheschließung und des außerehelichen Geschlechtsverkehrs zwischen Juden und Nichtjuden,
- Verbot der Beschäftigung deutschblütiger Dienstmädchen unter 45 Jahren durch Juden,
- Verbot des Hissens der Reichs- und Nationalflagge sowie des Zeigens der Reichsfarben durch Juden,

[477] Koch, S. 88
[478] Hitler, S. 355
[479] ht15 Nürnberger-Gesetze

- Verbot der Bekleidung eines öffentlichen Amtes durch Juden und Entzug des Wahlrechtes.

Folgewirkungen der Nürnberger Gesetze waren, daß[480]

- Juden seit dem 23. Juli 1938 besondere Kennkarten bei sich tragen mußten,
- seit dem 17. August 1938 jüdische Männer den Zweitnamen Israel und jüdische Frauen den Zweitnamen Sara anzunehmen hatten,
- Juden seit dem 5. Oktober 1938 ihre Sonderausweise mit einem roten J abstempeln lassen mußten.
    - Außerdem mußten Juden im von deutschen Truppen besetzten Polen, dem sog. Generalgouvernement, ab dem 23. November 1939 einen aus zwei übereinander liegenden Dreiecken bestehenden sechseckigen gelben Stern mit einer schwarzen, hebräischen Schriftzeichen nachempfundenen, Inschrift „Jude“ tragen; dieselbe Verpflichtung traf Juden ab dem vollendeten sechsten Lebensjahr im Reich seit dem 1. September 1941.[481]

Auf der 9. Vollsitzung der Akademie für Deutsches Recht am 30. November 1935 sprach Reichsminister Dr. Frank auch wie folgt über die Nürnberger Gesetze: »*Wir maßen uns nicht an, den Begriff des Angehörigen eines anderen Volks zu definieren. Aber was deutsch ist, das definieren wir allein! Wir müssen daher bitten, daß die Herren aus dem Ausland aus dieser Grundhaltung des nationalsozialistischen Rechtswollens entnehmen, daß wir genau so gut Deutsche sind, wie seit fünf Jahrtausenden die Angehörigen des jüdischen Volkes für sich beansprucht haben, Juden zu sein, und daß wir daher die Trennung von deutschem Volk und jüdischem Volk vollzogen haben in der klaren Mission, die uns aufgegeben ist.*«[482]

[480] ht11 Novemberpogrome
[481] ht10 Judenstern
[482] WT. 1935, S. 550 f.

Auf der Tagung der Reichsgruppe Hochschullehrer am 3. und 4. Oktober 1936 hielt Reichsrechtsführer Dr. Frank dann einen Vortrag über Juden und Rechtswissenschaft und führte darin aus:[483]

1. Für alle Zukunft ist das Auftreten von Juden im Namen des deutschen Rechts unmöglich.

2. Die deutsche Rechtswissenschaft ist im Sinne der Rassengesetzgebung des Dritten Reiches „deutschen“ Männern vorbehalten.

3. Für die Neuauflage von Rechtswerken jüdischer Autoren besteht kein Bedürfnis mehr.

4. Aus sämtlichen Bibliotheken sind jüdische Werke auszureihen, ihre Zitierung ist unmöglich.

Anschließend nahmen Teilnehmer der Tagung dazu wie folgt Stellung:[484]

- Prof. Würdinger hielt den jüdischen Einfluß auf das Handelsrecht für eine Angelegenheit des Intellekts, mündend in einseitiger Interessenpolitik.

- RA Dr. Rilk betonte die Verfälschung des dem Wettbewerbsrecht innewohnenden Begriffs der „guten Sitten“ zu einer jeder Beliebigkeit offenen Auslegung durch das Judentum.

- Nach Senatspräsident Klee haben jüdische Schriftsteller den Niedergang des Strafrechts herbeigeführt, indem sie zur Wahrung der Freiheitsrechte der Einzelnen den Staat verleugneten und dessen Existenz aufs Spiel setzten.

[483] WT. 1936, S. 405
[484] WT. 1936, S. 406

- Nach Dozent Dr. Rath gingen jüdische Schriftsteller von den wirtschaftlichen Vorgängen an der Börse als Urgegenstand der Wirtschaftswissenschaften aus, und sie stellten ihre Ansichten als die wissenschaftlich einzig möglichen dar.

Die Hochschullehrer im National-Sozialistischen Rechtswahrer-Bund wollten an der Schaffung einer neuen *deutschen* Rechtswissenschaft in einer neuen großen Zeit mitarbeiten.[485]

4.3.4.2 Novemberpogrome 1938

Als „Vergeltung" dafür, daß der in Paris lebende siebzehnjährige Herschel Grynszpan am 7. November 1938 auf den deutschen Gesandtschaftssekretär von Rath schoß, und dieser am 9. November 1938 seinen Verletzungen erlag[486], wurden in Deutschland die Synagogen zerstört[487], die Schaufensterscheiben jüdischer Ladengeschäfte zerschlagen, die Wohnungen von Juden geplündert und diese selbst mißhandelt und ermordet.[488] – Am 10. November 1938 forderte Dr. Joseph Goebbels, der Reichsminister für Volksaufklärung und Propaganda, die Bevölkerung auf, von allen weiteren Demonstrationen und Vergeltungsaktionen gegen das Judentum sofort abzusehen[489], denn das Echo im Ausland war verheerend[490].

Die Aktionen wurden von der SA durchgeführt, teilweise wohl auch unter Mitwirkung der Hitler-Jugend (HJ), obwohl der Reichsjugendführer Baldur von Schirach die Pogrome eine verbrecherische Aktion nannte und jede Teilnahme seiner HJ bestritt. Die Rolle, die die SS dabei spielte, ist nicht klar. Jedenfalls distanzierten sich Hermann Göring (Beauftragter für den Vierjahresplan, preußischer Ministerpräsident, Oberbefehlshaber der Luftwaffe), Heinrich Himmler

---

485 WT. 1936, S. 406
486 Hippler, S. 166
487 Hitler, S. 335: »*[Das] Leben [des Juden] innerhalb anderer Völker kann auf die Dauer nur währen, wenn es ihm gelingt, die Meinung zu erwecken, als handle es sich bei ihm um kein Volk, sondern um eine, wenn auch besondere, „Religionsgemeinschaft". Dies ist aber die erste große Lüge*.« – Unverständlich ist, warum wurden dann aber mit den Synagogen die doch nur religiösen Zwecken dienenden Bethäuser zerstört wurden.
488 ht11 Novemberpogrome
489 Hippler, S. 168
490 ht11 Novemberpogrome

(Staatssekretär im Reichsinnenministerium, Chef der deutschen Polizei, Reichsführer SS), Reinhard Heydrich (Chef des Reichssicherheitshauptamtes in der SS), Walther Funk (Reichswirtschafts-Minister) und Alfred Rosenberg (als Reichsleiter der NSDAP an der Spitze des außenpolitischen Amtes der Partei) von den Aktionen und wiesen Goebbels die Verantwortung für außen- und wirtschaftspolitische Folgen zu.[491]

Solche Distanzierung verhinderte jedoch nicht die sog. November-Erlasse:

- Nach der VERORDNUNG ÜBER EINE SÜHNELEISTUNG DER JUDEN DEUTSCHER STAATSANGEHÖRIGKEIT vom 12. November 1938 mußte eine Sühne geleistet werden. Die Sühneleistung sollte eine Sühne für die Pariser Mordtat darstellen; die auf 1 Milliarde Reichsmark festgesetzte Kontribution sollte aus dem auf 8 Milliarden Reichsmark geschätzten jüdischen Besitz im Raum Großdeutschland bezahlt werden.[492]

- Nach der VERORDNUNG ZUR WIEDERHERSTELLUNG DES STRAßENBILDES BEI JÜDISCHEN GEWERBEBETRIEBEN vom 12. November 1938 mußten die durch die „Empörung des Volkes“ am 8., 9. und 10. November 1938 an jüdischen Einrichtungen entstandenen Schäden von den jüdischen Inhabern auf eigene Kosten sofort beseitigt werden; eventuelle Versicherungsansprüche wurden zu Gunsten des Reichs beschlagnahmt. – Die Wiederherrichtungskosten waren selbstverständlich nicht auf die Sühne-Kontribution anzurechnen.[493]

  - »*Tatsächlich erreichte der Graf* [Reichsfinanzminister Schwerin von Krosigk, Verf.]*, daß die den Juden zustehenden Versicherungsanteile, welche auf Görings Anweisungen ursprünglich direkt an den Staat ausgezahlt werden sollten, dem einzelnen Juden auf seine Buße angerechnet wurden. Es war dies wieder einer seiner typischen „technischen Kniffe“, die bei Akzep-*

[491] ht11 Novemberpogrome
[492] WT. 1938, S. 446
[493] WT. 1938, S. 446

tierung der Gesamtmaßnahme eine Abschwächung im Einzelfall erwirkten.«[494]

Außerdem wurde mit der VERORDNUNG ZUR AUSSCHALTUNG DER JUDEN AUS DEM DEUTSCHEN WIRTSCHAFTSLEBEN vom 12. November 1938 Juden ab dem 1. Januar 1939 der Betrieb von Einzelhandelsverkaufsstellen, Versandgeschäften oder Bestellkontoren sowie der selbständige Betrieb eines Handwerks untersagt. Sinn der Frist war ausschließlich die ordnungsmäßige Abwicklung der bisherigen Geschäfte. – Ab dem 1. Januar 1939 konnte kein Jude mehr Betriebsführer nach dem ARBEITSORDNUNGSGESETZ vom 20. Januar 1934 mehr sein. Leitenden jüdischen Angestellten konnte mit einer Frist von 6 Wochen gekündigt werden, wobei deren Ansprüche auf Versorgungsbezüge und Abfindungen erloschen.[495]

4.3.4.3 Juden und Berufsstand

Von Angehörigen des Berufsstandes wurde schon 1934 *wegen der Betreuung von Mandanten* bei offiziellen Stellen vorsichtshalber nachgefragt, ob

1. Wirtschaftsprüfer Aufträge von nicht arischen Betrieben oder solchen mit nichtarischem Kapital annehmen dürfen,

2. berufsmäßige Wirtschaftstreuhänder nicht-arisches Kapital treuhänderisch verwalten dürfen, und

3. der Wirtschaftstreuhänder in einem Prozeß, in dem eine oder beide Parteien Nicht-Arier sind, als gerichtlicher Sachverständiger auftreten darf oder ob er ein derartiges Mandat seitens der Staatsanwaltschaft oder seitens der Verteidigung annehmen darf.

[494] Steinert, S. 129
[495] WT. 1938, S. 446

Damals wurden die Fragen zu 1. und 2. von der Industrie- und Handelskammer Berlin noch bejaht; sogar die Gauleitung Groß-Berlin der NSDAP erhob gegen 1. bis 3. keine Einwendungen, gleichgültig, ob der Wirtschaftstreuhänder Pg. war oder nicht.[496] Auch der Reichswirtschaftminister teilte diese Auffassung.[497]

Aber schon ein Jahr später ordnete die Reichsführung des BNSDJ durch Dr. Raeke als Stellvertreter des Reichsjuristenführers mit Schreiben vom 28. August 1935 an, daß alle Bundesmitglieder, die um die Erstattung von Privatgutachten angegangen würden, die die Erörterung politischer Probleme (Judengesetzgebung, Schutzhaft usw.) einschließen könnten, um Genehmigung durch den zuständigen Gauführer nachzusuchen hätten. – Dies würde auch für die Fertigung wirtschaftlicher Gutachten gelten.[498]

Für die *Praxen von Wirtschaftsprüfern* galt gemäß des vom Reichsamtsleiter Dr. Raeke als Stellvertreter des Reichsjuristenführers herausgegebenen Rundschreibens 80/35, daß diejenigen Mitglieder des BNSDJ, die etwa noch mit Juden oder Halbjuden assoziiert waren – insbesondere Rechtsanwälte, Patentanwälte und Wirtschaftsrechtler –, diese Sozietät zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufzulösen hatten. Sollte dies nicht möglich sein, war darüber unter Angabe der Gründe auf dem Dienstweg zu berichten; Zuwiderhandlungen waren ehrengerichtlich zu ahnden.[499]

Nachdem schon seit längerem auf Anordnung des Reichswirtschaftsministers *Juden als Wirtschaftsprüfer* nicht mehr öffentlich bestellt werden durften, hatte der Reichswirtschaftsminister am 5. November 1938 auch den Widerruf der Bestellung bei den wenigen noch öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern zum 31. Dezember 1938 angeordnet, weil »*es untragbar sei, in Zukunft noch Juden die besondere Vertrauensstellung gegenüber Staat und Wirtschaft zu belassen, die in der Bestellung und Vereidigung als Wirtschaftsprüfer (...) zum Ausdruck kommt*.«[500]

[496] WP. 1934, S. 95 f.
[497] WP. 1934, S. 120
[498] WT. 1935, S. 431
[499] WT. 1935, S. 551
[500] WT. 1938, S. 466

> Von den bis 1938 bestellten Wirtschaftsprüfern waren durch Niederlegung oder Löschung der Bestellung, durch Tod oder durch Widerruf 212 bis 1938 abgegangen, hiervon rd. 70 Juden.[501]

Gemäß der von Rudolf Hess gezeichneten Anordnung Nr. 204/38 des Stellvertreters des Führers, des Reichsleiters des Reichsrechtsamtes und des Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 19. Dezember 1938 schließlich wurde die Vertretung und Beratung von Juden in Rechtsangelegenheiten Parteigenossen und Angehörigen der Gliederungen und angeschlossenen Verbände grundsätzlich untersagt. Dieses Verbot umfaßte allerdings *nicht die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer, soweit sie sich auf ihre gesetzlichen Pflichten beschränkten*. Eine über diese Verpflichtung hinausgehende Beratung von Juden war jedoch untersagt.[502]

Wenn die Wirtschaftsprüfer sich nicht gegen solche Widerlichkeiten wehrten, so verhielten sie sich nicht anders als die Masse des deutschen Volkes, die sich unter einem Terrorregime eine politisch exponierte Rolle auch nicht zumuten[503] wollte, zumal ja „nur“ eine Minderheit betroffen war. So sind auch die vorstehend beschriebenen Maßnahmen nur von einer Minorität offen begrüßt worden, während die Mehrheit sie schweigend hinnahm. Denn: »*Der Zugriff richtet sich zunächst gegen den Nicht-Gleichen, dann gegen den Beliebigen, ja die Verfolgung der Nicht-Gleichen ist die Vorbereitung zur Einschüchterung des Beliebigen.*«[504]

4.3.5 Die Facharbeit der Berufsangehörigen im nationalsozialistischen „Führerstaat“

Anna-Katharina Szagun schrieb – leider ohne auf eine Begründung im einzelnen zu verweisen – 1998, »*Daß eine Person verschiedene Teilidentitäten enthält, lehren uns die Sozialwissenschaften.*«[505] Wenn man diese Aussage hinnimmt, hatte der Wirtschaftsprüfer im nationalsozialistischen Führerstaat zumindest zwei Teilidentitä-

[501] WT. 1939, S. 136
[502] WT. 1939, S. 59
[503] Heuß, S. 107
[504] Jünger, S. 69
[505] Phil_Szagun, S. 13

ten: einmal war er als Rechtswahrer der nationalsozialistischen Wirtschaft verpflichtet, und zum anderen übte er seine Aufgabe aus, ein vorgefundenes „Ist“ mit einem vorgegebenen „Soll“ zu vergleichen und aus diesem Vergleich Schlüsse zu ziehen. Das vorgegebene Soll war auch aus späterer Sicht nicht berichtigungsbedürftig, sondern wurde noch lange als Soll angesehen, nachdem u. U. gewisse Wortfügungen, die die Zeitgenossen als „captationes benevolentiae“ ansahen und füglich nicht weiter beachteten, entfernt worden waren.

Selbst Koch schreibt trotz seiner sehr reservierten Haltung gegenüber den Amtswaltern des IdW zu den einzelnen Berufsangehörigen: »*Abschließend ist über das Wirtschaftsprüfungswesen im Hitlerreich zu sagen, daß es, wenn man von Einzelschicksalen absieht, viel Lärm und viel anscheinende Bewegung gab. Sachlich wurde aber im Prüfungs- und Beratungswesen mit der gleichen Sorgfalt und dem gleichen Verantwortungsgefühl, auch im allgemeinen in den Kreisen der WP mit der gleichen Berufsethik gearbeitet wie vorher.*«[506]

Daß die zeitgenössischen Wirtschaftsprüfer sich aus der nationalsozialistischen Politik auf ihre Facharbeit zurückzogen, kann von Späteren als eine Verniedlichung der eigenen Verantwortung verurteilt werden. Andererseits mag es verständlich sein, sich wegen fehlender Handlungsfreiheit entgegen Kants Sittengebot[507] gezwungen zu sehen, im täglichen Leben die Despotie anzuerkennen und jedem Konflikt aus dem Wege zu gehen[508], denn »*diese unausweichliche Demoralisierung wurde noch weitergetrieben durch das Bewußtsein, den öffentlichen Wahnsinn einfach hinnehmen zu müssen*«.[509] – Kein Wunder also, daß Alt-Bundeskanzler Helmut Schmidt »*es bei der für ihn nicht ganz befriedigenden Formel, zwar kein Widerstandskämpfer, aber auch kein Nazi gewesen zu sein*«, beließ.[510]

---

[506] Koch, S. 91

[507] Wörterbuch: kategorischer Imperativ – »*bei I. Kant, im Unterschied zum hypothetischen, an bestimmte Bedingungen gebundenen Befehl, das Sittengebot in der schlichten unbedingten Aussage: ›Handle so, daß die Maxime deines Willens zugleich als Prinzip einer allgemeinen Gesetzgebung gelten könne‹ (KpV §7).*«

[508] Heuß, S. 109

[509] Heuß, S. 109

[510] Rupps, S. 57

Ein Fräulein Waltraude Risch erinnerte sich an ihren ersten Arbeitstag, den 2. Mai 1942, bei Wirtschaftsprüfer Karl Schweickert in Mannheim (die Kanzlei ging später in der KPMG auf): »*Bei meinem ersten Erscheinen sagte Herr Schweickert zu mir: Frl. Risch, bei uns heißt es ›Guten Morgen‹ und nicht ›Heil Hitler‹, und kommen Sie mir ja nie mit der Ausrede, ich habe das oder jenes vergessen oder ich kann das nicht.*«[511]

Der Verfasser hält diese „Erinnerung" für unglaubwürdig: die am 25. August 1926 geborene, damals also fünfzehnjährige Waltraude Risch wurde über das Arbeitsamt Mannheim vermittelt (der „Lehrvertrag für Lehrlinge in Wirtschaftstreuhänderbüros" war 1. eingetragen in die Lehrherrenliste des National-Sozialistischen Rechtswahrer-Bundes und 2. in die Berufsstammrolle der DAF[512]), war Herrn Schweickert somit völlig unbekannt; er mußte aber aus den Bewerbungsunterlagen wissen, daß sie als Zehnjährige in die Hitlerjugend (genauer: als Jungmädel in den Bund Deutscher Mädel in der Hitler-Jugend[513]) eingetreten war,[514] vielleicht sogar bevor es mit dem im RGBl. 1936 I S. 993 verkündeten GESETZ ÜBER DIE HITLERJUGEND VOM 1. DEZEMBER 1936 zur Pflichtmitgliedschaft kam. – Herr Schweickert kann 1942 nicht so lebensmüde gewesen sein, einer ihm persönlich Unbekannten den Morgengruß „Heil Hitler" zu verbieten.

4.3.6 Normsetzungen für Jahrzehnte

Mit dem AKTIENGESETZ VON 1937 (AKTG 1937), den BUCHHALTUNGSRICHTLINIEN VON 1937, und DEN LEITSÄTZEN FÜR DIE PREISERMITTLUNG AUF GRUND DER SELBSTKOSTEN BEI LEISTUNGEN FÜR ÖFFENTLICHE AUFTRAGGEBER (LSÖ) VON 1938 wurden für die Buchführung, aus der ja der nach dem Aktiengesetz hinsichtlich Ansatz, Gliederung und Bewertung vorgeschriebene Jahresabschluß zu ermitteln war, und für die Kalkulation einheitliche Grundlagen geschaffen, die den zeitlichen Rahmen des nationalsozialistischen „Führerstaates" weit überschritten. So galt das Aktiengesetz 1937 99½ Monate lang im „Dritten Reich" und blieb, da die West-Alliierten

[511] KPMG 2, S. 71
[512] KPMG 2, S. 70
[513] Rüdiger, S. 32
[514] KPMG 2, S. 70

keinen Anlaß sahen, es als nationalsozialistisches Recht aufzuheben, bis zum Aktiengesetz 1965 weitere 243½ Monate in Kraft. Die Buchhaltungsrichtlinien und die Kalkulationsrichtlinien überdauerten das „Dritte Reich“, in dem sie entstanden waren, noch weit länger und gelten grundsätzlich bis heute.

Ordnungsmäßige Rechenschaftslegung[515] und Berichterstattung

Grundsätzlich muß die Rechnungslegung unabhängig von der Rechtsform einer Unternehmung „Generalklauseln“ schaffen, die auch Betriebsvergleiche durchführbar erscheinen lassen. Über die Sicherung der einheitlichen Rechnungslegung durch Buchhaltungsrichtlinien vom 11. November 1937 hinaus hätten Grundsätze für die wertmäßigen Feststellungen von Unternehmensergebnissen geschaffen werden müssen. Dem stand für Einzelunternehmen und Personalgesellschaften, die nicht auf § 133 AktG 1937 verpflichtet waren, immer noch der § 40 HGB entgegen, nach dem eine auf den Bilanzstichtag abgestellte Wertung stattzufinden hat. Insbesondere Schmalenbach, Walb und Adler-Düring-Schmaltz unterlegten dem die jeweilige Anschauung der Fachkreise als fachgerechte Bilanzierung, jedoch konnten diese Krücken nicht darüber hinwegtäuschen, daß § 40 HGB aufgehoben gehörte und an seine Stelle geeignete Bewertungsvorschriften gesetzt werden mußten. § 39 HGB verlangte nur einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluß mit der Folge eines jeweils anderen Aussehens des Abschlusses, wenn er für die Geschäftsleitung oder für die von der Leitung ausgeschlossenen Gesellschafter oder für die Kreditgeber oder für die Öffentlichkeit bestimmt war. Deshalb sollten die aktienrechtlichen Gliederungsvorschriften auch für Einzelunternehmungen und Personalgesellschaften verbindlich werden.

Wenn die „Generalklauseln“ Mindestvorschriften für Form und Inhalt jeder Rechnungslegung enthalten würden und darüber hinaus Mindestvorschriften für die Sicherung der Verwendbarkeit der Rechnungslegung, dann hätte man für alle Wirtschaftsbetriebe geltende *Grundsätze ordnungsgemäßer Rechenschaftslegung*.

[515] Institut der Wirtschaftsprüfer: Grundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaftslegung. In: WT. 1939, S. 253 ff.

In den dreißiger Jahren des vorigen Jahrhunderts wurden auch Form und Inhalt des typischen deutschen Prüfungsberichtes (englisch: long-form report) entwickelt: Hauptteil mit Auftrag und Auftragsdurchführung, rechtliche Verhältnisse (Satzungskapital = Grundkapital in Bilanz, Vorjahresgewinnverwendungsbeschluß), wirtschaftliche Grundlagen (Satzungszweck/Unternehmenstätigkeit, ordnungsmäßige Buchführung und daraus entwickelt Bilanz und GV, Analyse von Vermögens- und Ertragslage mit Vergleichszahlen), gutes, mäßiges, schlechtes Prüfungsergebnis und Bestätigungsvermerk, Unterschrift. Anhang mit ausreichender Aufgliederung und Erläuterung mit Vergleichszahlen (Ansatz, Ausweis, Bewertung mit ausgeübten Wahlrechten). Anlagen (Bilanz, GV-Rechnung).

4.3.6.1 Aktiengesetz 1937 (AktG 1937)

Vorbemerkung

Reichsminister Dr. Frank schrieb 1937 im „Völkischen Beobachter“: »*Im Januar 1934 berief ich als Präsident der Akademie für Deutsches Recht einen Ausschuß für Aktienrecht und stellte ihm die Aufgabe, in einer fruchtbaren Synthese zwischen den Grundsätzen des Nationalsozialismus und den Bedürfnissen einer geordneten deutschen Wirtschaft die Grundelemente für ein neues deutsches Aktienrecht zu schaffen.*« Und: »*Schneller als weite Kreise des deutschen Volkes es für möglich hielten, ist das neue Aktiengesetz dank nationalsozialistischer Tatkraft Wirklichkeit geworden.*«[516]

Der Weg zum AktG 1937

Kiesow, Senatspräsident beim Leipziger Reichsgericht, beschrieb den Weg zum neuen Aktienrecht wie folgt:[517]

- Das preußische Allgemeine Landrecht kannte zwar die Aktie, nicht aber die Aktiengesellschaft.

[516] Vorbemerkung der Schriftleitung. In: WT. 1937, S. 129
[517] Kiesow: Altes und neues Aktienrecht. In: WT. 1937, S. 129 ff.

- Der in einzelnen Teilen Westdeutschlands geltende code de commerce enthielt nur wenige Bestimmungen über die société anonyme.

Die Mittel, die die expandierenden Unternehmungen des Eisenbahn- und Schadensversicherungswesens forderten, überstiegen die Kraft des einzelnen; jedoch war die Beschränkung des Wagnisses für den einzelnen Voraussetzung für eine breite Beteiligung und damit die Aufbringung großer Geldmittel am „Risikogeschäft".

- Das preußische GESETZ ÜBER DIE EISENBAHNUNTERNEHMUNGEN VOM 3. NOVEMBER 1838 brachte nur dürftige Vorschriften über die Eisenbahnaktiengesellschaften, unterwarf sie jedoch einer starken Staatsaufsicht.

- Das ALLGEMEINE PREUßISCHE AKTIENGESETZ VOM 9. NOVEMBER 1843 knüpfte die Gründung einer Aktiengesellschaft an eine staatliche Erlaubnis.

- Das ALLGEMEINE DEUTSCHE HANDELSGESETZBUCH VON 1861 hielt am Konzessionszwang fest, wodurch auch das Statut einer Aktiengesellschaft der staatlichen Genehmigung bedurfte; auf weitergehende gesetzliche Vorschriften konnte daher verzichtet werden.

- Das AKTIENGESETZ VOM 11. JUNI 1870 des Norddeutschen Bundes beseitigte den Konzessionszwang; die Aktiengesellschaft entstand mit der Eintragung in das Handelsregister, soweit die für die Errichtung und für die Verfassung der Aktiengesellschaft vorgeschriebenen Bestimmungen erfüllt waren.

Die hiermit gegebene Erleichterung für die Entstehung der Aktiengesellschaft erleichterte aber eben auch Schwindelgründungen. Zusammenbrüche, schwerwiegend für den einzelnen, nicht so sehr für die aufblühende Wirtschaft insgesamt, in den Gründerjahren nach dem Krieg von 1870/71 waren die Folge.

- Die Vorschriften der sog. ZWEITEN AKTIENNOVELLE VOM 18. JUNI 1884 gingen im wesentlichen in das Handelsgesetzbuch von 1897 ein. Neu war die „Gründungsrevision" als erste Pflichtprüfung.

In den durch den Ersten Weltkrieg und in der Nachkriegszeit entstandenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten traten aber auch Lücken in der bisherigen Gesetzgebung zu Tage: Darlehensgewährungen an Verwaltungsmitglieder und der Ankauf eigener Aktien beeinträchtigten die Liquidität der Aktiengesellschaft und schwächten ihre Kapitalgrundlage, ohne daß dies Gläubiger oder Aktionäre erkennen konnten, weil es an einer ausreichenden Gliederungsvorschrift für den Jahresabschluß und an einer unparteiischen Rechnungskontrolle fehlte. Schon 1930 hatte das Reichsjustizministerium den Entwurf einer Gesamtreform des Aktienrechts veröffentlicht, der Zeitpunkt dessen Verabschiedung aber nicht abzusehen war. Erst der Zusammenbruch der FAVAG im August 1929, der Konkurs der Norddeutschen Wollkämmerei und die Schließung der Schalter der Danatbank am 13. Juli 1931 öffneten allen die Augen.

- Auf dem Wege der NOTVERORDNUNG VOM 19. SEPTEMBER 1931 wurden die gröbsten Mißstände beseitigt, darin neue Bestimmungen über den Erwerb und die Verwaltung eigener Aktien und die Kreditgewährung an Vorstandsmitglieder erlassen, und vor allem ergingen eingehende Vorschriften über Inhalt des Geschäftsberichtes und die Gliederung des Jahresabschlusses sowie dessen Pflichtprüfung.

AktG 1937

Die Reichsregierung hat das GESETZ ÜBER AKTIENGESELLSCHAFTEN UND KOMMANDITGESELLSCHAFTEN AUF AKTIEN (AKTIENGESETZ) VOM 30. JANUAR 1937 beschlossen und verkündet[518], das – einschließlich der Novellierung vom 23.November 1959 – bis zum in Krafttreten des AKTIENGESETZES 1965 gültig blieb.

Die Bestimmungen des neuen Gesetzes lauten auszugsweise:

§ 7 Mindestnennbetrag des Grundkapitals. Abs. 1: Der Mindestnennbetrag des Grundkapitals ist fünfhunderttausend Reichsmark.

[518] RGBl. 1937 I, S. 107 ff.

§ 70 Leitung der Aktiengesellschaft. Abs. 1: Der Vorstand hat unter eigener Verantwortung die Gesellschaft so zu leiten, wie das Wohl des Betriebs und seiner Gefolgschaft und der gemeine Nutzen von Volk und Reich es fordern.

§ 75 Bestellung und Abberufung des Vorstands. Abs. 1: Vorstandsmitglieder bestellt der Aufsichtsrat auf höchstens fünf Jahre. … Eine juristische Person kann nicht zum Vorstandsmitglied bestellt werden …

§ 77 Gewinnbeteiligung der Vorstandsmitglieder. Abs. 3: Gewinnbeteiligungen sollen in einem angemessenen Verhältnis stehen zu den Aufwendungen zugunsten der Gefolgschaft oder von Einrichtungen, die dem gemeinen Wohl dienen. …

§ 78 Grundsätze für die Bezüge der Vorstandsmitglieder. Abs. 1: Der Aufsichtsrat hat dafür zu sorgen, daß die Gesamtbezüge der Vorstandsmitglieder (Gehälter, Gewinnbeteiligungen, …) in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des einzelnen Vorstandsmitglieds und zur Lage der Gesellschaft stehen. Dies gilt sinngemäß für Ruhegehälter … Abs. 2: Tritt … eine so wesentliche Verschlechterung in den Verhältnissen der Gesellschaft ein, daß die Weitergewährung der Bezüge eine schwere Unbilligkeit für die Gesellschaft sein würde, so ist der Aufsichtsrat zu einer angemessenen Herabsetzung berechtigt. …

§ 84 Sorgfaltspflicht und Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder. Abs. 1: Die Vorstandsmitglieder haben bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden. … Abs. 2: Vorstandsmitglieder, die ihre Obliegenheiten verletzen, sind der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens als Gesamtschuldner verpflichtet. … Abs. 5: Der Ersatzanspruch der Gesellschaft kann auch von den Gläubigern der Gesellschaft geltend gemacht werden, soweit sie von dieser keine Befriedigung erlangen können.

§ 86 Zusammensetzung des Aufsichtsrats. Abs. 1: Der Aufsichtsrat besteht aus drei Mitgliedern. Die Satzung kann eine höhere Zahl festlegen. Die Höchstzahl der Aufsichtsratsmitglieder beträgt bei Gesellschaften mit einem Grundkapital bis zu 3.000.000 Reichsmark sieben, von mehr als 3.000.000 Reichsmark zwölf, von mehr

als 20.000.000 Reichsmark zwanzig. … Abs. 2: Eine juristische Person kann nicht Aufsichtsratsmitglied sein. Mitglied kann ferner nicht sein, wer bereits in zehn Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien Aufsichtsratsmitglied ist; …

§ 95 Aufgaben und Rechte des Aufsichtsrats. Abs. 5: Maßnahmen der Geschäftsführung können dem Aufsichtsrat nicht übertragen werden. …

§ 101 Handeln zum Schaden der Gesellschaft zwecks Erlangung gesellschaftsfremder Vorteile. Abs. 1: Wer … zum Schaden der Gesellschaft oder ihrer Aktionäre handelt, ist zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Abs. 5: Die Ersatzpflicht besteht auch gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft, soweit sie von dieser keine Befriedigung erlangen können. …

§ 103 Allgemeines. Abs. 2: Über Fragen der Geschäftsführung kann die Hauptversammlung nur entscheiden, wenn der Vorstand es verlangt.

§ 104 Entlastung. Abs. 1: Die Hauptversammlung beschließt … über die Entlastung des Vorstands und des Aufsichtsrats. …

§ 112 Auskunftsrecht des Aktionärs. Abs. 1: Jedem Aktionär ist auf Verlangen in der Hauptversammlung Auskunft über Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben, die mit dem Gegenstand der Verhandlung in Zusammenhang stehen. … Abs. 2: Die Auskunft hat den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaft zu entsprechen. Abs. 3: Sie darf nur so weit verweigert werden, wie überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens oder der gemeine Nutzen von Volk und Reich es fordern. …

§ 125 Feststellung des Jahresabschlusses. Abs. 1: Der Vorstand hat in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (Jahresabschluß) aufzustellen … Abs. 3: Billigt der Aufsichtsrat den Jahresabschluß, so ist dieser festgestellt, …

§ 126 Gewinnverteilung. Abs. 1: Die Hauptversammlung beschließt … über die Verteilung des Reingewinns (Gewinnverteilung). …

§ 127 Aufstellung des Geschäftsberichts. Abs. 1: Der Vorstand hat in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahrs für das vergangene Geschäftsjahr einen Geschäftsbericht aufzustellen …

§ 128 Inhalt des Geschäftsberichts Abs. 1: Im Geschäftsbericht sind der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzulegen. Zu berichten ist auch über Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schlusse des Geschäftsjahrs eingetreten sind. Abs. 2: Im Geschäftsbericht ist ferner der Jahresabschluß zu erläutern. Dabei sind auch wesentliche Abweichungen von dem letzten Jahresabschluß zu erörtern …

§ 129 Inhalt des Jahresabschlusses. Abs. 1: Der Jahresabschluß hat den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu entsprechen. Er ist so klar und übersichtlich aufzustellen, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt.

§ 131 Gliederung der Jahresbilanz. Abs. 1: In der Jahresbilanz sind … folgende Posten gesondert auszuweisen: A. Auf der Aktivseite: I. Ausstehende Einlagen auf das Grundkapital. II. Anlagevermögen: …. III. Umlaufvermögen: …. IV. Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen. B. Auf der Passivseite: I. Grundkapital: …. II. Rücklagen: …. III. Wertberichtigungen zu Posten des Anlagevermögens. IV. Rückstellungen für ungewisse Schulden. V. Verbindlichkeiten: …. VI. Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen.

§ 132 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung: Abs. 1: In der Gewinn- und Verlustrechnung sind … folgende Posten gesondert auszuweisen: I. Auf der Seite der Aufwendungen: 1. Löhne und Gehälter; 2. soziale Abgaben; 3. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf das Anlagevermögen; 4. Zinsen, soweit sie die Ertragszinsen übersteigen …; 5. Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen …; 6. Beiträge zu Berufsvertretungen …; 7. Beträge …, zu deren Ausgleich die gesetzliche Rücklage verwandt worden ist; 8. außerordentliche Aufwendungen …; 9. alle übrigen

Aufwendungen. II. Auf der Seite der Erträge: 1. der Jahresertrag nach Abzug der Aufwendungen …; 2. Erträge aus Beteiligungen; 3. Zinsen, soweit sie die Aufwandszinsen übersteigen …; 4. außerordentliche Erträge …; 5. die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage gewonnenen Beträge; 6. außerordentliche Zuwendungen. Abs. 2: Der Reingewinn oder Reinverlust des Jahres ist am Schlusse der Gewinn- und Verlustrechnung ungeteilt und gesondert auszuweisen. …

§ 133 Wertansätze in der Jahresbilanz: Für den Ansatz der einzelnen Posten der Jahresbilanz gelten folgende Vorschriften: 1. Die … Gegenstände des Anlagevermögens dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. 2. … zu den Anschaffungskosten angesetzt werden. 3. Die Gegenstände des Umlaufvermögens … dürfen höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. …

> Die Bewertungsvorschriften waren Höchstwertvorschriften, sodaß Unterbewertungen zu Lasten der Aktionäre, aber im Interesse der Gläubiger, vorgenommen werden durften. – Damit wurde eindeutig der Gläubigerschutz gesetzlich festgelegt.

§ 134 Formblätter für den Jahresabschluß. Abs. 1: Jahresabschluß der Konzernunternehmen. Der Reichsminister der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister Abs. 2: für Konzernunternehmen Vorschriften über die Aufstellung des eigenen und über die Aufstellung eines gemeinschaftlichen Jahresabschlusses zu erlassen.

§ 135 Umfang der Prüfung. Abs. 1: Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert, … zu prüfen, … Hat keine Prüfung stattgefunden, … Jahresabschluß ist nichtig.

§ 136 Bestellung der Abschlußprüfer Abs. 1: Die Abschlußprüfer werden von der Hauptversammlung gewählt; … Der Vorstand hat … den Prüfungsauftrag zu erteilen.

§ 137 Auswahl der Abschlußprüfer. Abs. 1: Als Abschlußprüfer dürfen nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt oder bestellt werden.

§ 139 Prüfungsbericht. Abs. 1: Die Abschlußprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. … Abs. 2: Der Bericht ist dem Vorstand und dem Aufsichtsrat vorzulegen.

§ 140 Bestätigungsvermerk. Abs. 1: Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer dies durch einen Vermerk zu bestätigen; der Bestätigungsvermerk muß ergeben,

> daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.
>
> > Damit wurde eindeutig nur die Bestätigung der Gesetzesentsprechnung verlangt.

Abs. 2: Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken.

Bemerkungen zum AktG 1937

- Kiesow kommentierte das neue Aktienrecht wie folgt:[519] Die nationalsozialistische Revolution hat auch den Geist des AKTIENGESETZES VOM 30. JANUAR 1937 geprägt.[520] Die neue Verfassung der Aktiengesellschaft kennt nunmehr drei Gesellschaftsorgane: Vorstand, Aufsichtsrat, Hauptversammlung (so heißt jetzt die „Generalversammlung“, die Versammlung der Aktionäre). Das Gesetz hebt die Stellung des Vorstandes und drängt den Einfluß der persönlich nicht verantwortlichen Aktionäre zurück.

[519] Kiesow: Altes und neues Aktienrecht. In: WT. 1937, S. 129 ff.
[520] Eine Reformbedürftigkeit begründete dies nach 1945 jedoch *nicht*, wie Kropff ausdrücklich hervorhebt (Aktiengesetz_Kropff, S. 13)

- Dem vom Aufsichtsrat auf längstens fünf Jahre berufenen Vorstand obliegt die Leitung der Gesellschaft in eigener Verantwortung. Juristische Personen können nicht Vorstandsmitglied sein. Der Jahresabschluß wird grundsätzlich vom Vorstand im Einvernehmen mit dem Aufsichtsrat festgestellt. – Die Vorstandsmitglieder haben einzustehen nicht mehr nur für die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, sondern für die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, weil sie selbstverantwortlich fremdes Vermögen verwalten. Für die gröbliche Verletzung dieser Pflicht haften sie den Gesellschaftsgläubigern unmittelbar, wenn die Gesellschaft nicht befriedigen kann.

- Der Aufsichtsrat kann Maßnahmen der Geschäftsführung nicht ausüben. Juristische Personen können nicht Aufsichtsratsmitglied sein. Der Jahresabschluß wird grundsätzlich vom Vorstand im Einvernehmen mit dem Aufsichtsrat festgestellt. Die Höchstzahl der Aufsichtsratsmitglieder einer Aktiengesellschaft wird nach oben begrenzt, und es darf kein Aufsichtsratsmitglied mehr als 10 Aufsichtsratssitze inne haben. – Die Haftung der Aufsichtsratsmitglieder entspricht der der Vorstandsmitglieder.

- Die Hauptversammlung entscheidet über Fragen der Geschäftsführung nur ausnahmsweise auf Verlangen des Vorstandes. Die Hauptversammlung ist nur noch berechtigt, über die Gewinnverteilung zu beschließen (ohne jedoch den bereits festgestellten Jahresabschluß zu ändern) sowie Aufsichtsrat und Vorstand zu entlasten. Andererseits wird das Auskunftsrecht des einzelnen Aktionärs gesetzlich anerkannt.

- Hinsichtlich der Bezüge der Vorstandsmitglieder hat der Aufsichtsrat dafür zu sorgen, daß sie in einem angemessenen Verhältnis zu dessen Aufgaben und der Lage der Gesellschaft stehen; notfalls hat der Aufsichtsrat ein Herabsetzungs-Recht. Eine den Vorstandsmitgliedern gewährte Gewinnbeteiligung soll in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufwendungen für die Belegschaft oder zu dem allgemeinen Wohle dienenden Einrichtungen stehen.

- Das neue, die bisher vielfach verstreuten aktienrechtlichen Vorschriften zusammenfassende, Aktiengesetz als eigenes kleines Gesetzbuch ist daher auch aus dem Handelsgesetzbuch herausgelöst worden.

- Zimmermann bezog sich auf die neuen Vorschriften zur Feststellung des Jahresabschlusses, wenn er schrieb: Die Aktiengesellschaft bleibt das Mittel, breite geldliche Grundlage für Unternehmen zu schaffen. Die Entscheidungsbefugnis soll aber nicht mehr bei den persönlich nicht verantwortlichen Geldgebern, denen vielfach der fachkundige Einblick fehlt, liegen, sondern die Leitung ist unter weitgehender Verankerung seiner Verantwortung dem Vorstand zugewiesen worden. Zu seinen Aufgaben gehört die Sicherung des finanziellen Bestandes der Aktiengesellschaft durch Bildung ausreichender Rücklagen und Rückstellungen sowie verständige Bewertung. Die Schaffung der notwendigen Zukunfts-Sicherheiten im Jahresabschluß ist Recht des Vorstandes; *er* stellt mit Billigung des Aufsichtsrates den Jahresabschluß und damit den verfügbaren Gewinn fest; die Hauptversammlung hat nur noch über die Verteilung des festgestellten Gewinns zu entscheiden. [521]

- Und Schmaltz bemerkte zur Darstellung der neuen Gewinn- und Verlustrechnung im Prüfungsbericht kritisch: eine nur buchtechnische Analyse der G.u.V.-Rechnung wäre nicht erschöpfend, und er forderte demgemäß »*eine wirkliche Gewinn- und Verlustrechnung als Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge*«. Er hielt aber auch die amerikanische Praxis der Bereinigung des Prüfungsberichtes vom Zahlenmaterial und einer Berichterstattung nur über das wirtschaftliche Ergebnis nicht für richtig, da nicht die Arbeitspapiere, wohl aber der Prüfungsbericht eine Festlegung nach außen bedeuteten. – Jedoch käme es beim Prüfungsbericht darauf an zu berichten, ob Gliederung und Bewertung ordnungsmäßig wären und wie geprüft wurde, und weniger die §§ 131, 132 zu erläutern.[522]

[521] C. Zimmermann: Die Rechnungslegung im neuen Aktiengesetz. I. Teil: Feststellung des Jahresabschlusses und Gewinnverteilung. In: WT. 1937, S. 133

[522] Schmaltz: Bemerkungen zum Prüfungsbericht des Abschlußprüfers. In: WT. 1940, S. 243 f.

Der Verfasser ist der Auffassung, daß Schmaltz' Kritik vollauf berechtigt ist, jedoch der Zeit weit vorauseilt. In späteren Jahrzehnten wurden die Forderungen auch Allgemeingut.

4.3.6.2 Buchhaltungsrichtlinien von 1937

Der Weg zu den BUCHHALTUNGSRICHTLINIEN 1937

Der Erlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers vom 12. November 1936[523] an die Reichswirtschaftskammer bezeichnete u. a. die Aufstellung einheitlicher Buchhaltungs- und Kalkulationsrichtlinien als vordringlich.[524]

Dieser Erlaß sollte aus dem Zustand wissenschaftlicher Erörterungen, die nach Vorarbeiten Schmalenbachs in seinem <Kontenrahmen>[525] ihre endgültige Fassung erreicht hatten, durch einheitliche Buchhaltungsrichtlinien zum Allgemeingut der Wirtschaft führen.[526] Mit der Vereinheitlichung der praktischen Bestrebungen wurde vom Reichskommissar für die Preisbildung und vom Reichswirtschaftsminister durch Erlaß vom 12. März 1937 ein beim Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW) gebildeter Reichsausschuß für Betriebswirtschaft (RfB) beauftragt, der die Arbeiten zur Vereinheitlichung von Kontenplänen und Buchführungen durchführte.[527]

Mit dem Ergänzungserlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers sowie des Reichskommissars für die Preisbildung vom 11. November 1937[528] wurden die Reichswirtschaftskammer, die Reichsgruppe Industrie, die Reichsgruppe Handel und die Reichsgruppe Handwerk ersucht, die Grundsätze für Buchführungsrichtlinien den

---

523 II Pr. 27258/36 und IV. 33301/36 vom 12. November 1936

524 van Aubel: Buchführungsrichtlinien und Kontenpläne für die gewerbliche Wirtschaft. In: WT. 1937, S. 462

525 Eugen_Cordes, S. 443, S. 453

526 C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 19

527 C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 19; van Aubel: Buchführungsrichtlinien und Kontenpläne für die gewerbliche Wirtschaft. In: WT. 1937, S. 463

528 II Pr. 19263/37 und VI. 9991/37 vom 11. November 1937

Richtlinien der Gruppen für die Organisation der gewerblichen Wirtschaft auf dem Gebiet der Buchführung zugrundezulegen.[529]

Gliederung

Da in den Erlaß vom 11. November 1937 die Reichsgruppen Banken, Versicherungen, Verkehr und Reichsnährstand vorläufig nicht einbezogen waren, beschränkte sich dieser Ausführungserlaß auf Buchhaltungsrichtlinien mit folgender Gliederung:[530]

1. Grundaufgaben des Rechnungswesens,

2. Anforderungen an die Organisation der Buchführung und

3. der Kontenrahmen als Grundlage der Selbstkostenrechnung und Statistik.

Grundaufgaben des Rechnungswesens

Als Grundzwecke wurden festgelegt: (a) Ermittlung der Bestände (Vermögens- und Schuldteile) und des Erfolges am Ende des Jahres (Jahres-Bestands- und Erfolgsrechnung) und während der Betriebsperiode (kurzfristige Erfolgsrechnung); (b) Preisbildung, Kostenüberwachung und Preisprüfung (auf der Grundlage der Selbstkosten), (c) Überwachung der Betriebsgebarung (Wirtschaftlichkeitsrechnung) und (d) Disposition und Planung.[531]

Grundformen sollten sein: (a) Buchführung und Bilanz (Zeitrechnung), (b) Selbstkostenrechnung (Kalkulation, Stückrechnung), (c) Statistik (Vergleichsrechnung) und

[529] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 19; van Aubel: Buchführungsrichtlinien und Kontenpläne für die gewerbliche Wirtschaft. In: WT. 1937, S. 463

[530] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 19

[531] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 20

(d) Planung (betriebliche Vorschaurechnung). – Da diese vier Formen eng zusammen hingen, ergänzten sie einander.[532]

Anforderungen an die Organisation der Buchführung

Als Voraussetzung für die Organisation wurde die doppelte kaufmännische Buchführung vorgegeben (und nur für Kleinbetriebe des Einzelhandels oder des Handwerks sollte die einfache Buchführung zulässig sein) oder eine gleichwertige kameralistische Buchführung, die eine Bestands- und Erfolgsrechnung gewährleisten mußte.[533]

Weitere Mußvorschriften waren:[534]

1. Klarheit der Buchführung: Eindeutige Erfassung und Abgrenzung der Buchungsvorgänge auf ausreichend gegliederten Konten.

2. Übersichtlichkeit der Buchführung: an den Kontenrahmen der zuständigen Gruppe angepaßter Kontenplan für den Einzelbetrieb.

3. Nachprüfbarkeit: Im Sinne der vier Grundzwecke.

4. Belegprinzip: Keine Buchung ohne (geordnet aufbewahrten) Beleg.

5. Wahrung des Zusammenhangs der einzelnen Teile der Buchführung. Wahrung des organischen Zusammenhangs bei organisatorischer Trennung; z. B. Geschäfts- und Betriebsbuchführung, Zentral- und Filialbuchführung.

[532] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 20
[533] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 21
[534] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 22

6. Abstimmungsfunktion der Buchführung (Kontrollprinzip): Abstimmungsfunktion für die anderen Rechnungsformen, d. h. das Zahlenwerk von Kostenrechnung und Statistik muß mit der Buchführung abgestimmt werden können.

7. Trennung zwischen Jahres- und Monatsrechnung: Kurzfristige Erfolgsrechnungen müssen durchgeführt werden können; der Zeitraum ist abhängig vom Gewerbezweig, z. B. langfristige Fertigung.

8. Trennung zwischen kalkulierbaren und nichtkalkulierbaren Erfolgsbestandteilen: Abspaltung von betriebsfremden und außerordentlichen Posten.

9. Vergleichsmöglichkeit der Buchführungsergebnisse: Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit der Konten- und Zahleninhalte, um Betriebsvergleiche durchführen zu können.

10. Sonstige Anforderungen: (a) Wünschenswert war, daß auch Nicht-Aktiengesellschaften nach §§ 131, 132 AktG 1937 gliedern – die Überführung der Konten zu Ausweispositionen wäre durch eine „Brücke“ darzustellen; (b) wünschenswert auch eine Betriebsbuchhaltung auf Basis „Zuschlagskalkulation mit Kostenstellenrechnung“ mit vom RKW vorgeschlagenem Betriebsabrechnungsbogen – Eine Divisionskalkulation sollte nur für einfach gelagerte Betriebe zulässig sein.

Der Kontenrahmen als Grundlage der Selbstkostenrechnung und Statistik

Die Wirtschafts- und Fachgruppen mußten für ihre Betriebe als einheitlichen Organisationsplan der Buchführung einen Kontenrahmen aufbauen. Der vorgeschlagene Kontenrahmenentwurf hatte folgende Gliederung: Klasse 0: Ruhende Konten bzw. Anlage- und Kapitalkonten, Klasse 1: Finanzkonten (Zahlungsmittel und kurzfristige Kredite), Klasse 2: Abgrenzungskonten (einschließlich der Konten für betriebsfremde Aufwendungen und Erträge), Klasse 3: Konten der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Wareneinkaufskonten, Klassen 4 bis 7: Konten der betrieblichen und Leistungs-

abrechnung, Klasse 8: Erlöskonten bzw. Warenverkaufskonten, Klasse 9: Abschlußkonten. Die Klassen 1 bis 3 und 8 bis 9 wurden vorgeschrieben, während die Klassen 4 bis 7 den betrieblichen Notwendigkeiten angepaßt werden sollten; dabei sollten die Klasse 4 die Kostenarten, die Klasse 7 die Erzeugnisbestände und die Klassen 5 und 6 die Kostenstellen aufnehmen. – Diese Gliederung schloß sich eng an den Entwurf Schmalenbachs an.[535] Zweck der Einführung des Einheits-Kontenrahmens war zweifellos die damit gegebene Möglichkeit zur Überwachung der Betriebsgebarung aller Unternehmen, da nunmehr Betriebsvergleiche sehr einfach durchgeführt werden konnten. Schmalenbachs „Kontenrahmen" war von den Unternehmen aber seinerzeit gerade deshalb abgelehnt worden, weil die Steuerbehörden einen zu weitgehenden Einblick in ihre Betriebsverhältnisse hätten gewinnen können.[536]

Jedoch war schon 1925 vor Gründung der Vereinigten Stahlwerke durch Heinrich Dinkelbach ein erster Betriebsvergleich vorgenommen worden.

Prüfung

Aufgabe der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftstreuhänder würde es sein, den von ihnen betreuten Unternehmen mit Rat und Tat bei der Anpassung deren Buchführungen zu helfen.[537]

Darüber hinaus aber hatten die Wirtschaftsprüfer als Abschlußprüfer von Aktiengesellschaften nach § 135 Abs. 1 AktG 1937 die Buchführung in ihre Prüfung einzubeziehen, d. h. sie hatten die Einhaltung der Anforderungen an die Organisation der Buchführung ebenso zu prüfen wie das Vorhandensein eines an den Kontenrahmen angepaßten Kontenplans. Die Übereinstimmung mit den Vorgaben war im Bestätigungsvermerk nach § 140 AktG 1937 ausdrücklich zu nennen, anderenfalls der Bestätigungsvermerk zu versagen oder einzuschränken war.

[535] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 23
[536] Eugen_Cordes, S. 106
[537] C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 24

4.3.6.3 Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ) von 1938

Unter dem 15. November 1938 wurde mit Zustimmung des Beauftragten für den Vierjahresplan vom Reichskommissar für die Preisbildung diese Verordnung erlassen.[538] Auch wenn es sich dabei in erster Linie um die Preisermittlung für öffentliche Aufträge handelte, ging die Selbstkostenermittlung doch viel weiter, da hierfür erstmals Herstellkosten normiert wurden. Herstellkosten und Herstellungskosten sind für die Bewertung von selbsterstellten Erzeugnissen von ausschlaggebender Bedeutung.

Vorbemerkungen

Der Auftragnehmer wurde zur Führung eines zweckentsprechend gegliederten und zahlenmäßig einwandfreien Rechnungswesens, aus dem jederzeit die entstehenden Aufwendungen und Erträge eindeutig festgestellt werden konnten, verpflichtet. Für die formelle Ausgestaltung des Rechnungswesens sollten die Buchhaltungsrichtlinien vom 12. November 1936 / 11. November 1937 maßgebend sein. – In der Betriebsabrechnung waren die Selbstkosten nach Kostenarten und Kostenstellen je Kostenträger (= Liefergegenstand oder berechnetes Erzeugnis) zu gliedern. Dies bedeutete, daß für die Praxis ein Betriebsabrechnungsbogen *vorgeschrieben* wurde.

> Begründet wurde die Einführung der LSÖ mit der Stabilisierung des Preisniveaus und als Kampfmittel gegen die Schädlinge des Wirtschaftsaufschwungs, da in einer sinnvoll geordneten Volkswirtschaft eine Warenverknappung nicht zu Preissteigerungen führen durfte. Denn daß sich der Preis aus dem Verhältnis von Angebot und Nachfrage ergäbe, stimmte nur in weltmarktwirtschaftlicher Betrachtungsweise, nicht aber in der eigenen Volkswirtschaft: die gegenteilige frühere liberalistische Auffassung war fehlerhaft.[539]

[538] RGBl. 1938 I, S. 1623 ff.
[539] Th. Becker: Preisüberwachung, Preisregelung und Preisbildung. In: WT. 1937, S. 237 f.

Aufbau des Selbstkostenpreises

Die Selbstkostenpreiskalkulation war zu gliedern in Werkstoffe oder Fertigungsmaterial, Materialgemeinkosten, Fertigungslöhne, Fertigungsgemeinkosten, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten sowie Sondereinzelkosten.

Darüber hinaus mußten die Kalkulationen den kalkulatorischen Gewinnaufschlag und die zu seiner Berechnung nötigen Angaben enthalten, nämlich:

- Materialkosten = Fertigungsmaterial + Materialgemeinkosten
- Fertigungskosten = Fertigungslöhne + Fertigungsgemeinkosten
- Materialkosten + Fertigungskosten = Herstellkosten
- Herstellkosten + Verwaltungsgemeinkosten + Vertriebsgemeinkosten + Sondereinzelkosten = Selbstkosten
- Selbstkosten + kalkulatorischer Gewinnaufschlag = Selbstkostenpreis

  Das Gegenstück zu Gemeinkosten sind Einzelkosten: während Einzelkosten z. B. durch Aufschreibungen unmittelbar für einen Auftrag erfaßt werden können, müssen Gemeinkosten durch Schlüsselung über den Betriebsabrechnungsbogen dem Auftrag zugeschlagen werden.

Darüber hinaus wurde der Inhalt der einzelnen Kostenbegriffe bestimmt – und praktisch über den Bereich öffentlicher Aufträge hinaus für jede Kostenrechnung.

Fertigungsmaterial	alle für einen Auftrag erfaßbaren Rohstoffe und selbst gefertigten Teile
Materialgemeinkosten	Eingangskontrolle und Lagerung

Fertigungslöhne	alle unmittelbar bei der Fertigung eines Auftrages erfaßbare Löhne
Fertigungsgemeinkosten	Gehälter, soziale Aufwendungen, Hilfs- und Betriebsstoffe, Energieverbrauch, Instandhaltungen, Abschreibungen auf Fertigungsanlagen
Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten	Gehälter, soziale Aufwendungen, Bürobedarf, Energieverbrauch, Abschreibungen auf Anlagen der Verwaltung und des Vertriebs, Sachversicherungen, Post- und Fernsprechgebühren, Reiseauslagen, Prozeß- und Prüfungskosten, Verbandsbeiträge
Sondereinzelkosten	Lizenzgebühren und Vertreterprovisionen
Kalkulatorischer Gewinn	Hiermit sollte die angemessene Verzinsung (= Effektivverzinsung langfristiger Reichsanleihen) des im Unternehmen arbeitenden betriebsnotwendigen Kapitals und das Unternehmerwagnis sowie die auf den kalkulatorischen Gewinn entfallende Körperschaftsteuer abgegolten werden. – Betriebsnotwendiges Vermögen waren Anlage- und Umlaufvermögen abzüglich zinsloser Verbindlichkeiten, soweit diese Kapitalbeträge tatsächlich für die betreffende Leistung gebunden waren

Als Anlageabschreibungen galten die verbrauchsbedingten Wertminderungen der werkseigenen Einrichtungen, unabhängig von den in der Bilanz vorgenommenen Abschreibungen.

Betriebsabrechnungsbogen

Nachstehend soll ein grobes Muster eines Betriebsabrechnungsbogens dargestellt werden:

Kostenarten		Kostenstellen				
Bezeichnung	Betrag	Allgemein	Fertigung	Material	Verwaltung	Vertrieb
Gehälter	… →	…	…	…	…	…
Sozialaufwand	… →	…	…	…	…	…
Energie	… →	…	…	…	…	…
Abschreibungen	… →	…	…	…	…	…
Versicherungen	… →	…	…	…	…	…
Postgebühren	… →	…	…	…	…	…
Reiseauslagen	… →	…	…	…	…	…
Rechtskosten	… →	…	…	…	…	…
Beiträge	… →	…	…	…	…	…
	Summe	Summe A	Summe B	Summe C	Summe D	Summe E
		↳	Summe A	-	-	-
			Summe F	Summe C	Summe D	Summe E

Wenn die Gemeinkosten auf die Kostenstellen umgelegt sind, in denen sie angefallen sind, müssen zunächst die Gemeinkostenzuschläge auf die Einzelkosten umgelegt werden:

Summe C / Fertigungsmaterial = u% Materialgemeinkostenzuschlag
Summe F / Fertigungslöhne = v% Fertigungsgemeinkostenzuschlag
Summe D / Herstellkosten = w% Verwaltungsgemeinkostenzuschlag
Summe E / Herstellkosten = x% Vertriebsgemeinkostenzuschlag

Anschließend müssen die Gesamtkosten je Auftrag entwickelt werden:

Fertigungsmaterial (Einzelkosten) + u% Materialgemeinkostenzuschlag = Materialkosten
Fertigungslöhne (Einzelkosten) + v% Fertigungsgemeinkostenzuschlag = Fertigungskosten
Materialkosten + Fertigungskosten = Herstellkosten
Herstellkosten + w% Verwaltungsgemeinkostenzuschlag + x% Vertriebsgemeinkostenzuschlag + Sondereinzelkosten = Selbstkosten

Prüfung der Herstell(ungs)kosten

Dem Wirtschaftsprüfer kamen somit drei Aufgaben zu:

1. War er als Preisprüfer bestellt, hatte er die Kostenrechnung, d. h. die Richtigkeit der Gemeinkostenschlüsselung auf die Kostenstellen und die richtige Errechnung der Gemeinkostenzuschlagsätze, ebenso zu prüfen wie die Angemessenheit des betriebsnotwendigen Vermögens, also die ganze Durchrechnung bis zum Selbstkostenpreis.

2. Als Abschlußprüfer hatte er darauf zu achten, daß die in der Kostenrechnung enthaltenen kalkulatorischen Kosten durch ihre pagatorische Entsprechung ersetzt werden, da in der Bilanz die Bewertung von Erzeugnissen zu Herstellungskosten (die im Handelsrecht eben keine Kosten sind), also nur mit Aufwendungen erfolgen darf.

3. Als Abschlußprüfer mußte er weiter darauf achten, daß der Wertansatz der Erzeugnisse in der Bilanz zu Herstellungskosten und nicht zu Herstellkosten zu erfolgen hat; der Unterschied besteht darin, daß in die Herstellungskosten auch angemessene Teile der Verwaltungsgemeinkosten eingerechnet werden dürfen – auf die Frage der „Angemessenheit“ soll hier nicht weiter eingegangen werden.

4.3.7 Nationale Tagungen und V. Weltkongreß

Tagungen und Kongresse sind natürlich Fachveranstaltungen, die dem Gedankenaustausch mit Berufskollegen dienen sollen. Darüber hinaus dienen sie aber auch der Selbstdarstellung, in erster Linie der veranstaltenden Organisationen, aber auch der Tagungsstadt, der Region oder gar des Staates, je nachdem, welche Bedeutung von offizieller Seite der Veranstaltung beigemessen wird; dies kommt zum Ausdruck durch Übernahme von Schirmherrschaft, durch die Person der offiziellen Redner und ggf. auch durch Empfänge.

Wenn, insbesondere bei internationalen Kongressen und ihrer großen Zahl von Teilnehmern, die einzelnen Themen nur in getrennten Arbeitsgruppen behandelt werden können, ist die Möglichkeit zu persönlichen Kontakten naturgemäß begrenzt. Eine erweiterte persönliche Kommunikation soll deshalb durch gesellschaftliche Veranstaltungen gefördert werden, die gerade bei internationalen Kongressen zusätzlich Sprachkenntnisse erfordern.

Und wenn die Teilnehmer in Begleitung kommen, was bei internationalen Kongressen die Regel ist, muß auch hierfür ein Programm vorgesehen werden. Wirtschaftsprüfung war schon immer ein Männerberuf (Frauenanteil 1931 bis 1980 von 0% auf 3% steigend, danach ansteigend auf 16%[540]), sodaß ein Begleitprogramm als „Damenprogramm“ für die begleitenden Ehefrauen der Teilnehmer gestaltet werden konnte.

[540] Quelle: Die_WPK_2002-2005, S. 89

4.3.7.1 Erster WP-Tag Bad Harzburg

Am 23. und 24. Juni 1934 fand in Bad Harzburg der vom Institut der Wirtschaftsprüfer veranstaltete „Erste Deutsche Wirtschaftsprüfertag“ unter Anwesenheit von Vertretern des Reichswirtschaftsministeriums, der braunschweigischen Landesregierung und der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer statt.[541]

4.3.7.2 Berufstagung der Wirtschaftsrechtler 1936 Leipzig

Aufgabe dieser Veranstaltung im Rahmen des Deutschen Juristentages 1936 war die Herausarbeitung der ständischen und berufspolitischen Probleme.[542]

- Der stellvertretende Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler, Dr. Buwert, legte die Notwendigkeit dar, die ständischen Gruppen der Volkswirte und Wirtschaftstreuhänder im Rahmen öffentlich-rechtlicher Körperschaften und Berufsrechte endgültig zu ordnen sowie die Träger dieser Aufgaben zu Trägern eines „freien Berufes“ zu machen.[543]

- ORR Dr. Michel vom Reichswirtschaftministerium sprach über „Staat und Wirtschaftsrecht“ dahingehend, daß das Reichswirtschaftsministerium die Bedeutung des neuen deutschen Wirtschaftsrechts für die Schaffung einer nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung und damit das unerläßliche Erfordernis einer Gestaltung der Wirtschaftsrechtlerberufe anerkenne.[544]

Der Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler, Dr. Mönckmeier, gab zusammenfassend einen Überblick über die brennenden Berufsfragen, wobei die Form der Berufsausübung (Einzelprüfer oder Prüfungsgesellschaften) eines der schwierigsten Berufsgestaltungsprobleme sei. Sodann wies Dr. Mönckmeier darauf hin, daß zwar die Verpflichtung aller Wirtschafttreuhänder gegenüber der Volksgemeinschaft die glei-

[541] WP. 1934, S. 281 ff.
[542] WT. 1936, S. 228
[543] WT. 1936, S. 229 f.
[544] WT. 1936, S. 230

che sei, daß aber fachliche Leistungsunterschiede, z. B. Wirtschaftsprüfer, klar von anderen Wirtschaftstreuhändern abgrenzten; die Leistungsgrade müßten durch Schulungskurse ständig gesteigert werden.[545] Sodann verkündete Dr. Mönckmeier in zehn „Leipziger Thesen“ die Grundzüge für die Berufsordnung der Wirtschaftstreuhänder:[546]

I. Grundsätze

1. Das Wirtschaftstreuhänderwesen ist tätig mit dem Ziel der Erhaltung einer geordneten völkischen Wirtschaft.

2. Die Träger dieser Aufgabe müssen besonderen Anforderungen entsprechen.

3. Die einheitliche Führung des Berufes ist im öffentlichen Interesse erforderlich.

II. Folgerungen: folgende Berufs-Ordnung muß durchgeführt werden

Berufsauslese

4. Der Berufszugang unterliegt einer Auslese durch die Zulassungs- und Prüfungsstellen unter Mitwirkung staatlicher Stellen.

5. Die Zulassung setzt die persönlich-fachliche und die weltanschauliche Eignung voraus

Berufsordnung

6. Pflicht ist Gewissenhaftigkeit und Unparteiischkeit und Wahrung des Rechts der Volksgemeinschaft gegenüber der Wirtschaft zur Erhaltung des Volksvermögens.

[545] WT. 1936, S. 231
[546] WT. 1936, S. 232

7. Die Berufsausübung muß nationalsozialistischen Grundsätzen entsprechen; dies muß bei der Zulassung beeidet werden.

8. Zwingendes Recht sind die Grundsätze der Berufsausübung: (a) Selbständigkeit und Eigenverantwortlichkeit, (b) Unabhängigkeit, (c) Beschränkung auf berufsübliche Aufgaben, (d) Haftung für Fehlverhalten, (e) Verschwiegenheit, (f) Beschränkung von Kundmachungen, (g) Befolgung der Gebührenregelung zwecks berufskameradschaftlich geordneten Wettbewerbs.

Berufsführung

9. Unterstellung unter einheitliche Berufsführung durch (a) Schaffung einer öffentlich-rechtlichen Berufsorganisation mit Pflichtmitgliedschaft, und (b) Durchführung der Berufsgerichtsbarkeit.

Gesetzliche Regelung

10. Die Maßnahmen zur Herbeiführung einer Berufsordnung sind in einem Reichsgesetz zu verankern.

Fazit der Berufstagung war, daß nach nationalsozialistischer Ausprägung des Wirtschaftsrechtes die Rechtsträger nur als Glied des Nationalsozialistischen Rechtswahrer-Bundes wirken können.[547]

4.3.7.3 Erster Deutscher Fachkongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen

Der Kongreß in Weimar wurde am 13. November 1936 in Anwesenheit des Gauleiters der NSDAP und Reichskommissars für die Preisbildung, Josef Wagner, des Gauleiters der NSDAP und thüringischen Reichsstatthalters Sauckel durch den Reichsgruppen-

[547] WT. 1936, S. 232

walter Wirtschaftsrechtler und Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Dr. Mönckmeier, eröffnet. Anwesend waren auch Vertreter der holländischen, englischen, norwegischen, dänischen und polnischen Berufsorganisationen.[548]

Die Kurzvorträge über betriebswirtschaftliche Einzelfragen wurden von Dr. van Aubel und Dr. Voss zusammengefaßt:

Dr. van Aubel[549]

- arbeitete als nicht ausgesprochenen Leitgedanken der Kurzvorträge heraus die mit realer Geldkapitalerhaltung gleich zu setzende Vermögenserhaltung;

- hielt auch für die Annäherung von Handelsbilanz und Steuerbilanz die Frage, welche Bilanz die Vermögenserhaltung besser sichere, für entscheidend;

- wollte auch die Frage der stillen Reserven nur unter dem Gesichtspunkt der Vermögenserhaltung sehen, weil nämlich nicht in einer Jahresbilanz als Zwischenbilanz im Leben einer Unternehmung, sondern nur in der Gesamtlebensberechnung festzustellen sei, ob etwas wirklich stille Reserve gewesen sei;

- hielt von Bilanzwahrheit als Wahrheit aus der Bilanz nichts, sondern Bilanzgewissenhaftigkeit und Bilanzsorgfalt mit der daraus folgenden Pflicht zur Vermögenserhaltung sei erforderlich;

- sah die Kalkulation als der Vermögenserhaltung dienend an;

- wog den gemeinen Nutzen von Volk und Staat gegen den Schutz der Unternehmung und der in ihr schaffenden Menschen, der Eigen- und der Leihkapitalgeber gegeneinander ab.

[548] WT. 1936, S. 476
[549] WT. 1936, S. 478 f.

Dr. Voss beschränkte sich auf die obligatorische Bilanzprüfung und führte aus,[550]

- Schwierigkeiten in der Praxis träten immer wieder dadurch auf, daß es Dinge gäbe, die aus technischen Gründen in der Bilanz nicht ausgedrückt werden könnten, obwohl sie für die wirkliche Beurteilung eines Unternehmens oft genauso wichtig seien wie die Zahlen des Abschlusses;

- bei der Aktienrechtsnovelle sei es um den Schutz für Gläubiger und Aktionäre gegangen, während heute die Interessen des Unternehmens und der Allgemeinheit möglicherweise über dem Gläubiger- und Aktionärsschutz stünden. Das habe auch Bedeutung für die sog. Bilanzwahrheit. Die praktische Durchführung in diesem Sinne solle dem Beruf selbst überlassen bleiben;

- Herr van Aubel habe mit Recht betont, daß die Bilanz nur ein vorläufiges Bild ergäbe. Darum solle man den Begriff Bilanzwahrheit fallen lassen und richtiger einen Jahresabschluß nach den Grundsätzen des ehrbaren Kaufmannes, einer getreuen Rechenschaftsablegung, fordern.

Die für die Zeit vom 25.-28. Oktober 1939 in Düsseldorf vorgesehene Zweite Reichstagung für das Prüfungs- und Treuhandwesen wurde auf einen *späteren* Zeitpunkt verlegt.[551]

4.3.7.4 Fünfter Weltkongreß der Wirtschaftsprüfer 1938 in Deutschland

Ein Höhepunkt für den deutschen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer war die ihm übertragene Abhaltung des V. Internationalen Prüfungs- und Treuhandkongresses (V. I.P.T.K.), an dem Vertreter aus 29 (28 lt. Koch[552]) europäischen und außereuropäischen Ländern teilnahmen[553], und der dem für derartige Veranstaltungen üblichen

[550] WT. 1936, S. 479 f.
[551] WT. 1939, S. 325
[552] Koch, S. 90
[553] WT. 1938, S. 371

Ablauf entsprach. – Schirmherr des Kongresses war der Reichsrechtsführer Reichsminister Dr. Hans Frank und Präsident war der Vorsitzende des I.d.W. Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler, Dr. Otto Mönckmeier[554], während nach Koch[555] Joachim von Ribbentrop [Reichsaußenminister] und Dr. Joseph Goebbels [Gauleiter von Groß-Berlin] dem Ehrenausschuß angehörten; Vizepräsidenten des V.I.P.T.K. waren WP. Dr. Peter van Aubel, Dr. Paulludwig Buchholz, WP. Dr. Hans Buwert, WP. Oskar Heyer, WP. Rudolf Mundorf, WP. Dr. Paul D. Schourp und WP. Dr. Wilhelm Voss.[556] Sachlich nahm der vom I.d.W. organisierte Kongreß einen recht glänzenden Verlauf.[557]

Ablauf[558]:

1. Kongreßtag	Montag, 19. September 1938	
1. Vollsitzung	Feierliche Eröffnung des V. Internationalen Prüfungs- und Treuhandkongresses, veranstaltet vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Verbindung mit dem NS-Rechtswahrerbund und der Akademie für Deutsches Recht, in der Kroll-Oper zu Berlin durch den Präsidenten des V. I.P.T.K., den Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer und Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtler Dr. Otto Mönckmeier in Anwesenheit des Schirmherrn Reichsrechtsführer Reichsminister Dr. Hans Frank, sowie Verlesung des Begrüßungsschreibens des Führers und Reichskanzlers Adolf Hitler und des Begrüßungstelegramms des erkrankten Ministerpräsidenten und Generalfeldmarschalls Göring	
2. Vollsitzung	Hauptvortrag von Staatssekretär Brinkmann vom Reichswirtschaftsministerium über:	Deutsche Außenhandelspolitik

554 WT. 1938, S. 371
555 Koch, S. 90
556 WT. 1938, vor S. 321
557 Koch, S. 90
558 WT. 1938, S. 370 ff.

2. Kongreßtag	Dienstag, 20. September 1938		
3. Vollsitzung	WP. Dr. J. Semler, Berlin, als Generalberichterstatter über:	Aktienrecht	mit Aussprache von: Lund (N), D'Orta (I), Delhove (B), Düring (Berlin), Adler (Berlin)
- ″ -	Prof. L. Dumonvillier, Frankreich, als Generalberichterstatter über:	Planung in der Unternehmung	mit Aussprache von: Beste (Dresden), Blackwood (GB), de Haan (NL), Elmendorff (Berlin)
4. Vollsitzung	WP. Prof. Dr. Schmaltz, Halle, als Generalberichterstatter über:	Prüfung des Jahresabschlusses	mit Aussprache von: Scheffs (PL), Koch (H), Holman (GB), Brackel (NL), Sillén (S), Hübner (Berlin), Weiß (Berlin)
abends:	Empfang der ausländischen Delegationen durch die Reichsregierung im Berliner Schloß mit musikalischer Darbietung durch das Collegium Musicum Instrumentale unter Prof. Diener. – Mr. Edward Kracke, New York, bekannte im Anschluß an die Begrüßung durch Reichsminister Dr. Hans Frank als Vertreter der Reichsregierung den tiefen Eindruck des herzlichen Empfangs durch die Reichsregierung auf die ausländischen Berufsangehörigen. Anschließendes geselliges Beisammensein der Kongreßteilnehmer mit Damen im Haus Vaterland am Potsdamer Platz		

3. Kongreßtag	Mittwoch, 21. September 1938		
5. Vollsitzung	Prof. Henrik Schybergson, Finnland, als Vortragender über:	Deutsche und amerikanische Theorien des Rechnungswesens	ohne Aussprache
- ″ -	Dozent Dr. Dr. Dr. Schranz, Ungarn, als Vortragender über:	Internationaler Vergleich der betriebswirtschaftlichen Forschung und Lehre	ohne Aussprache
- ″ -	G. P. H. Hogeweg, Acc., Niederlande als Generalberichterstatter über:	Berufsfragen im Prüfungs- und Treuhandwesen	mit Aussprache von: Strobel (DK), Sodhbans (BI), Feuler (CH), Frederich (USA), Dobreff (BG), Mundorf (Berlin)
mittags:	Die ausländischen Delegationsführer und zahlreiche weitere Kongreßteilnehmer als Gäste beim Stadtpräsidenten und Oberbürgermeister der Stadt Berlin		
6. Vollsitzung	C. J. G. Palmour, F.C.A., Großbritannien, als Generalberichterstatter über:	Konzernprüfung	mit Aussprache von: Toothill (GB), Machedon (RO), Karoli (Berlin), Velder (Berlin), Merkelbach (Berlin), Sénéchal (F)
abends:	Empfang der ausländischen Gäste durch die Akademie für Deutsches Recht, oder „Die Fledermaus“ im Deutschen Opernhaus, oder Kammermusikabend im Schloß Monbijou		

4. Kongreßtag	Donnerstag, 22. September 1938
tagungsfrei	mit der Kongreßleitung Besuch Potsdams: Garnisonkirche, Schloß Sanssouci, Neues Palais; Mittagessen im Regattahaus; abends Besuch eines der drei Staatstheater sowie Empfänge zu Ehren der ausländischen Kongreßteilnehmer

5. Kongreßtag	Freitag, 23. September 1938		
7. Vollsitzung	A. Stuart Allen, F.S.A.A., Großbritannien, als Generalberichterstatter über:	Steuerprüfung	mit Aussprache von: Ask (S), Larsen (DK), Janczàr (H), Ocborrow (GB), Beuck (Berlin), Hörner (Berlin), Kosbadt (Berlin)
- ″ -	F. Soletti, Italien, als Generalberichterstatter über:	Sonstige Prüfungs- und Beratungstätigkeit	mit Aussprache von: Elliott (GB), Torner (DK), Gjems (N), Bonnet (Stuttgart), Ostrowski (Berlin), Deter (Berlin)
8. Vollsitzung	J. F. Forbes, C.P.A., Vereinigte Staaten von Amerika, als Generalberichterstatter über:	Grundsätze der Kalkulation und Öffentliche Preiskontrolle	mit Aussprache von: Howitt (GB), Sodhbans (BI), Zeiger (Berlin), Minz (Köln)
9. Vollsitzung	feierliche Schlußsitzung mit (Dank-)Ansprachen von Dr. Otto Mönckmeier und Dr. Hans Frank, dem norwegischen Delegationsführer Cecil Lund und dem italienischen Delegationsführer Cav. di Gr. Cr. Gianni Baccarini		
abends:	Bankett und Ball		

Zwischenzeitlich hatte Mr. Forbes im Namen der ausländischen Kongreßteilnehmer mit ganz besonderer Herzlichkeit u. a. dem Vorsitzenden des Fachausschusses des I.d.W., WP. Dr. van Aubel, für die hervorragende fachliche Vorbereitung und Durchführung der gesamten Kongreßarbeit gedankt.[559] – Peter van Aubel (1894 – 1964) war zwar Mitglied des Führerrates in der Führung des I.d.W.[560], ebenso wie er dem 1936 konstituierten „Großen Fachrat“ beim I.d.W. zum Ausbau nationalsozialistischen Prüfungs- und Bilanzrechts im Kommunalfachausschuß angehörte[561]; auf ihn ging auch die Auffassung des Berufsstandes über Inhalt und Aufbau des Prüfungsberichtes zu-

[559] WT. 1938, S. 377
[560] WT-Jahrbuch 1941, S. 84
[561] WT. 1936, S. 263 f.

rück[562]. – Das alles war für ihn jedoch reine Facharbeit, denn der strenggläubige Katholik, Schüler und Freund Eugen Schmalenbachs, konnte nicht verlockt werden, sich auf etwas einzulassen, was von den jetzigen Herren kam.[563] Er unterstützte das untergetauchte Ehepaar Schmalenbach einmal sogar mit zwei *schwarz* erworbenen Lebensmittelkarten für einen ganzen Monat.[564]

Als Ergebnis der Besprechungen der Delegationen der Länder war beschlossen worden

- ein ständiges internationales Büro mit Geschäftsführung (für die nächsten Jahre) durch die deutsche Berufsführung einzurichten, das mit Genehmigung des Reichswirtschaftsministers als das „Internationale Amt für das Prüfungs- und Treuhandwesen“ in Berlin errichtet werden sollte, um als zwischenstaatliche Stelle alle geeigneten Fragen des Prüfungs- und Treuhandwesens zu behandeln und insbesondere der Förderung der fachlichen und persönlichen Beziehungen zwischen den Berufsverbänden der einzelnen Staaten zu dienen;[565] Präsident des Internationalen Amtes sollte der Vorsitzende des Instituts der Wirtschaftsprüfer sein,[566] und

- die Einladung zum nächsten internationalen Kongreß nach Rom anzunehmen.[567]

– Aber schon knapp ein Jahr später begann der Zweite Weltkrieg!

4.3.8 Die Facharbeit im Zweiten Weltkrieg

Die Facharbeit der Berufsangehörigen ging, wenn auch unter kriegsbedingten Erschwernissen, weiter. Es wird berichtet von der Zerstörung der Geschäftsräume, wo-

[562] Willy Minz: Theorie und Praxis wirtschaftlichen Handelns. Zum 60. Geburtstag von Peter van Aubel. In: WPg 1954, S. 295 f.
[563] Ordnung_Tillmanns, S. 72
[564] Eugen_Cordes, S. 184
[565] WT. 1938, S. 379
[566] WT. 1939, S. 322
[567] WT. 1938, S. 379

durch der Geschäftsbetrieb empfindlich beeinträchtigt wurde.[568] Ferner von den physischen und psychischen Belastungen der nicht zum Militärdienst einberufenen Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen durch Luftangriffe.[569] Es heißt aber auch, daß trotz schwieriger Lebensverhältnisse und Verkehrssituationen der Geschäftsumfang bis Kriegsende aufrecht erhalten werden konnte.[570]

Zunächst einmal wurden aber Gesetze, die ja für die Wirtschaftsprüfer deren Soll-Vorstellung bildeten, entweder geändert oder neu eingeführt.

4.3.8.1 Kriegsbedingte Änderung von Gesetzen

Aktienrechtliche Pflichtprüfung

Die vom Ministerrat für die Reichsverteidigung mit Gesetzeskraft erlassene VERORDNUNG ÜBER MAßNAHMEN AUF DEM GEBIET DES RECHTS DER HANDELSGESELLSCHAFTEN UND DER ERWERBS- UND WIRTSCHAFTSGENOSSENSCHAFTEN vom 4. September 1939 schrieb in „§ 5 Prüfung des Jahresabschlusses“ Abs. 1 vor, daß § 135 AktG 1937 (Umfang der Prüfung), § 136 AktG 1937 (Bestellung der Abschlußprüfer), § 137 AktG 1937 (Auswahl der Abschlußprüfer), § 138 AktG 1937 (Auskunftsrecht), § 139 AktG 1937 (Prüfungsbericht), § 140 AktG 1937 (Bestätigungsvermerk) und § 141 AktG 1937 (Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer) vorerst nicht mehr anzuwenden wären; nach Abs. 2 konnte jedoch die Hauptversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit die Bestellung von Abschlußprüfern beschließen, auch konnte das Registergericht aus wichtigem Grund eine Jahresabschlußprüfung anordnen (Abs. 3). Nach § 6 brauchte der Jahresabschluß nur noch im Deutschen Reichsanzeiger bekanntgemacht zu werden.[571]

> Daß darüber hinaus die Rechnungslegung eingeschränkt wurde, geht hervor aus einem Schreiben der Vereinigte Stahlwerke Aktiengesellschaft, Düsseldorf, vom

[568] KPMG 1, S. 81
[569] KPMG 1, S. 123
[570] KPMG 1, S. 81; S. 123
[571] RGBl. 1939 I, S. 1694 ff.

> 19. Februar 1940 an die Deutsche Eisenwerke A.G., Mülheim-Ruhr, betreffend »*Geschäftsbericht 1938/39. Auf Grund behördlicher Anweisungen sind wir gehalten, unseren Geschäftsbericht in diesem Jahr wesentlich zu kürzen und über die einzelnen Betriebsgesellschaften nur in zusammengefaßter Form zu berichten. Wir müssen daher u.a. den Abschnitt über die Betriebsgesellschaften und damit auch die gesonderte Berichterstattung über Ihre Gesellschaft fortfallen lassen*.« Welche Bedeutung die VSt dieser Einschränkung zumaß, geht daraus hervor, daß außer einem Prokuristen der Vorsitzende des Vorstandes der Gesellschaft, Dr.-Ing. E. h. Ernst Poensgen, die Anweisung unterzeichnete.[572]

Nach § 1 der ZWEITEN VERORDNUNG ÜBER WEITERE MAßNAHMEN AUF DEM GEBIET DES HANDELSRECHTS WÄHREND DES KRIEGES vom 7. Januar 1941 trat die Verordnung vom 4. September 1939 wieder außer Kraft: die Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses von Aktiengesellschaften waren für Geschäftsjahre, die am 31. Dezember 1940 oder später endeten, erneut anzuwenden.[573] – Allerdings oblag die erste hiernach erfolgende Bestellung der Abschlußprüfer dem Aufsichtsrat und nicht der Hauptversammlung.[574]

Begrenzung von Gewinnausschüttungen

Am 12. Juni 1941 erließen der Vorsitzende des Ministerrats für die Reichsverteidigung Reichsmarschall Göring, der Generalbevollmächtigte für die Wirtschaft Walther Funk, der Generalbevollmächtigte für die Reichsverwaltung Frick und der Reichsminister und Chef der Reichskanzlei Dr. Lammers die VERORDNUNG ZUR BEGRENZUNG VON GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN (DIVIDENDENABGABEVERORDNUNG).[575]

Hiernach durften u. a. größere Aktiengesellschaften während der Dauer des Krieges gem. § 1

[572] FWH/ 281
[573] RGBl. 1941 I, S. 23 f.
[574] WT. 1941, S. 37
[575] RGBl. 1941 I, S. 323 ff,

- keinen Gewinn ausschütten, der 6% des eingezahlten Gesellschaftskapitals überstieg, wenn sie auch für 1940 nicht mehr als 6% Dividende ausgeschüttet hatten, oder

- höchstens den Hundertsatz der zuletzt ausgeschütteten Dividende, wenn sie 6% überstiegen hatte.

  - Wurden mehr als 6% Dividende ausgeschüttet, wurde der übersteigende Betrag nach § 4 einer steuerlich nicht abzugsfähigen Dividendenabgabe von 50% bis 400% auf den 6% übersteigenden Ausschüttungs-Hundertsatz unterworfen

- Ausschüttungen beinhalteten nach § 7 auch verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnabführungen auf Grund eines Organschaftschaftsvertrages.

> Verdeckte Gewinnausschüttungen sind formal Aufwendungen, die inhaltlich Gesellschaftern oder nahestehenden Unternehmen zu Gute kommen. Bei Organschaftsverträgen wird der Gewinn eines Tochterunternehmens als vom Mutterunternehmen erzielt angesehen, sodaß das Tochterunternehmen keinen Gewinn ausweist, sondern nur Aufwendungen aus Gewinnabführungsvertrag.

Zusätzlich zur Begrenzung der Gewinnausschüttung wurde durch § 2 auch deren Auszahlung begrenzt. So durften u. a. größere Aktiengesellschaften während der Dauer des Krieges von dem ausgeschütteten Gewinn

- höchstens 6% auszahlen, wenn sie auch für 1940 nicht mehr als 6% Dividende ausgeschüttet hatten, oder

- den zuletzt ausgeschütteten Dividenden-Hundertsatz, wenn der 6% überstiegen hatte; dann wurde aber die Auszahlung auf 8% begrenzt.

- Den ausgeschütteten Gewinn, der den Anteilseignern nicht ausgezahlt werden durfte, hatte die Aktiengesellschaft treuhänderisch für ihre Aktionäre in Schatzanweisungen des Reiches anzulegen.

Die ERSTE VERORDNUNG ZUR DURCHFÜHRUNG DER DIVIDENDENABGABEVERORDNUNG (1. DADB) vom 18. August 1941[576] legte in § 25 fest:

- Die Einhaltung der Auszahlungsbegrenzung ist jährlich zu prüfen,
- die Prüfung ist bei Aktiengesellschaften durch den Jahresabschlußprüfer zu prüfen.

Der Prüfer hatte das Prüfungsergebnis schriftlich festzuhalten und den Prüfungsbericht mit einem Bestätigungsvermerk zu schließen – waren Einwendungen zu erheben, so mußte der Prüfer die Bestätigung versagen oder einschränken.

Eine Dividendenprüfung war innerhalb von sechs Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses vorzunehmen.[577] Die Prüfungspflicht bestand selbst dann, wenn keine Ausschüttung beschlossen worden war, oder wenn die Ausschüttung voll ausgezahlt werden durfte; andernfalls wäre die Prüfung lückenhaft gewesen, weil sich ja auch verdeckte Gewinnausschüttungen hätten ergeben können.[578]

Überwachungsstelle für die Durchführung der sich aus der Dividendenabgabeverordnung ergebenden Vorschriften war die Industrie- und Handelskammer, die zur selbständigen Wertung der sich bei der Prüfung herausgestellten Sachverhalte eine Abschrift des Prüfungsberichtes zu erhalten hatte.[579]

Bei der Durchführung der Dividendenprüfung war

- festzustellen, ob ein festgestellter und in der festgestellten Form vorgelegter Abschluß überhaupt der Prüfungspflicht unterlag;[580]

[576] RGBl. 1941 I, S. 493 ff.
[577] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 86
[578] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 85
[579] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 85
[580] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 87

- grundsätzlich keine Prüfung des Jahresabschlusses mehr durchzuführen, aber doch der Abschlußprüfungsbericht zur Dividendenprüfung heranzuziehen;[581]

- zu prüfen, ob außer den Ausschüttungen auch verdeckte Gewinnausschüttungen erfolgt waren – hierbei durfte sich der Prüfer weitgehend auf Aufklärungen und Nachweise des Vorstands verlassen;[582]

- festzustellen, ob die nach dem Ergebnis der Prüfung dem Treuhandvermögen zustehenden Beträge unverzüglich in Reichsschatzanweisungen angelegt wurden;[583]

- festzustellen, ob die Vorschriften über Höhe der Aufsichtsratsvergütung bereits in der Prüfung des Jahresabschlusses erfolgt war.[584]

Die Berichterstattung über Durchführung und Ergebnis der Dividendenprüfung bedurfte bei geringem Umfang nicht der üblichen Berichtsform, auch Briefform genügte.[585] Der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk sollte folgenden Wortlaut haben:

> Nach dem abschließenden Ergebnis der pflichtmäßigen Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Bildung und Verwaltung des Treuhandvermögens, die Gewinnverwendung und die Aufsichtsratsvergütung den Vorschriften der Dividendenabgabeverordnung.[586]

> Wenn kein Treuhandvermögen zu bilden war, oder wenn kein Gewinn ausgeschüttet wurde, mußte dies als Negativfeststellung in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden.[587]

[581] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 87
[582] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 88
[583] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 89
[584] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 90
[585] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 90
[586] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 91
[587] M. Ronniger und C.-E. Schulz: Die Dividendenprüfung. In: WT. 1942, S. 91

4.3.8.2 Letztes Aufflackern der Facharbeit

Eine Kerze brennt am höchsten, bevor sie verlischt. Und so gab es zum 10-jährigen Bestehen des Berufsstandes „1941, als das deutsche Volk in unbeirrbarer Zuversicht und Siegesgewißheit, mit unerschütterlichem Glauben und Vertrauen, auf den dieses Jahr bringenden Endsieg schaute,“[588] eine Fülle von Aufsätzen zur Facharbeit der Wirtschaftsprüfer und sogar eine internationale Konferenz.

- Aufsätze zur Facharbeit der Wirtschaftsprüfer

  - Richter schrieb über <Zwanzig Jahre Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit>: In der Zeit der Umstellung von Kriegs- auf Friedenswirtschaft und gleichzeitiger Verkleinerung des Binnenwirtschaftsraums nach dem Ersten Weltkrieg sah sich die deutsche Wirtschaft vor die Notwendigkeit gestellt, in Erzeugung, Verwaltung und Verteilung zu rationalisieren. Zu diesem Zweck wurde unter Führung des Reichswirtschaftsministeriums am 10. Juni 1921 das „Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit in Industrie und Handwerk“ gegründet. Mit der steigenden Erkenntnis, daß ein geordnetes Rechnungswesen die sicherste Grundlage zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit darstellte, übernahm das RKW mit seinen Unterorganisationen die Führerrolle in den Bestrebungen zur Verbesserung des betrieblichen Rechnungswesens, die sich dann in den „Buchhaltungsrichtlinien“ und in den „LSÖ“ niederschlugen.[589]

  - Klucki schrieb über <Wirtschaftslenkung und Wirtschaftsprüfung>: Staatliche Wirtschaftslenkung hatte die Erreichung des größten Erfolges in der wirtschaftlichen Versorgung der Volksgesamtheit durch planmäßige Lenkung des Einsatzes von Produktionsfaktoren zum Ziel. Der Wirtschaftsprüfer war gehalten, auf die Durchsetzung der staatlichen Lenkungsmaßnahmen zu achten, auch damit ein volkswirtschaftlich gerechtfertigter Preis unter be-

[588] Der Institutsführer Dr. Mönckmeier, z. Zt. als Hauptmann im Felde: Zur Jahreswende 1940/41. In: WT. 1941, S. 1

[589] Artur Richter: Zwanzig Jahre Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit. In: WT. 1941, S. 169-171

sonderer Würdigung der sozialen Belange und des Lebensstandards der Nation in allen Wirtschaftsstufen gesichert werden konnte.[590]

- Quassowski schrieb über <Aktienrechtliche Pflichtprüfung und Publizität>: Beide gehören eng zusammen, weil Vermögensverluste durch unsachgemäße Betriebsführung die Eigentümer, nicht aber die Mitglieder von Vorstand und Aufsichtsrat [in dieser ihrer Funktion, Verf.] treffen. Durch den gesetzlich bestimmten Umfang der aktienrechtlichen Pflichtprüfung ist sichergestellt, daß die Einhaltung der Publizitätsvorschriften überwacht wird.[591]

- Winckelmann schrieb über <Die wissenschaftliche Berufsausbildung des Wirtschaftsprüfers>: Wirtschaftsprüfer sind berufen, im Rahmen der aktienrechtlichen Pflichtprüfung die Rechnungslegung und damit das kaufmännische Rechnungswesen zu prüfen und darüber zu berichten. Dies setzt zwar die Meisterung aller damit in Zusammenhang stehenden theoretischen Probleme und ihrer inneren Zusammenhänge voraus, es wäre jedoch verhängnisvoll, wenn die Berufsangehörigen von der Wirtschaft als „Theoretiker" angesehen würden. Wissenschaftlich ist demnach die denkende Behandlung eines Kenntnisstoffes dann, wenn sie nach festen methodischen Gesichtspunkten auf Grund theoretischer Erkenntnisse und Einsichten erfolgt; als „wissenschaftlich" ist also auch eine *angewandte* Wissenschaft anzusehen. Insofern sind die Berufsanwärter während ihrer prüferischen Vorbereitungszeit als Prüfungsassistenten zweifellos in einer wissenschaftlichen Ausbildung für ihren künftigen Beruf tätig.[592]

- Walb schrieb über <Wirtschaftsprüfung und Hochschule>: Wenn auch nicht alle Angehörigen des Wirtschaftsprüferberufes Akademiker sein müßten, und ja auch ein beträchtlicher Prozentsatz der Wirtschaftsprüfer aus Nicht-

[590] Klucki: Wirtschaftslenkung und Wirtschaftsprüfung. In: WT. 1941, S. 233-235
[591] Quassowski: Wirtschaftsprüfung und Publizität. In: WT. 1941, S. 235-238
[592] Winckelmann: Die wissenschaftliche Berufsausbildung des Wirtschaftsprüfers. In: WT. 1941, S. 238-241

akademikern bestehe, habe auch dieser Kreis sich wissenschaftlich geschult und sei damit indirekt mit den Hochschulen in Verbindung getreten.[593]

- Adler schrieb über <Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft>: Außer den Buchführungs- und Kostenrechnungsrichtlinien, die von größter Bedeutung für das Rechnungswesen der Aktiengesellschaften waren, werden auch steuerliche Verordnungs- und Rechtsprechungspraxis stärker mit betriebswirtschaftlichem Gedankengut durchdrungen. – Bedauerlich ist, wenn die Verwaltungsorgane keine Folgerungen aus einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk zu ziehen brauchen, und daß keine Rechtsfolgen an die Verweigerung eines Bestätigungsvermerks geknüpft sind.[594]

- Richter schrieb über <Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung>: Beratung ist im Grunde die Fortsetzung und Auswertung der Prüfung, sodaß beides nicht streng voneinander geschieden werden kann. Der Wirtschaftsprüferberuf ist sich gerade im Hinblick auf diese Verbindung seiner Verantwortung bewußt, indem er die Grenzen seiner Tätigkeit sieht, sachverständiger und unabhängiger Berater, aber nie ein unmittelbar Wirtschaftender zu sein.[595]

- Minz schrieb über <Der Wirtschaftsprüfer als Preisberater>: Nur ein theoretisch einwandfrei geschulter Betriebswirt mit vielseitiger gediegener Praxis in allen Fragen des betrieblichen Rechnungswesens kann Preisberater sein. Seine Verantwortung ist ganz besonders groß, da einmal Preisverstöße – insbesondere während des Krieges – schwer bestraft werden, und zum anderen sich für die Betriebe aus unzulänglicher Beratung große Nachteile ergeben können. Bei der ungeheueren Bedeutung, die die konsequente Durchführung der preispolitischen Maßnahmen der Reichsregierung für die gesamte

[593] Ernst Walb: Wirtschaftsprüfung und Hochschule. In: WT. 1941, S. 241-243
[594] Hans Adler: Entwicklungstendenzen der Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. In: WT. 1941, S. 246-248
[595] Artur Richter: Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung. In: WT. 1941, S. 258-260

Volkswirtschaft hat, wird vom Preisberater ein äußerst verantwortungsbewußtes, zuverlässiges Arbeiten verlangt.[596]

- Schulz schrieb über <Der Wirtschaftsprüfer als Berater für das Rechnungswesen>: Was früher dem einzelnen überlassen war, ist nunmehr durch verordnete Buchführungs- und Kalkulationsrichtlinien allgemein geregelt. Bei der Umgestaltung des betrieblichen Rechnungswesens auf diese Richtlinien wird man sich zunächst auf eigenes Personal stützen. Ist dieses aber betriebswirtschaftlich ungenügend geschult oder mit der Zeit „betriebsblind" geworden, wird man sich von betriebsfremden Personen beraten lassen müssen: hier kann der Wirtschaftsprüfer, der ja von vielen Seiten Anregungen empfängt, helfend eingreifen.[597]

- Konferenz der deutschen und italienischen Berufsvertreter in Rom

  Im November 1941 folgten WP. RA Dr. Hans Adler (stellvertretender Institutsvorsitzender), WP. Dr. van Aubel (Mitglied des Führerrates des Instituts), WP. Prof. Dr. Schmaltz und WP. Dr. Krichhauff einer Einladung der „italienischen Berufskameraden" nach Rom, um eine Zusammenarbeit des deutschen und italienischen Wirtschaftstreuhänderberufs einzuleiten.[598] – Die vorgesehene Zusammenarbeit konnte wegen des weitern Kriegsverlaufes nicht mehr verwirklicht werden.

Alle diese Aufsätze, ebenso wie der Versuch, eine internationale Zusammenarbeit einzuleiten, waren rein fachbezogen und frei von jeder ideologischen Ausrichtung.

[596] W. Minz: Der Wirtschaftsprüfer als Preisberater. In: WT. 1941, S. 261-263
[597] C. E. Schulz: Der Wirtschaftsprüfer als Berater für das betriebliche Rechnungswesen. In: WT. 1941, S. 263-264
[598] WT. 1942, S. 23

4.4 Vom Viermächte-Kontrollrat zu den beiden deutschen Staaten

4.4.1 Kapitulation und Besatzungsregime

Als Adolf Hitlers Testament vom 29. April 1945, in dem er Großadmiral Karl Dönitz als seinen Nachfolger einsetzte[599], mit dem Tode Hitlers am 30. April 1945 in Kraft trat[600], entschied sich Dönitz für die Kapitulation der deutschen Streitkräfte[601]. Die am 7. Mai 1945 unterschriebene bedingungslose Gesamtkapitulation der deutschen Streitkräfte zu Lande, zu Wasser und in der Luft auf allen Kriegsschauplätzen trat am 9. Mai 1945 um 00:01 (MEZ) in Kraft.[602] Am 23. Mai 1945 wurden die Angehörigen der geschäftsführenden Deutschen Reichsregierung und des Oberkommandos der Wehrmacht inhaftiert, womit die geschäftsführende Deutsche Reichsregierung aufgelöst war[603] und es keine deutsche Zentralregierung mehr gab.[604] Deshalb übernahmen die Oberbefehlshaber der vier Siegermächte durch einen „Kontrollrat“ die oberste Regierungsgewalt in Deutschland und sie teilten Deutschland in vier Besatzungszonen sowie Berlin in vier Besatzungssektoren auf.[605]

Nachdem der Krieg gewonnen war, drängten sich aber die grundlegenden zwischen der Sowjetunion einerseits und Großbritannien wie Amerika andererseits bestehenden gesellschaftspolitischen Gegensätze mehr und mehr wieder in den Vordergrund.[606]

4.4.2 Marshallplan und Bizone

Da inzwischen auch dem letzten „Crusade“-Ideologen dämmerte, *»dass ein wirtschaftlich am Boden liegendes Deutschland zur ökonomischen Belastung für die*

[599] Lüdde-Neurath, S. 45
[600] Lüdde-Neurath, S. 46 f.
[601] Lüdde-Neurath, S. 58
[602] Lüdde-Neurath, S. 68-70; Konferenz_Ploetz, S. 257
[603] Steinert, S. 336
[604] Konferenz_Ploetz, S. 260
[605] Konferenz_Ploetz, S. 262
[606] Geschichte_Eschenburg, S. 27

Westmächte werden würde«[607], sollte dem durch eine schon auf europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit gerichtete übernationale Maßnahme gegengesteuert werden.

4.4.2.1 Marshallplan

Als Hilfe beim Wiederaufbau der durch den Zweiten Weltkrieg geschädigten Wirtschaft in Europa – *und zur Förderung des europäischen Einheitsgedankens* – verkündeten die Vereinigten Staaten durch Außenminister George Catlett Marshall 1947 ihren Willen zur Unterstützung in Form von Zuschüssen und Krediten. Dieses auch an die Sowjetunion gerichtete Angebot wurde jedoch von ihr und den von ihr beherrschten Staaten Ost- und Südosteuropas sowie für die sowjetische Besatzungszone als Einmischung in deren Staatssouveränität abgelehnt.[608]

Da die Nationalwirtschaften zu langsam zu einer größeren Einheit zusammen wuchsen, drängte Amerika darauf, daß sich Europa wirtschaftlich und politisch einigte. Es sollte ein gemeinsamer europäischer Markt ohne Mengenkontingentierung im Außenhandel, ohne Handelshemmnisse und ohne Zölle, aber mit einer gemeinsamen Finanzpolitik entstehen.[609]

4.4.2.2 Bizone

Mit der am 6. September 1945 in Stuttgart gehaltenen Rede des US-Außenministers James Francis Byrnes begann die amerikanische Versöhnungspolitik gegenüber Deutschland, und nach Zustimmung des britischen Außenministers Ernest Bevin entstand 1946 das Vereinigte Wirtschaftsgebiet der aus der amerikanischen und der britischen Besatzungszone bestehenden Bizone. Nach Neugründung der Länder als Verwaltungsbehörden bekam die Bizone nunmehr auch eine Zweizonenverwaltung, die

[607] Alemann 2000, S. 27
[608] Geschichte_Eschenburg S. 443
[609] Wessel, Horst A.: Vorlesung <Wirtschaftliche Kooperationen in Europa in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts> am 29.10.2001

sich als Vorform eines „Weststaates“ entpuppte.[610] – Der im Juni 1948 zum Direktor der Verwaltung für Wirtschaft des Vereinigten Wirtschaftsgebiets (Bizone) gewählte Ludwig Erhardt hatte schon zwei Monate vorher erklärt, daß der Marshallplan nur zusammen mit einer Währungsreform den Aufschwung sichern könne.[611]

4.4.3 Währungsreform(en) und Lastenausgleich

4.4.3.1 Währungsreform(en)

Wegen der Obstruktionspolitik des sowjetischen Vertreters im Kontrollrat mußte notgedrungen eine auf die Westzonen (die amerikanische und die britische und, nolens-volens, die französische) beschränkte Währungsreform durchgeführt werden. Mit dem 21. Juni 1948 wurde die Reichsmark ungültig, ein Kaufkraftüberhang von 37 Milliarden Reichsmark wurde vernichtet, die Deutsche Mark trat an deren Stelle. Bank- und Sparguthaben wurden auf 6,5%, Verbindlichkeiten (und Forderungen) auf 10% abgewertet, laufende Verpflichtungen mußten bei nächster Fälligkeit 1 : 1 gezahlt werden.[612]

Am 20. Juni 1948 verkündete Ludwig Erhard mit einer weitgehenden Aufhebung von Bewirtschaftung und Preisbindung den Beginn der *Sozialen Marktwirtschaft*. Er verstand darunter eine Wirtschaft,[613]

1. in der sich die Bedarfsdeckung nicht aus einem zentralen Plan, sondern im Markt als individuelle Befriedigung von Nachfrage ebenso wie als individuelle Ablehnung von Angeboten ergab;

2. in der der Preis eine Folge des Verhältnisses von Angebot und Nachfrage war;

[610] Geschichte_Eschenburg, S. 408
[611] Geschichte_Eschenburg, S. 420, S. 430
[612] Geschichte_Eschenburg, S. 432, S. 434
[613] Geschichte_Eschenburg, S. 440

3. in der aber durch *institutionell gesicherten Konkurrenzdruck* Massenkaufkraft geschaffen und gesteigert werden sollte, weil durch den sich verschärfenden Wettbewerb eine Reduzierung der Gewinnspannen eintreten müsse. – Hiermit wurde der von Hitler geschaffene und von den Alliierten fortgesetzte „Plankapitalismus“ beendet.

Am 3. Juli 1948 wurde eine Währungsreform ebenfalls in der sowjetischen Besatzungszone durchgeführt, wobei die Ost-Mark auch in Großberlin gelten sollte. Die westalliierten Militärgouverneure verboten für ihre Sektoren die Ausführung sowjetischer Befehle und führten die Westwährung in ihren Sektoren ein.[614]

4.4.3.2 Lastenausgleich

Die Währungsreform vom Juni 1948 war vornehmlich nach amerikanischen Plänen erfolgt, und deutsche Forderungen nach einem – gleichzeitigen – Lastenausgleich waren nicht erfüllt worden.[615] Diese wichtige innenpolitische Aufgabe wurde erst 1952 bewältigt, als nämlich der Deutsche Bundestag das LASTENAUSGLEICHSGESETZ (LAG) beschloß.[616]

Da durch Krieg und Kriegsfolgen ein Teil des deutschen Volkes Vermögen und Existenz verloren hatte, ein anderer Teil aber nicht, sollte im Rahmen des wirtschaftlich Möglichen ein Ausgleich geschaffen werden durch Erhebung von Ausgleichsabgaben und Gewährung von Ausgleichsleistungen in Form von Hauptentschädigung, Eingliederungsdarlehen, Kriegsschadenrente, Hausratentschädigung u. dgl. für Vertreibungsschäden, Kriegssachschäden, Ostschäden und Sparerschäden.[617]

Die Ausgleichsabgaben bestanden in einer einmaligen Vermögensabgabe, einer Hypothekengewinnabgabe und einer Kreditgewinnabgabe.

[614] Geschichte_Eschenburg, S. 452, S. 456
[615] Wirtschafts-Ploetz, S. 293
[616] Geschichte_Schwarz, S. 166
[617] Rüger, S. 71 f.

1. Befreit von der Vermögensabgabe waren der Bund und Bundesunternehmen sowie Vermögen unter DM 3.000. Bei höheren Vermögen betrug die Vermögensabgabe (nach Abzug von Freibeträgen) 50% des Vermögens am 21. Juni 1948 und war vierteljährlich in gleichen Teilbeträgen bis zum 31. März 1979 zu entrichten.[618]

2. Durch die Abwertung der Verbindlichkeiten auf 10% nach Maßgabe der Währungsreform wurden Hypothekenschuldner 90% ihrer Verbindlichkeit ledig und erzielten insofern einen Schuldnergewinn. Dieser Schuldnergewinn galt als Abgabeschuld – die auf dem Grundstück als einheitliche öffentliche Last ruhte –, welche zu verzinsen und bis zum 31. März 1979 zu tilgen war.[619]

3. Durch die Abwertung der Verbindlichkeiten und Forderungen auf jeweils 10% und der Geldbestände auf 6,5% nach Maßgabe der Währungsreform konnten Betriebe im steuerlichen Sinn u. U. einen Schuldnergewinn erzielen, wenn nämlich der Kreditgewinn aus der Herabsetzung ihrer Verbindlichkeiten höher war als der Verlust aus der Herabsetzung ihrer Forderungen und Geldbestände. Auch solcher Schuldnergewinn galt als Abgabeschuld, die ab dem 1. Juli 1948 mit 4% p.a. zu verzinsen und ab dem 1. Juli 1952 mit 3% p.a. zuzüglich der ersparten Zinsen in vier gleichen Jahresraten zu tilgen war.[620]

4.4.4 Entstehen der Deutschen Demokratischen Republik (DDR)

Schon am 19. März 1949 billigte ein 1. Deutscher Volksrat die Verfassung für eine deutsche demokratische Republik, die von einem 3. Volkskongreß in seiner Sitzungsperiode vom 29. Mai bis 3. Juni 1949 angenommen wurde. Am 7. Oktober 1949 wurde die Deutsche Demokratische Republik (DDR) gegründet, deren provisorische Volkskammer aus dem vom 3. Volkskongreß am 30. Mai 1949 gewählten 2. Deutschen Volksrat bestand. Von diesem Provisorium wurde am 11. Oktober 1949 Wil-

[618] Rüger, S. 73
[619] Rüger, S. 74 f.
[620] Rüger, S. 75 f.

helm Pieck zum Präsidenten der Republik gewählt, am 12. Oktober 1949 wurde Otto Grotewohl Ministerpräsident.[621]

Seit 1945 nutzte die Sowjetunion ihren Einfluß auf die Länder Osteuropas, um sie aus ihren – auch wirtschaftlichen – Beziehungen mit den westlichen Ländern zu lösen, ihre Einbeziehung in den Marschallplan zu verhindern und einen stark auf die Bedürfnisse der Sowjetwirtschaft zugeschnittenen sozialistischen Wirtschaftsverband, den am 25. Januar 1949 gegründeten ‚Rat für gegenseitige Wirtschaftshilfe (RGW, auch COMECON = Council for Mutual Economic Assistance)' zu schaffen. Ziel war die wirtschaftliche Integration der sozialistischen Länder, und die Schaffung eines vom Kapitalismus unabhängigen Wirtschaftssystems.[622]

4.4.5 Entstehen der Bundesrepublik Deutschland (BRD)

Am 10. August 1948 versammelte sich in Herrenchiemsee ein von den westdeutschen Ministerpräsidenten im Juli 1948 eingesetztes Expertenkomitee für Verfassungsfragen, dessen Verfassungs-Entwurf die Grundlage für die Arbeit des am 1. September 1948 in Bonn zusammengetretenen ‚Parlamentarischen Rates' bildete. Nach Überwindung von Schwierigkeiten der im Parlamentarischen Rat vertretenen Parteien untereinander und mit den Militärgouverneuren wurde am 8. Mai 1949 das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland beschlossen. In einer feierlichen Schlußsitzung der verfassunggebenden Versammlung am 23. Mai 1949 unterschrieben die Ministerpräsidenten das Grundgesetz. Damit trat unter Übergehung einer „Trizone" an die Stelle der bisherigen Bizone sogleich die Bundesrepublik Deutschland.[623]

Am 14. September 1949 fanden die Wahlen zum Ersten Deutschen Bundestag statt. Am 12. September 1949 wählte die Bundesversammlung Professor Theodor Heuß zum ersten Bundespräsidenten und am 15. September 1949 wählte der Bundestag Dr. Konrad Adenauer zum ersten Bundeskanzler.[624]

---

[621] Der_Ploetz, S. 1419
[622] Wirtschafts-Ploetz, S. 399
[623] Geschichte_Eschenburg, S. 479, S. 483, S. 485, S. 486, 509, S. 510
[624] Rudzio, S. 348, S. 257; Geschichte_Geschichte_Schwarz, S. 467

4.5 Der Berufsstand in „Ost-“ und Westdeutschland

Nachstehend soll dargestellt werden, wie sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer unterschiedlich in der sowjetischen Ostzone und in den drei Westzonen entwickelt hat: In der Ostzone wurde den Wirtschaftsprüfern die Bildung einer eigenen Berufsorganisation untersagt, sie wurden des Nachwuchses beraubt und ihnen wurde nach und nach die wirtschaftliche Existenz entzogen, um in der Deutschen Demokratischen Republik im Sinne des Leninismus-Stalinismus eine staatliche „Finanzrevision“ an ihre Stelle setzen zu können. In den Westzonen hingegen wurden die Wirtschaftsprüfer als freier Beruf anerkannt, und sie wurden demgemäß nach dem Wegfall einer reichsorganisatorischen Gliederung neu organisiert. So schwierig der Weg zu einer einheitlichen Organisation des Wirtschaftsprüferberufes in der Bundesrepublik Deutschland auch war, so konnte doch die Facharbeit von Anfang an geleistet werden, weil die Ausbildung der Berufsangehörigen eben gleich war, und sie sich einer gleichen Berufsauffassung verpflichtet fühlten.

4.5.1 In „Ost“deutschland

Unterschiedlich behandelt wurden: (1) Die sowjetischen Aktiengesellschaften (SAG), die aus den wesentlichen Schlüsselindustrien bestanden und der Sowjetischen Militäradministration (SMA) in Karlshorst direkt unterstellt und damit auch hinsichtlich ihres Rechnungswesens „exterritorial“ waren; (2) Der Besitz der „Nazi- und Kriegsverbrecher, darunter auch alle Monopolvereinigungen“, der enteignet und als volkseigene Betriebe in die Hände des deutschen Volkes überführt wurde; (3) Die übrigen Betriebe von volkswirtschaftlich geringerer Bedeutung und von nachgeordnetem wirtschaftpolitischem Interesse.[625]

[625] Heinrich Wollert: Bewertung und Bilanzierung in der Ostzone. In: WPg 1949, S. 55

4.5.1.1 Rechnungswesen

Für die auf Befehl der SMA beschlagnahmten und unter Aufsicht der Deutschen Treuhandstelle verwalteten Betriebe hatte die Deutsche Treuhandverwaltung (DTV) Richtlinien für die Prüfung und Bilanzierung erlassen. Hiernach hatte die Beschlagnahme als Hoheitsakt die Bildung eines Zweckvermögens zur Folge, das die jeweils eingesetzten Treuhänder am rationellsten für die Bedürfnisse der örtlichen Bevölkerung nutzen sollte.[626]

Mit Runderlaß der Deutschen Zentralfinanzverwaltung (DZFV) vom 16. Januar 1947 wurde die Weitergeltung der bisherigen gesetzlichen Bilanzierungsvorschriften und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angeordnet; gleichzeitig wurde die Zusammenfassung aller durch die Kriegsereignisse bedingten buchmäßigen Wertverluste beim Anlage- und Umlaufvermögen in einem Wertausgleichsposten vorgeschrieben, um die Belastung der Gewinn- und Verlustrechnung mit den in ihrer wirklichen Höhe noch nicht zu ermessenden Kriegsverlusten zu vermeiden.[627] Dieser Wertausgleichsposten war nur mehr in einer Vorspalte zur Bilanz darzustellen, um den Ausweis einer Überschuldung zu umgehen.[628]

Zafir und EKRI

Auf Anordnung der SMA wurde 1947 ein neu eingerichteter Zentralausschuß für industrielles Rechnungswesen[629] mit der Ausarbeitung eines zwecks Vereinheitlichung des Rechnungswesens von allen Industriebetrieben anzuwendenden Kontenrahmens beauftragt. Das Ergebnis war der ab dem 1. Januar 1948 allgemein anzuwendende

[626] Carl Wirtz: Richtlinien der Deutschen Treuhandverwaltung für Prüfung und Bilanzierung. In: WP 1948, S. 10

[627] Kurt Mathews: Entwicklung und Stand der ostzonalen und ostsektoralen Rechnungslegung (Buchführung und Bilanzierung) Gesamtüberblick. In: WPg 1949, S. 505

[628] Kurt Mathews: Entwicklung und Stand der ostzonalen und ostsektoralen Rechnungslegung (Buchführung und Bilanzierung) Gesamtüberblick. In: WPg 1949, S. 543

[629] Ob die Erfinder der Abkürzung „Zafir“ an die schiitisch-ismailitischen Fatimiden gedacht haben, deren Politik zum Staatsbankrott und unter Kalif Az-Zafir 1153 zum Verlust der Festung Askalon an die Kreuzfahrer führte, ist dem Verfasser nicht bekannt

Zafir-Kontenrahmen, der den Kontenrahmen von 1937 um einige zweckmäßige Änderungen und Umstellungen erweiterte.[630]

Mit Wirkung ab 1. Januar 1948 wurde für die volkseigenen Betriebe die Anwendung des Einheitskontenrahmens vorgeschrieben, dessen Benutzung allen übrigen Industriebetrieben, ausgenommen Betriebe mit nicht mehr als zehn Beschäftigten, dringend empfohlen wurde.[631]

Ab 1. Januar 1949 wurde dann der Einheitskontenrahmen der Industrie (EKRI) verbindlich, auf dessen Grundlage die wirtschaftlichen Vorgänge in allen Betrieben einheitlich erfaßt werden sollten.[632]

Umstellung des Rechnungswesens der „volkseigenen" Betriebe der Ostzone ab 1. Januar 1953

Nachdem die der Zwangsverwaltung unterworfenen Unternehmen in der Ostzone und im Ostsektor Berlins zunächst einem Treuhänder unterstellt worden waren, wurden sie später „volkseigen". Gleichgerichtet wurde das Rechnungswesen von „kapitalistischen Betrugs- und Verschleierungsmethoden gereinigt" und nach wissenschaftlich theoretischen Erkenntnissen der Politischen Ökonomie des Sozialismus umgebaut, um die Erfüllung der Wirtschaftspläne zu kontrollieren und als Grundlage für die Planung im nächsten Zeitabschnitt zu dienen. Ständige Änderungen machten das Ganze aber immer komplizierter und undurchsichtiger. Daher trat zum 1. Januar 1953 eine Neuorganisation des Rechnungswesens in Kraft.[633] Wichtigste Änderung war eine völlige Neugliederung der Kosten, die jetzt wie folgt definiert wurden: Kosten sind der Geldausdruck für die zur Herstellung einer Leistung unter den gegebenen gesellschaftlichen Verhältnissen verbrauchte, vergegenständlichte und lebendige Arbeit. Das hieß, Inhalt und Umfang der Kosten wurden vom jeweiligen Stand der gesellschaftlichen

[630] Kurt Mathews: Entwicklung und Stand der ostzonalen und ostsektoralen Rechnungslegung (Buchführung und Bilanzierung) Gesamtüberblick. In: WPg 1949, S. 503
[631] WP 1948, S. 47
[632] Kurt Mathews: Entwicklung und Stand der ostzonalen und ostsektoralen Rechnungslegung (Buchführung und Bilanzierung) Gesamtüberblick. In: WPg 1949, S. 502 f.
[633] WP 1953, S. 15

Verhältnisse abhängig, wobei vergegenständlichte Arbeit Maschinen, Rohstoffe usw., also zum Gegenstand gewordene Arbeit, bedeutete, im Gegensatz zur lebendigen Arbeit, also der menschlichen Arbeitskraft.[634] Die Neuorganisation des Rechnungswesens verlangte auch nach einem neu aufgebauten Kontenrahmen, der nunmehr wie folgt aussah:[635]

- Klasse 0: Grundmittel, wie Gebäude, Maschinen, Betriebsausstattung, Patente und Lizenzen (Grundstücke wurden als fiktiv, und damit als wertlos, angesehen; sie wurden – wie in der Landwirtschaft – nur mit einem Erinnerungswert angesetzt) [nach Mathews galt das nur für in den Westzonen und in Westberlin belegenen Grundbesitz, da dort eine Grundbucheintragung über den Eigentumsübergang auf das „Volk“ nicht erzwungen werden konnte[636]];

- Klasse 1: Materielle Umlaufmittel, wie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Halb- und Fertigerzeugnisse;

- Klasse 2: In Verrechnung befindliche Mittel, wie Forderungen und Anzahlungen, Bargeld und Bankguthaben;

- Klasse 3: Kostenarten, wie Verbrauch von vergegenständlichter Arbeit (Abschreibungen, Roh-, Hilfs- und Betriebsmaterial, Energieverbrauch, Transportleistungen, Konstruktionskosten) und Verbrauch von lebendiger Arbeit (Personalkosten);

- Klasse 4: Abrechnung des Selbstkostenplans durch Gegenüberstellung der Kostenarten Klasse 3 mit den Plankosten;

[634] WP 1953, S. 16
[635] WP 1953, S. 16 f.
[636] Kurt Mathews: Entwicklung und Stand der ostzonalen und ostsektoralen Rechnungslegung (Buchführung und Bilanzierung) Gesamtüberblick. In: WPg 1950, S. 12

- Klasse 5: Abrechnung des Produktionsplanes nach Kostenstellen und -trägern;
- Klasse 6: Abrechnung des Absatzplanes und des Eigenverbrauchs;
- Klasse 7: Abrechnung der außerordentlichen Ausgaben und Einnahmen;
- Klasse 8: Ermittlung des Ergebnisses;
- Klasse 9: Abrechnung der dem Betrieb zur Durchführung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vom Staat zur Verfügung gestellten Fonds und Ausweis der Verbindlichkeiten.

Die den Kontrollbedürfnissen der Wirtschaftsplanung entsprechende Bilanzierung zeigte folgendes Bild:[637]

- Aktivseite
  - Grundmittel, wie Gebäude, Maschinen, Grundstücke und deren Verschleiß auf „Konteraktivkonten“;
  - Richtsatzgebundene Mittel, wie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigerzeugnisse, flüssige Mittel, gezahlte Steuern;
  - in Verrechnung befindliche Mittel wie Forderungen und Sonderbankkonten;
  - noch nicht fertiggestellte Investitionen und Generalreparaturen.
- Passivseite
  - Eigene und ihnen gleichgestellte Mittel;

[637] WP 1953, S. 17

- Kreditfonds, wie Bankkredite;
- Fremde Fonds und Sonderfonds, wie Verbindlichkeiten und Direktorfonds;
- Fonds für Investitionen und Großreparaturen.

Gemäß der Verordnung über die Abführung des Nettogewinns der Betriebe der volkseigenen Wirtschaft vom 18. März 1954 mit Durchführungsverordnung vom 20. Mai 1954 sollte die Gewinnerklärung mit den Planzahlen übereinstimmen; bei Zahlungsverzug kamen alle Verzugszuschläge des Steuerrechts zur Anwendung. Damit erhielt der Gewinn Kostencharakter.[638]

Buchhaltungsleiter, Wirtschaftsstrafverordnung, Planwirtschaft

Nach den Richtlinien der DTV vom 23. Dezember 1948 resultierte die bisherige Stellung des Buchhaltungsleiters aus seiner Funktion im kapitalistischen Wirtschaftssystem. Als willenloser Angestellter eines Unternehmers half er mit, aus betriebsegoistischen und Profit-Gründen Öffentlichkeit und Staat über die Gewinnlage eines Betriebes im unklaren zu lassen. Diese Haltung behielt er in vielen Fällen auch gegenüber dem Treuhänder bei, wenn dieser das ihm anvertraute Vermögen veruntreute. Dieser Zustand sollte in Treuhandbetrieben nicht länger geduldet werden, und so wurde der Buchhaltungsleiter zum zeichnungsberechtigten Verantwortlichen, insbesondere für die Verfügung über Barmittel und Guthaben sowie für innerbetriebliche Buchungsbelege, gemacht.[639]

Nachdem eine von der Deutschen Wirtschaftskommission am 23. September 1948 erlassene Wirtschaftsstrafverordnung Wirklichkeit geworden war, setzte auf Grund der Tätigkeit von mit den Betriebsgruppenleitungen und dem Freien Deutschen Gewerkschaftsbund (FDGB) zusammen arbeitenden „Volkskontrollausschüsse“ eine Welle von Wirtschaftsstrafverfahren wegen Besitzes oder nicht ordnungsgemäßer

[638] WP 1954, S. 184
[639] WP 1949, S. 336 f.

Meldung von Warenbeständen gegen die Verantwortlichen frei wirtschaftender Betriebe ein. Während des Untersuchungsverfahrens wurde ein die Betriebsleitung übernehmender Treuhänder eingesetzt, der bald den Konkurs anmelden mußte: entweder wegen Vermögensentzugs durch entschädigungslose Beschlagnahme jener Bestände, die nach Erhebungen der Kriminalpolizei Veranlassung zu dem Wirtschaftsstrafverfahren gegeben hatten, oder zusätzlich wegen nach Feststellungen des Steuer-Fahndungsdienstes ergangener Steuerstrafbescheide.[640]

Die nationalsozialistische Wirtschaftsauffassung führte zu einer staatlich gelenkten Wirtschaftsform mit Erhaltung des privaten Kapitals durch den Unternehmer, was sich auch auf den Berufsstand auswirkte. Zur Planwirtschaft in der Sowjetzone besteht der grundsätzliche Unterschied darin, daß deren Endziel die restlose Verstaatlichung des Privatkapitals sein sollte, und der einzelne damit nur noch ein Rädchen im staatlichen Uhrwerk war. Somit konnte auch das Prüfungs- und Treuhandwesen nur vom staatlichen Planungsapparat abhängig sein.[641]

4.5.1.2 Prüfungswesen

Obwohl Wirtschaftsprüfer ihren Beruf in den Ländern der Ostzone zunächst frei ausüben durften, war ihr Wirkungskreis doch stark eingeengt, da nicht nur fast alle Aktiengesellschaften, sondern auch die meisten größeren ebenso wie viele mittlere und kleiner Unternehmen verstaatlicht wurden und die volkseigenen Betriebe sich für die Prüfung ihrer Jahresabschlüsse zunächst eigener Revisionsorgane und später der Revisions- und Treuhand-Anstalt bedienen mußten. Diese Anstalt hatte in großem Umfang Wirtschaftsprüfer „vereinnahmt“. Um auch die noch frei tätigen Prüfer in die Hände des Staates zu bringen, wurden ihnen nur gedrückte Honorarsätze zugebilligt, und Prüfungen zur Zulassung als Wirtschaftsprüfer fanden seit 1945 nicht mehr statt. Die Folge war, daß viele Wirtschaftsprüfer ihr Tätigkeitsgebiet in die Westzonen verlegten.[642]

---

[640] WP 1949, S. 254 f.
[641] Heinrich Zimdahl: Wirtschaftspolitik und Berufsentwicklung in der Ostzone. In: WPg 1949, S. 281
[642] WP 1949, S. 211

Auf Anordnung der Deutschen Wirtschaftskommission für die sowjetische Besatzungszone (DWK) vom 26. Mai 1948 wurde mit Wirkung vom 10. Juni 1948 die „Revisions- und Treuhand-Anstalt für die sowjetische Besatzungszone Deutschlands" (RTA) geschaffen. Diese in Trägerschaft der Berliner DWK stehende Anstalt mit Sitz in Leipzig war eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Ihre Aufgaben bestand – neben der Durchführung von Jahresabschlußprüfungen und sämtlichen Wirtschaftsprüfungen allgemeiner und besonderer Art bei den *volkseigenen* Betrieben – in der betriebswirtschaftlichen, organisatorischen, wirtschaftsrechtlichen und betriebstechnischen Beratung aller Betriebe. Organe der Anstalt waren der die Geschäftsführung des Direktoriums überwachende Verwaltungsrat und das die Geschäfte führende Direktorium. Der Verwaltungsrat bestand aus vier Vertretern der DWK, aus fünf Persönlichkeiten der Länder und aus vier vom FDGB ernannten Vertretern; das erste Direktorium wurde von der DWK bestellt.[643]

Gemäß Anordnung der DWK vom 7. Juli 1948 wurde die Heranziehung von privaten Revisoren und Treuhandgesellschaften zur Kontrolle der finanzwirtschaftlichen Tätigkeit bei staatlichen Unternehmen, bei volkseigenen Betrieben und bei aus Haushaltsmitteln finanzierten Organisationen verboten; nicht unter dieses Verbot fiel die Tätigkeit durch die öffentlich-rechtliche RTA.[644]

Im *staatlichen* Prüfungswesen hatte sich folgende Entwicklung ergeben:[645]

- Nachdem 1946 die in Volkseigentum überführten Betriebe in branchengleichen Industrieverwaltungen je ostzonalem Land bei dessen Hauptverwaltung zusammengefaßt worden waren, wurden in jeder dieser Industrieverwaltungen Revisions-Abteilungen zur Prüfung der angeschlossenen volkseigenen Betriebe geschaffen; noch freiberufliche Prüfer wurden für Revisionen und Untersuchungen mit herangezogen.

[643] WP 1948, S. 223 f.
[644] WP 1948, S. 301
[645] WP 1950, S. 119

- Nachdem 1948 die Hauptverwaltungen der Länder liquidiert worden waren, entstand aus den Revisions-Abteilungen die RTA mit den Aufgaben Wirtschaftsprüfungen, Wirtschaftsberatungen und Wahrnehmung von Treuhandaufgaben.

- Nachdem durch den Ausbau der Finanzwirtschaft der volkseigenen Betriebe 1949 deren Finanzpläne Bestandteile der Haushaltspläne der ostzonalen Länder und der Ostzone geworden waren, wurden in den Ländern die Kontroll- und Revisions-Abteilungen der Landesfinanzministerien sowie die Revisions-Referate bei den Fachministerien und in der Zone die Hauptverwaltung Finanzen und die Revisions-Referate der fachlichen Hauptverwaltungen der DWK mit der Überwachung der Planeinhaltungen beauftragt.

Da es nunmehr Kontroll- und Revisionsabteilungen bei den Finanz- und Fachministerien und gleichzeitig die RTA gab, wurde letztere zum 31. Dezember 1949 offiziell liquidiert und ein Teil deren Prüferstabes von den ministeriellen Kontrolleinrichtungen aufgenommen, der größte Teil des Prüferstabes wurde zur Aufstellung der Revisions-Gruppen in den Vereinigungen volkseigener Betriebe verwendet. Nach Gründung der Deutschen Demokratischen Republik wurden von rd. 90 nach Branchen gegliederten Revisions-Gruppen des DDR Ministeriums der Finanzen 2.000 volkseigene Betriebe im Zonenmaßstab und von rd. 50 Revisions-Gruppen der Landesfinanzministerien weitere 3.000 volkseigene Betriebe im Landesmaßstab kontrolliert und revidiert.[646]

Nach dem Zusammenbruch im Jahre 1945 waren auf Befehl der SMA alle Angehörigen der Verwaltung, die der NSDAP angehört hatten, entlassen worden. Wegen des dadurch entstandenen Mangels an Fachkräften mußten auch Angehörige der Prüferberufe zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben herangezogen werden. Nichtsdestoweniger wurde auch im Prüferwesen eine umfassende „Berufsbereinigung“, sprich: Entnazifizierung, unter maßgeblicher Beteiligung des Berufes selbst durchgeführt; nach deren Abschluß wurden sämtliche Bestellungen widerrufen, die politisch unbelasteten Berufsangehörigen wurden durch die Industrie- und Handelskammern neu bestellt, Prü-

[646] WP 1950, S. 119 f.

fungen neuer Kandidaten wurden nicht mehr vorgenommen.[647] Anschließend wurden von den „Ämtern für Betriebsneuordnung“ bei den Kreis- und Landesverwaltungen die bisherigen Eigentümer von Unternehmen enteignet und ihre Unternehmen in volkseigene Betriebe unter Treuhandschaft umgewandelt; die neuen Treuhänder wurden unter Heranziehung auch von Wirtschaftsprüfern überwacht. Zugleich erfolgte auf Befehl der SMA ein Preisstop auf Grundlage der Preise von 1944, die nur in begründeten Ausnahmefällen überschritten werden durften. Zuständig für die Befürwortung einer solchen Preiserhöhung waren die Finanzministerien der Länder, die damit aber fachlich überfordert waren und sich deshalb der Wirtschaftsprüfer bedienten. Wenn auch die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer bis 1947 formell keinen Einschränkungen unterlag, verlagerte sich ihr Tätigkeitsbereich doch auf die Wirtschafts- und Steuerberatung der mittleren und kleinen Unternehmen, weil sich die Vereinigung volkseigener Betriebe eigene Revisionsorgane schuf. Ab 1948 dann wurden Wirtschaftsprüfer zu „Nutznießern des kapitalistischen Systems“ erklärt, und es wurde ihnen die Bildung einer eigenen Berufsorganisation untersagt.[648] Mit der Gründung der RTA im selben Jahr entstand dem freiberuflichen Wirtschaftsprüfer auch auf dem privaten Sektor eine staatliche Konkurrenz. 1949 wurden die steuerberatenden Berufe als „Helfer im Steuerbetrug“ ebenso angegriffen, wie Schmalenbach und die ganze Betriebswirtschaftslehre als „objektivistisch“ verunglimpft wurden. Folgerichtig wurde das Studium der Betriebswirtschaftslehre als „bürgerliche“ Wissenschaft abgeschafft und durch ein Studium „Planökonomie“ auf Grundlage der Theorie des Stalinismus-Leninismus ersetzt, wodurch der Berufsstand auch seines wissenschaftlichen Nachwuchses beraubt wurde.[649] 1950 erging dann ein „Steuersabotageerlaß“, nach dem den Strafsachenstellen der Finanzämter alle Steuererklärungen und die mitwirkenden Berufsangehörigen gemeldet werden mußten, wenn der Betriebsprüfungsdienst einen 499 Deutsche Mark (Ost) übersteigenden höheren Steuerbetrag feststellte; den Berufsangehörigen wurde sodann die Zulassung entzogen. Den steuerberatenden Berufen war schon vorher die Preisberatung untersagt worden. Nicht innerhalb der sowjetisch be-

[647] Ottmar Hannes: Die Entwicklung des freiberuflichen Prüfungswesens in der Sowjetzone. In: WP 1953, S. 48 f.
[648] Ottmar Hannes: Die Entwicklung des freiberuflichen Prüfungswesens in der Sowjetzone. In: WP 1953, S. 49
[649] Ottmar Hannes: Die Entwicklung des freiberuflichen Prüfungswesens in der Sowjetzone. In: WP 1953, S. 50

setzten Zone oder des Sowjetsektors von Berlin wohnende Berufsangehörige durften überhaupt nicht mehr tätig werden.[650]

So blieb der Beruf in den westlichen Besatzungszonen erhalten, während er in der sowjetischen Besatzungszone mit ihrem ganz anderen Wirtschaftssystem fast völlig verschwand und im weiteren Verlauf durch das Instrument der „Staatlichen Finanzrevision" ersetzt wurde. Die Staatliche Finanzrevision (deren Angehörige also keinen freien Beruf mehr ausübten, sondern Staatsbedienstete waren) hatte nach Maßgabe von Beschlüssen der Parteitage der Sozialistischen Einheitspartei Deutschlands die Bewirtschaftung der staatlichen Geldmittel und die Einhaltung der Haushaltsdisziplin in den Betrieben der volkseigenen Wirtschaft zu gewährleisten, wobei die *Ökonomiedirektoren* den Bezirken und Kreisen, die *Hauptbuchhalter* (meistens Hauptbuchhalter*innen*) dem Betrieb verantwortlich waren.

4.5.2 In Westdeutschland

Durch die Zonentrennung und die Mitwirkung der Länder an der beruflichen Neuorganisation des Wirtschaftsprüferberufes bot der berufliche Aufbau zunächst ein verworrenes Bild.[651]

4.5.2.1 Neuorganisation in den Besatzungszonen

Festzuhalten ist, daß in der französischen Zone ein gemeinsames Berufsrecht für alle qualifizierten Berufsgruppen festgestellt wurde, daß in Berlin eine einheitliche Qualifikation für die prüfende sowie für die wirtschafts- und steuerberatende Tätigkeit eingeführt wurde, daß in der amerikanischen, ebenso wie in der französischen, Zone ein gemeinsames Berufsrecht für alle qualifizierten Berufsgruppen festgestellt wurde, und

[650] Ottmar Hannes: Die Entwicklung des freiberuflichen Prüfungswesens in der Sowjetzone. In: WP 1953, S. 50 f.
[651] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 32 f.

daß in der britischen Zone eine ausgeprägte Selbstverwaltung des Berufsstandes geschaffen wurde.[652]

Französische Zone

In der zeitlichen Folge gingen die Berufsstatute für die französische Zone voran.[653]

Mit der Anordnung ÜBER DIE BILDUNG DER KAMMER DER WIRTSCHAFTS- UND STEUERSACHVERSTÄNDIGEN IM GEBIET VON BADEN (FRANZÖSISCHE ZONE) vom 15. Januar 1946 wurde für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, für vereidigte Buchprüfer, für Steuerberater und für Helfer in Steuersachen (§ 4) in Freiburg i. Br. eine Körperschaft des öffentlichen Rechts unter der Aufsicht des Wirtschaftsministeriums errichtet (§ 1).[654] Nach § 2 der Satzung der Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen im Gebiet von Baden (Französische Zone) vom 15. Januar 1946 war die Kammer die alleinige Berufsorganisation des Wirtschaftsprüferberufes im Gebiet von Baden – Französische Zone.[655]

Die gleiche Regelung wurde unter dem 8. März 1946 für das Gebiet von Württemberg und Hohenzollern (französische Zone) getroffen. – Diese Rechtsgrundlagen sollten auch für die nordfranzösische Zone (also für Rheinland-Pfalz) gelten.[656]

Die frühere „Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen“ lebte in der französischen Zone nicht wieder auf.[657]

Folgende Berufsvertretungen mit berufsständischen und fachlichen Aufgaben wurden als Körperschaften des öffentlichen Rechts gebildet:[658]

---

652 Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 44
653 Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 34
654 WP 1948, S. 29 f.
655 WP 1948, S. 30 ff.
656 Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 40
657 Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 41
658 Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 50

- die Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen im Gebiet von Baden (französische Zone), Freiburg i. Br.;

- die Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen im Gebiet von Württemberg und Hohenzollern (französische Zone), Tübingen;

- die Kammer für das Revisions- und Treuhandwesen im Lande Rheinland-Pfalz, Koblenz.

Berlin

Die Zulassung und Prüfung von Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern, Buchsachverständigen, Steuerberatern und Helfern in Steuersachen regelten die Abteilung für Wirtschaft und die Finanzabteilung des Magistrats von Groß-Berlin unter dem 30. Juni 1947 auf Grund der vor dem 8. Mai 1945 geltenden gesetzlichen Bestimmungen (§ 1). Eine schon erwähnte Besonderheit war, daß der Prüfling bei Ablegung des Wirtschaftsprüferexamens gleichzeitig das Steuerberaterexamen ablegte (§ 10).[659] – Diese kombinierte Prüfung sollte ab dem 1. Juni 1951 entfallen.[660]

Zur Regelung der Berufsverhältnisse wurde am 12. Dezember 1947 privat die „Vereinigung Berliner Wirtschaftsprüfer im britischen Sektor von Groß-Berlin“ gegründet,[661] an deren Stelle 1949 ein eingetragener Verein trat.[662]

Amerikanische Zone

Das Office of Military Government for Germany, United States (OMGUS), hatte dem Länderrat der amerikanischen Zone aufgegeben, durch die Landesregierungen das

[659] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 48
[660] WP 1951, S. 200
[661] Waldemar Koch: Die Entwicklung des Wirtschaftsprüferwesens in Berlin – II. Die Berufsorganisation. In: WP 1949, S. 51
[662] WP 1949, S. 22

Gesetz über Wirtschaftsprüfer, Bücherrevisoren und Steuerberater verkünden zu lassen.[663]

Mit dem GESETZ NR. 105 ÜBER WIRTSCHAFTSPRÜFER, BÜCHERREVISOREN UND STEUERBERATER vom 9. März 1948 wurden in Bayern die genannten Berufe hinsichtlich ihrer Berufsausübung der Aufsicht des Staatsministers für Wirtschaft unterstellt.[664] – Eine Berufsorganisation wurde nicht geschaffen,[665] d. h., wie in der französischen Zone lebte die frühere „Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen" nicht wieder auf.

Gleichlautende Gesetze ergingen unter dem 10. Januar 1948 für Hessen und unter dem 30. Januar 1948 für Württemberg-Baden.[666]

Es entstanden aber als Berufsvereine mit berufsständischen und fachlichen Aufgaben und freiwilliger Mitgliedschaft:[667]

- das Institut der Wirtschaftsprüfer Bayern e. V., München, mit korporativer Mitgliedschaft beim Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf;

- der Verein vereidigter Buchprüfer in Bayern e. V., München, mit korporativer Mitgliedschaft in der Vereinigung der vereidigten Buchprüfer, Düsseldorf;

- die Kammer der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Bücherrevisoren für Hessen, Frankfurt a. M., mit korporativer Mitgliedschaft der Berufsgruppen der Wirtschaftsprüfer bzw. vereidigten Bücherrevisoren im Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, bzw. in der Vereinigung der vereidigten Buchprüfer, Düsseldorf;

[663] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 42
[664] WP 1949, S. 159 f.
[665] Waldemar Koch: Zur schwebenden Berufsregelung der Wirtschaftsprüfer. In: WP 1950, S. 357
[666] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 42
[667] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 49 f.

- die Kammer der Wirtschaftsprüfer, vereidigten Bücherrevisoren und Steuerberater Württemberg-Baden, Stuttgart, umfassend auch die Steuerberater in Württemberg-Baden.

Britische Zone

Die Regelung für die britische Zone, mit der der Kurs der letzten Berufsordnung vor 1945 kaum verlassen wurde, stellte das umfassendste Werk zur Neuordnung des Berufes dar.

Mit der VERORDNUNG ÜBER EINE BERUFSORDNUNG FÜR DIE ANGEHÖRIGEN DES WIRTSCHAFTLICHEN PRÜFUNGS- UND TREUHANDWESENS vom 20. Dezember 1946 wurde (§ 1) für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer und die anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, für die vereidigten Buchprüfer und die anerkannten Buchprüfungsgesellschaften eines Landes deren Zusammenschluß zu einer Landeskammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen (§ 5) angeordnet. Zur Herbeiführung einer die gemeinsamen Belange von Wirtschaft und Beruf berührenden Zusammenarbeit wurde als Körperschaft des öffentlichen Rechts eine „Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen“ in Minden errichtet (§ 7).[668]

Zur Wahrnehmung berufsständischer Aufgaben wurden als Körperschaften des öffentlichen Rechts gebildet:[669]

- die Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen in der britischen Zone, Düsseldorf, gleichzeitig federführend für gemeinsame berufsständische Aufgaben der Westzonen;

- die Landeskammer Nordrhein-Westfalen für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Düsseldorf;

[668] WP 1948, S. 191 f.
[669] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 49

- die Landeskammer Hamburg und Schleswig-Holstein für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Hamburg;

- die Landeskammer Niedersachsen für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Hannover.

Daneben entstanden als Fachverbände mit freiwilliger Mitgliedschaft:[670]

- das Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, zugleich als Träger des für die drei Westzonen zuständigen Hauptfachausschusses, sowie Herausgeber der Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“;

  - Mitglieder des Hauptfachausschusses im Institut der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, waren:[671]

    für die britische Zone Dr. Elmendorff als Leiter, Dr. van Aubel, Düring, Dr. Gauer, Gelhausen, Dr. Knorr, Dr. Minz, Dr. Schlüter, Dr. Schubert und Dr. Weiß;

    für die amerikanische Zone Dr. Bengs, Dr. Jüngling, Lieb, Dr. Lipfert, Dr. Marks, Dr. Merkle und Prof. Dr. Schmaltz;

    für die französische Zone Dr. Meier;

    für Berlin Dr. Wirtz.

    Die Aufgaben des neuen Hauptfachausschusses waren grundsätzlich die gleichen, die diesem Gremium vor der Kapitulation gestellt waren: Fragen von allgemeiner Bedeutung im Interesse auch der Wirtschaft möglichst einheitlich zu lösen;[672] die Arbeiten des Hauptfachausschusses schlugen sich u.

[670] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 49
[671] Wilhelm Dieterich: Berufsfragen über vier Zonen. In: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 50
[672] Wilhelm Elmendorff: Aufgaben und Bedeutung der Fachausschüsse und der Fachgutachten. In: WPg 1948 Nr. 1, S. 25

a. in Fachgutachten nieder.[673] – Für besondere Probleme auf einzelnen Fachgebieten wurden schon damals und jetzt wieder Fachausschüsse gebildet; neue Fachausschüsse waren zunächst der Versicherungsfachausschuß mit Dr. Trescher als Vorsitzendem, der Steuer-Fachausschuß mit Dr. Merkle als Vorsitzendem, der Banken-Fachausschuß mit Dr. Schlüter als Vorsitzendem und der Arbeitsausschuß für Fragen des Insolvenzrechts mit Dr. Knorr als Vorsitzendem.[674]

- die Vereinigung der vereidigten Buchprüfer, Düsseldorf.

Großer Fachrat des Instituts der Wirtschaftsprüfer

Als das Institut der Wirtschaftsprüfer seinen Wirkungsbereich auf das Gebiet der gesamten Bundesrepublik erstrecken konnte und damit die Tradition des früheren Berliner Instituts als die Berufsvertretung aller Wirtschaftsprüfer fortführte, wurde auf Anregung des Hauptfachausschusses während der Fachtagung in München 1950 auch der „Große Fachrat“ wieder ins Leben gerufen. Der Grund war die Überlegung, daß der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer seine Mittlerstellung zwischen Wirtschaft und Staat besser erfüllen könne, wenn eine Möglichkeit zur Aussprache mit repräsentativen Vertretern der Wirtschaft, der Gerichte und der Behörden gewährleistet sei.[675] Dem Großen Fachrat gehörten an:[676]

Direktor Hermann J. Abs, Kreditanstalt für Wiederaufbau, Frankfurt a. M.;

WP Dr. Victor Agartz, Wirtschaftswissenschaftliches Institut der Gewerkschaften, Köln-Braunsfeld;

WP Dr. Peter van Aubel, Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, Köln-Marienburg;

[673] Wilhelm Elmendorff: Aufgaben und Bedeutung der Fachausschüsse und der Fachgutachten. In: WPg 1948 Nr. 1, S. 26
[674] WPg 1949, S. 237
[675] WPg 1950, S. 377
[676] WPg 1950, S. 377

Fabrikant Fritz Berg, Präsident des Bundesverbandes der Deutschen Industrie, Köln;

Direktor Heinrich Dinkelbach, Stahltreuhändervereinigung, Düsseldorf;

Generaldirektor Dr.-Ing. e. h. Heinrich Kost, Deutsche-Kohlen-Bergbau-Leitung, Essen;

Rechtsanwalt Dr. Lang, Arbeitsgemeinschaft gewerblicher Genossenschaften, Wiesbaden;

Direktor Dr. Adolf Lohse, Präsident des Rationalisierungs-Kuratoriums der Deutschen Wirtschaft, München;

Dr. Alfred Petersen, Präsident des Deutschen Industrie- und Handelstages, Frankfurt a. M.;

Direktor Erich Piekniewski, Mitglied des Vorstandes der Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Hamburg-Eidelstedt;

Ministerialrat a. D. Dr. Karl Schmölder, Rhein. Hypothekenbank, Mannheim;

Direktor Dipl.-Volksw. Joh. Schröder, Vorsitzender des Vorstandes der Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Essen;

Geheimrat Dr. Schwarze, Präsident des Oberprüfungsamtes der Deutschen Bundesbahn, Bielefeld;

WP Dr. Erich Zachau, Mitglied des Direktoriums der Bank deutscher Länder, Frankfurt a. M.;

Oberregierungsrat Ernst Geßler, Bundesministerium der Justiz, Bonn;

Hauptabteilungsleiter Ludwig Kattenstroth, Bundesministerium für Wirtschaft, Bonn;

Präsident Jos. Mayer, Rechnungshof im Vereinigten Wirtschaftsgebiet, Frankfurt a. M.;

Ministerialdirigent Wolfgang Mersmann, Bundesministerium der Finanzen, Bonn;

Dr. Herbert Ruscheweyh, Präsident des Deutschen Obergerichts für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet, Köln;

WP Dr. Hans Adler, Frankfurt a. M.;

WP Dr. Willi Beuck, Hamburg;

WP Dr.Ing. Otto Bredt, Hannover-Kleefeld;

WP und RA Walther Düring, Köln;

WP Dr. Wilhelm Elmendorff, Düsseldorf;

WP August Melchner, Hochberg;

WP Dr. Franz Merkle, Stuttgart;

WP Dr. jur. Fritz Möhle, Bielefeld;

WP Dr. Max Schwarz, München;

WP Dr. Carl Wirtz, Berlin-Wilmersdorf.

Die Mitwirkung eines Vertreters des neu zu errichtenden Bundesfinanzhofes war vorgesehen.

4.5.2.2 Der Weg zum bundeseinheitlichen Berufsrecht

Nachdem die Volksvertretungen der elf Bundesländer für das deutsche Volk in den westlichen Besatzungszonen das vom Parlamentarischen Rat beschlossene Grundgesetz angenommen hatten und dies am 23. Mai 1949 festgestellt worden war, wurde hiermit der Schritt zu einer über die Länder hinausgehenden Basis staatlicher Ordnung geschaffen. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer wollte gleichermaßen das ihn betreffende Berufsrecht, das es bisher ja nur in den Ländern gab, bundeseinheitlich ausgestaltet wissen. Hierzu bot sich das in der britischen Zone bestehende Berufsrecht

geradezu an, da in Düsseldorf die für gemeinsame berufsständische Aufgaben der Westzonen federführende Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen sowie das Institut der Wirtschaftsprüfer, das auch als Träger des für die drei Westzonen zuständigen Hauptfachausschusses diente, wieder erstanden war.

Die Entwicklung stellt sich wie folgt dar:

- Die Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen überreichte dem Wirtschaftsrat der Bizone eine Denkschrift, in der eine bizonal einheitliche Berufsordnung gefordert wurde.[677]

- Die Verwaltung für Wirtschaft in Höchst und die Verwaltung für Finanzen in Bad Homburg ließen einen überzonalen Ausschuß zur Ausarbeitung eines Gesetzesvorschlages für ein gemeinsames Berufsrecht aller steuerlich beratenden und prüfenden Berufe unter dem Vorsitz von WP Dr. Möhle bilden. Die so entstandene „Berufsordnung der wirtschaftsberatenden Berufe“ sollte für Wirtschaftsprüfer-Steuerberater, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer-Steuerberater, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften und für Buch- und Steuerbeistände gelten.[678]

- 1950 lag bereits ein Gesetz-Entwurf zur Berufsregelung der Wirtschaftsprüfer vor, über dessen Inhalt sich die Bundesregierung und das Institut der Wirtschaftsprüfer einig waren. Der Entwurf bedurfte jedoch der Zustimmung der Länderregierungen, deren Grundeinstellungen alles andere als einheitlich waren.[679]

- Die Kammer der Wirtschafts- und Steuersachverständigen in Tübingen legte unter dem 10. Oktober 1950 einen eigenen „Entwurf eines Gesetzes über die wirtschaftsprüfenden sowie wirtschafts- und steuerberatenden Berufe (Wirt-

[677] WP 1948, S. 18
[678] WPg 1949, S. 42
[679] Waldemar Koch: Zur schwebenden Berufsregelung der Wirtschaftsprüfer. In: WP 1950, S. 358

schaftstreuhandgesetz)“ vor, mit dem ein einheitliches Berufsrecht für Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, vereidigte Bücherrevisoren und Helfer in Steuersachen gefordert wurde.[680] Außerdem sollte niemand Wirtschaftsprüfer werden können, der nicht vorher mindestens zwei Jahre lang als Bücherrevisor bestellt war.[681]

- Das Institut der Wirtschaftsprüfer als zentrale Repräsentanz der Wirtschaftsprüfer lehnte den Entwurf in seinem materiellen Inhalt ab und distanzierte sich von denjenigen, die den Tübinger Entwurf als Wirtschaftsprüfer unterzeichnet hatten.[682] – Das IdW erstrebte ein bundeseinheitliches Berufsrecht eigens für die Wirtschaftsprüfer.[683]

- Der Vorsitzende des Landesverbandes Nordrhein-Westfalen forderte auf der Fachtagung des IdW in Düsseldorf am 4. Oktober 1951 den anwesenden Bundeswirtschaftsminister Prof. Dr. Erhard auf, schnell ein Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer zu schaffen.[684]

- Die Belastung des Bundestages und seiner Ausschüsse mit staatspolitisch dringenden Vorlagen erlaubte keine Verabschiedung der Wirtschaftsprüferordnung noch in der ersten Legislaturperiode. Das IdW wollte auf eine Verabschiedung zu Beginn der zweiten Legislaturperiode drängen.[685]

- Die Bundesregierung verabschiedete im Dezember 1953 die vom Bundeswirtschaftsministerium ausgearbeiteten Gesetze über die Berufsordnungen für Wirtschaftsprüfer und Buchprüfer sowie das Steuerberatungsgesetz und leitete sie dem Bundesrat zu. Hiernach sollten Wirtschaftsprüfer mit ihrer öffentlichen Bestellung Mitglied der Wirtschaftsprüferkammer werden, die die eigenen Angele-

680 Waldemar Koch: Zur schwebenden Berufsregelung der Wirtschaftsprüfer. In: WP 1950, S. 358
681 Waldemar Koch: Zur schwebenden Berufsregelung der Wirtschaftsprüfer. In: WP 1950, S. 359
682 WP 1951, S. 18; WPg 1950, S. 568f.
683 WP 1951, S. 88; Fritz Möhle: Zur Neuordnung des Berufsrechtes der Wirtschaftsprüfer. In: WPg 1951, S. 20
684 WP 1951, S. 297
685 WPg 1953, S. 334

genheiten des Berufes in Selbstverwaltung ordnete und besorgte. Der Beruf des Wirtschaftsprüfers blieb ein freier Beruf, der von Wirtschaftsprüfern oder anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unabhängig, eigenverantwortlich und unparteiisch ausgeübt werden mußte.[686]

- Der Bundesrat gab den Gesetzesentwurf am 22. Januar 1954 an die Bundesregierung zurück.[687] Trotz grundsätzlicher Zustimmung hatte der Rechtsausschuß Bedenken wegen der vorgesehenen ständischen Organisation in Kammern, die eine allgemein demokratisch-parlamentarische Ordnung ersetzen würde, geäußert – Bedenken, die vom Wirtschaftsausschuß nicht geteilt wurden;[688] außerdem wollte der Finanzausschuß des Bundesrates die Berufsordnung der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten, der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer in einem Gesetz geregelt sehen, was abgelehnt wurde.[689] – Die Bundesregierung sah eine Berufsaufsicht wirksam als nur durch Berufskammern durchführbar an und hielt eine Zusammenfassung der bisher drei Berufsordnungen weder für erreichbar noch für zweckmäßig.[690]

- Am 17. September 1954 erfolgte in der 43. Sitzung des Bundestages ohne Aussprache die Verweisung des „Entwurfs eines Gesetzes über die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)“ – Drucksache 784 – federführend an den Ausschuß für Wirtschaftspolitik unter Mitberatung durch den Ausschuß für Finanz- und Steuerfragen und den Ausschuß für Rechtswesen und Verfassungsgesetz.[691]

---

686 WP 1954, S. 46; WPg 1954, S. 47
687 WP 1954, S. 273
688 Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat. In: WPg 1954, S. 74
689 Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung im ersten Durchgang vor dem Bundesrat. In: WPg 1954, S. 75
690 WP 1954, S. 273
691 Wilhelm Dieterich: Beratung der Wirtschaftsprüferordnung auf der 43. Sitzung des Bundestages. In: WPg 1954, S. 457 f.

- Da der zweite Deutsche Bundestag zu Ende seiner Legislaturperiode entscheiden mußte, welche der ihm vorliegenden Gesetzesentwürfe noch in der zweiten Legislaturperiode verabschiedet werden sollten, richteten das Institut der Wirtschaftsprüfer und der Bundesverband der vereidigten Buchprüfer e. V. am 31. Januar 1956 an die mit den Gesetzentwürfen befaßten Ausschüsse die dringende Bitte, die Voraussetzungen für die Verabschiedung der Wirtschaftsprüferordnung und der Buchprüferordnung noch innerhalb der gegenwärtigen Legislaturperiode zu schaffen.[692]

- Erst im letzten Jahr der dritten Legislaturperiode des Deutschen Bundestages, also 1961, wurden die bereits im Januar 1958 in den Deutschen Bundestag zur ersten Lesung eingebrachten Gesetzentwürfe zur Wirtschaftsprüferordnung und zur Buchprüferordnung wieder aufgegriffen. Die Ergebnisse von fünf Sitzungen des Finanzausschusses, einer Sitzung des Rechtsausschusses und sechs Sitzungen des Wirtschaftsausschusses wurden am 4. Mai 1961 in zweiter und dritter Lesung vom Bundestag gebilligt. Der Bundesrat rief jedoch am 26. Mai 1961 den Vermittlungsausschuß an, der sich am 9. Juni 1961 den Bedenken des Bundesrates anschloß. Am 14. Juni 1961 stimmte der Bundestag und am 16. Juni 1961 stimmte der Bundesrat den Vorschlägen des Vermittlungsausschusses zu.[693]

  - Somit konnte am 24. Juli 1961 das GESETZ ÜBER EINE BERUFSORDNUNG DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (WIRTSCHAFTSPRÜFERORDNUNG) verkündet werden,[694] das »*am ersten Kalendertage des vierten auf seine Verkündung folgenden Kalendermonats in Kraft*« trat.[695] *Der Tag des Inkrafttretens war also der 1. November 1961*. – Damit schließt sich der Kreis von der Geburtsstunde des Wirtschaftsprüferberufes am 19. September 1931 bis zum 1. November 1961, als derselbe Wirtschaftsprüferberuf nach Weltwirtschaftskrise, „Führerstaat“, Zweitem Weltkrieg, Zusammenbruch und Besatzungsregime für

[692] WPg 1956, S. 118 f.
[693] Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung. In: WPg 1961, S. 401
[694] BGBl. 1961 I, S. 1049 ff.
[695] § 141 Abs. 1 Wirtschaftsprüferordnung

die Bundesrepublik Deutschland wieder eine berufsgesetzliche Ordnung erhielt.

Die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) von 1961

Die WPO regelte systematisch folgende Bereiche: Inhalt der Tätigkeit, Sonderregelung für den Berufsstand der vereidigten Buchprüfer, Berufsgerichtsbarkeit, ergänzende Rechtsverordnungen des Bundeswirtschaftsministeriums und Eigenverantwortlichkeit.[696]

§ 2 Inhalt der Tätigkeit

(1) Wirtschaftsprüfer haben die berufliche Aufgabe, betriebswirtschaftliche Prüfungen, insbesondere solche von Jahresabschlüssen wirtschaftlicher Unternehmen, durchzuführen und Bestätigungsvermerke über die Vornahme und das Ergebnis solcher Prüfungen zu erteilen.

(2) Wirtschaftsprüfer sind befugt, ihre Auftraggeber in steuerlichen Angelegenheiten nach Maßgabe der bestehenden Vorschriften zu beraten und zu vertreten.

(3) Wirtschaftsprüfer können unter Berufung auf ihren Berufseid auf den Gebieten der wirtschaftlichen Betriebsführung als Sachverständige auftreten.«

Sonderregelung für den Berufsstand der vereidigten Buchprüfer

Bereits mit der Schaffung des Wirtschaftsprüferberufes 1931 erwarben zahlreiche vereidigte Buchprüfer (vBP) die gehobene Berufsqualifikation des Wirtschaftsprüfers (WP), und diejenigen, die vereidigte Buchprüfer blieben, wandten sich mehr und mehr der steuerlichen Beratung und Vertretung zu, während die Bedeutung des WP steigende Anerkennung fand.

[696] Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung. In: WPg 1961, S. 402

Deshalb wurde der weitere Zugang zur Berufsgruppe der vBP mit Inkrafttreten der WPO geschlossen. – Die jetzigen vBP konnten in einer (erleichterten) Übergangsprüfung Wirtschaftsprüfer werden.[697]

Für diejenigen vBP, die nicht Wirtschaftsprüfer werden wollten, galt

§ 129 Inhalt der Tätigkeit

(1) Vereidigte Buchprüfer haben die berufliche Aufgabe, Prüfungen auf dem Gebiete des betrieblichen Rechnungswesens, insbesondere Buch- und Bilanzprüfungen, durchzuführen. Sie können über das Ergebnis ihrer Prüfungen Prüfungsvermerke erteilen. Zu den Prüfungsvermerken gehören auch Bestätigungen und Feststellungen, die vereidigte Buchprüfer auf Grund gesetzlicher Vorschriften vornehmen.

(2) und (3) wie § 2 (2) und (3)

Berufsgerichtsbarkeit

Die Berufsgerichtsbarkeit lehnte sich an die Bundesrechtsanwaltsordnung an, wies die Berufsgerichtsbarkeit jedoch der ordentlichen Gerichtsbarkeit zu; bei nur geringer Schuld konnte aber auch die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) ein Mitglied rügen. Die Rechtszüge waren wie folgt geregelt: erstinstanzlich war zuständig die Kammer für Wirtschaftsprüfersachen beim Landgericht (§ 72 WPO), zweitinstanzlich war zuständig der Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Oberlandesgericht (§ 73 WPO) und drittinstanzlich der Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Bundesgerichtshof (74 WPO). Die Strafen waren: Warnung, Verweis, Geldbuße bis zu zehntausend Deutsche Mark und endlich Ausschließung aus dem Beruf, wobei Verweis und Geldbuße nebeneinander verhängt werden konnten (§ 68 WPO).[698]

[697] Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung. In: WPg 1961, S. 403 f.
[698] Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung. In: WPg 1961, S. 404 f.

Rechtsverordnungen des Bundeswirtschaftsministeriums

Mit Zustimmung des Bundesrates sah die WPO ergänzend über Einzelheiten des Prüfungsverfahrens für WP sowie der Übergangsprüfung für vBP und über die Gestaltung des Siegels sowie über Abschluß und Beibehaltung der Berufshaftpflichtversicherung und die Mindesthöhe der Dekkungssummen vor.[699]

Allgemeine Berufspflichten

Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO hat der Wirtschaftprüfer seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben.

Eigenverantwortlichkeit

Nach § 44 Abs. 1 WPO üben eigenverantwortliche Wirtschaftsprüfertätigkeit (…) nur aus 1. selbständige Wirtschaftsprüfer; 2. Wirtschaftsprüfer, die Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer oder persönlich haftende Gesellschafter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sind; 3. Wirtschaftsprüfer als zeichnungsberechtigte Vertreter oder als Angestellte bei Wirtschaftsprüfern, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, genossenschaftlichen Prüfungsverbänden, Prüfungsstellen von Sparkassen- und Giroverbänden oder überörtlichen Prüfungseinrichtungen für öffentliche Körperschaften, sofern nicht die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen.« Der Wirtschaftsprüfer übt nach § 1 Abs. 2 WPO einen freien Beruf aus. Seine Tätigkeit ist kein Gewerbe. Nach § 1 Abs. 3 WPO bedürfen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (…) der Anerkennung. Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, daß die Gesellschaft von Wirtschaftsprüfern verantwortlich geführt wird.

[699] Wilhelm Dieterich: Die Wirtschaftsprüferordnung. In: WPg 1961, S. 405

Wirtschaftsprüferkammer

Aufgabe der WPK war nach § 57 WPO, die beruflichen Belange ihrer Mitglieder zu wahren und zu fördern. Sie hatte die Aufsicht über die berufliche Tätigkeit ihrer Mitglieder zu führen. Organe der WPK waren die Wirtschaftsprüferversammlung aller Mitglieder, der von ihr zu wählende Beirat, und der von diesem zu wählende Vorstand.

Zu den Pflichtmitgliedern der WPK zählten (§ 58 Abs. 1 WPO): Wirtschaftsprüfer; Nicht-WP, die durch Sondergenehmigung der obersten Landesbehörde (§ 28 Abs. 2 WPO) Mitglieder von Vorstand, Geschäftsführer oder vertretungsberechtigte persönlich haftende Gesellschafter von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften waren; sowie die anerkannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Schließlich ermächtigte § 55 WPO den Bundesminister für Wirtschaft, eine Gebührenordnung für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen zu erlassen – Diese Ermächtigung wurde aber nie ausgeübt.

4.5.2.3 Neue Normsetzungen

Berücksichtigung von Kriegsschäden in den Jahresabschlüssen 1945, 1946 und 1947

Mit der Aufstellung von Jahresabschlüssen nach Kriegsende[700] ergab sich die Frage, wie die Kriegsschäden zu behandeln waren.

[700] Was sollte als Kriegs„ende“ angesehen werden? Auffassung 1: Voraussetzung für ein Kriegsende im Rechtssinne ist der Abschluß eines Friedensvertrages. Auffassung 2: Kriegsende ist die Einstellung der Feindseligkeiten mit der Kapitulation. Aus Gründen der Rechtssicherheit tendierte die offizielle Meinung zu Auffassung 1, während die Praxis darüber hinwegging. (Alfred Weiß und Kurt Wieland: Gegenwartsprobleme der aktienrechtlichen Rechnungslegung. In: WPg 1948 Nr. 1, S. 11)

Nach den Richtlinien der Fachausschüsse der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer in der britischen Zone für die Prüfung der Jahresabschlüsse 1945, 1946 und 1947 waren Ansprüche an das Reich gesondert auszuweisen, ihre Bewertung war in einem Bilanzvermerk deutlich zu machen und im Geschäftsbericht zu erläutern:[701] Die Bilanz wurde dadurch wahr, daß der Bilanzierende auf die Unwahrheit einzelner Bilanzansätze hinwies.[702] Zerstörte, beschädigte oder „abhanden gekommene" Vermögensgegenstände, deren Werteinbußen festgestellt oder geschätzt werden konnten, waren entsprechend abzuschreiben.[703] Diese ursprünglich noch durch die Reichskammer der Wirtschaftstreuhänder, die spätere Hauptkammer für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, aufgestellten Richtlinien wurden für die Westzonen Bestandteil der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.[704] Der Bestätigungsvermerk sollte den Text „Wertansätze, soweit sie durch den Kriegsausgang beeinflußt sind, können nicht endgültig bewertet werden" als Zusatz – *nicht* als Einschränkung – enthalten.[705]

Nicht geklärt wurde die Frage, ob als Marktpreis beim Niederstwertprinzip (the lower of cost or market, Verf.) der Preis auf dem „schwarzen" oder der auf dem „normalen" Markt angesehen werden sollte.[706]

Reichsmarkabschluß – Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark

Zwar ebenfalls nur vorübergehend wichtig, in der damaligen Zeit aber von äußerster Bedeutung, war die Gesetzgebung zum RM-Abschluß und zur DM-Eröffnung.

[701] WP 1948, S. 46
[702] Alfred Weiß und Kurt Wieland: Gegenwartsprobleme der aktienrechtlichen Rechnungslegung. In: WPg 1948 Nr. 1, S. 14
[703] WP 1948, S. 46
[704] Alfred Weiß und Kurt Wieland: Gegenwartsprobleme der aktienrechtlichen Rechnungslegung. In: WPg 1948 Nr. 1, S. 14
[705] WP 1948, S. 46
[706] Alfred Weiß und Kurt Wieland: Gegenwartsprobleme der aktienrechtlichen Rechnungslegung. In: WPg 1948 Nr. 1, S. 15

Reichsmarkabschluß

Für das „Vereinigte Wirtschaftsgebiet“ wurde am 1. März 1949 verordnet, daß alle zur Führung von Handelsbüchern verpflichteten Kaufleute, also Einzelkaufleute und Gesellschaften, zum 20. Juni 1948 ihre in Reichsmark geführten Bücher durch eine Reichsmarkschlußbilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung abzuschließen hätten. Durch die Währungsumstellung wurden zwei Rumpfgeschäftsjahre gebildet, nämlich das bis zum 20. Juni 1948 laufende RM-Rumpfgeschäftsjahr und das am 21. Juni 1948 beginnende DM-Rumpfgeschäftsjahr. Für den Reichsmarkabschluß galten die allgemeinen Vorschriften über den Jahresabschluß, sodaß einmal die erwähnten Kriegsschäden berücksichtigt werden mußten und bei prüfungspflichtigen Gesellschaften die Reichsmarkschlußbilanz und die entsprechende Gewinn- und Verlustrechnung der Pflichtprüfung unterlagen. – Die Aufstellung einer RM-Schlußbilanz auf den 20. Juni 1948 bedeutete gleichzeitig die Notwendigkeit einer DM-Eröffnungsbilanz auf den 21. Juni 1948.[707]

Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark

Der Wirtschaftsrat hatte das GESETZ ÜBER DIE ERÖFFNUNGSBILANZ IN DEUTSCHER MARK UND DIE KAPITALNEUFESTSETZUNG (D-MARKBILANZGESETZ) vom 21. August 1949 beschlossen. Nach § 1 des Gesetzes hatten alle zur Führung von Handelsbüchern verpflichteten Kaufleute für den 21. Juni 1948 ein Inventar und eine Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark aufzustellen. Die Frist hierfür war nach § 3 des Gesetzes allgemein der 30. September 1949; für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung hingegen begannen die für Aufstellung, Vorlegung, Feststellung und Veröffentlichung geltenden Fristen am 1. Juli 1949; für Gesellschaften mit beschränkter Haftung waren die Eröffnungsbilanzen bis zum 31. Januar 1950 festzustellen.[708]

[707] WP 1948, S. 112 und S. 128
[708] WP 1949, S. 312 f.

Nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften durften Vermögensgegenstände höchstens mit dem ihnen am Stichtag der Eröffnungsbilanz beizulegenden Wert angesetzt werden (§ 5 des Gesetzes), und nach § 14 des Gesetzes waren sich aus dem Lastenausgleich ergebende Ansprüche und Verbindlichkeiten nicht anzusetzen.[709]

Besondere Bewertungsvorschriften[710] galten u. a.:

nach § 16 des Gesetzes für: Grundstücke innerhalb des Währungsgebietes,	die höchstens mit den auf den letzten Feststellungszeitpunkt festgesetzten Einheitswerten anzusetzen waren;
nach § 17 des Gesetzes für: Bewegliches Anlagevermögen,	das höchstens mit dem Wert anzusetzen war, der sich am 31. August 1948 als gewöhnlicher Neuwert unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzungsdauer im Verhältnis zur bisherigen Nutzung ergab;
nach § 20 des Gesetzes für: Vorratsvermögen,	das höchstens mit dem Neuwert anzusetzen war;
nach § 24 des Gesetzes für: Forderungen,	die nach den Vorschriften des Umstellungsgesetzes zu bewerten waren (also mit 10% des Reichsmarkwertes);
nach § 29 des Gesetzes für: Pensionsrückstellungen,	die, sofern die Verpflichtung am 21. Juni 1948 bereits bestand, mit einem 3½%igen Rechnungszinsfuß abgezinst auszuweisen waren – es sei denn, daß die Verpflichtungen aus künftigen Jahreserträgen erfüllt werden konnten;
nach § 30 des Gesetzes für: Verbindlichkeiten,	die nach den Vorschriften des Umstellungsgesetzes zu bewerten waren (also mit 10% des Reichsmarkwertes).

Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung hatten[711]

1. nach § 35 des Gesetzes ihr Grund- oder Stammkapital endgültig mit dem Unterschiedsbetrag aus Vermögen abzüglich Schulden neu festzusetzen; der für das neue Nennkapital nicht benötigte Betrag war in Rücklagen einzustellen; oder sie hatten

[709] WP 1949, S. 313 f.
[710] WP 1949, S. 314 f.
[711] WP 1949, S. 315

2. nach § 36 des Gesetzes ihr Grund- oder Stammkapital vorläufig als Nennkapital aus der Reichsmarkschlußbilanz mit dem gleichen Betrag in Deutscher Mark zu übernehmen und den Unterschiedsbetrag aus Schulden abzüglich Vermögen in ein Kapitalentwertungskonto einzustellen, das nicht höher als die Hälfte des Nennkapitals sein durfte und innerhalb von drei Geschäftsjahren auszugleichen war.

Nach § 49 des Gesetzes waren die Eröffnungsbilanz und die Vorschläge zur Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse bei einer Aktiengesellschaft oder bei einer Kommanditgesellschaft auf Aktien nach den für die Prüfung eines Jahresabschlusses geltenden Vorschriften zu prüfen. Grundsätzlich galt der für die Prüfung des Reichsmarkabschlusses bestellte Abschlußprüfer auch als Prüfer der Eröffnungsbilanz und der Vorschläge zur Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse. Nach § 50 des Gesetzes waren die Eröffnungsbilanz und die Vorschläge zur Neufestsetzung des Stammkapitals bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach aktienrechtlichen Vorschriften zu prüfen, wenn das in der Reichsmarkschlußbilanz ausgewiesene Stammkapital den Betrag von fünfhunderttausend Reichsmark, oder die in der Reichsmarkschlußbilanz ausgewiesene Bilanzsumme den Betrag von zwei Millionen Reichsmark erreichte oder überschritt.[712]

Neue Gewinn- und Verlustrechnung

Dauernde Geltung, zumindest bis zur Einführung des AktG 1965, hatte das GESETZ ÜBER DIE KAPITALERHÖHUNG AUS GESELLSCHAFTSMITTELN UND ÜBER DIE GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG VOM 23. DEZEMBER 1959.[713] Anders als die Benennung des Gesetzes aufweist, wurden tatsächlich drei Problemkreise geregelt, nämlich die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, der Erwerb eigener Aktien und schließlich die Gewinn- und Verlustrechnung.

[712] WP 1949, S. 317
[713] BGBl. 1959 I, S. 789 ff.

Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln[714]

Hiernach konnte eine Kapitalgesellschaft ihr Nennkapital durch die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital erhöhen (§ 1 des Gesetzes). In den folgenden Paragraphen wurden Sicherungsmaßnahmen eingebaut, um alle nur denkbaren „Durchstechereien" zu verhindern: so mußte u. a. ein Beschluß der Gesellschafter auf der Grundlage eines geprüften Jahresabschlusses vorliegen. Sinn dieser Maßnahme war, das steuerlich nachteilige „schütt aus, hol' zurück"-Verfahren zu vermeiden.

> Sonst hätten die Rücklagen aufgelöst und ausgeschüttet werden müssen, mit Gewerbe- und Körperschaftsteuerbelastung bei der Gesellschaft und Einkommensteuerbelastung bei den Gesellschaftern. Nur der dann noch verbliebene Betrag (rd. ⅓) konnte zur Kapitalerhöhung wieder eingefordert werden. Nach diesem Gesetz konnte der volle Betrag der Rücklagen zur Kapitalerhöhung dienen.
>
> > Der Verfasser erinnert sich, diese Regelung Ende der 60iger Jahre analog angewendet zu haben: eine Aktiengesellschaft hätte nach wenig ertragreichen Jahren erstmals die gesetzliche Rücklage auf die Höhe von 10% des Grundkapitals bringen können, was ihr aber dadurch verwehrt war, daß nach dem AktG 1965 nur 5% des Jahresüberschusses in die gesetzliche Rücklage eingestellt werden durften. In der Prüfungs-Schlußbesprechung schlug der Verfasser dem Vertreter der Anteilseigner und dem Vorstand vor, einen entsprechenden Betrag in die freie Rücklage einzustellen und der Hauptversammlung die Umwandlung der freien Rücklage in die gesetzliche Rücklage vorzuschlagen, denn wenn nach dem Gesetz freie Rücklagen in Nennkapital umgewandelt werden könnten, dann wohl erst recht in eine gesetzliche Rücklage. Er wurde vom Mitgesellschafter Dr. Detlev Karsten Rohwedder mit dem Argument des „ius minor ex iure maiore" unterstützt – und so geschah es dann auch.

[714] BGBl. 1959 I, S. 789-792

Erwerb eigener Aktien[715]

Nach § 65 Abs. 1 AktG 1937 durfte eine Aktiengesellschaft eigene Aktien nur zur Abwendung eines schweren Schadens von der Gesellschaft und nur bis zur Höhe von 10% des Grundkapitals erwerben, und zwar nur dann, wenn der Erwerb unentgeltlich geschah, oder wenn die Gesellschaft damit eine Einkaufskommission ausführte. Nach dem Gesetz von 1959 durfte eine Aktiengesellschaft zusätzlich eigene Aktien erwerben, wenn diese ihren Arbeitnehmern zum Erwerb angeboten werden sollten.

Gewinn- und Verlustrechnung[716]

Äußerst bedeutsam wurde die Änderung von Gliederung und Inhalt der Gewinn- und Verlustrechnung, wonach für Aktiengesellschaften erstmals der Ausweis der Umsatzerlöse vorgeschrieben wurde. Jahrelang hatte vor allem die Wirtschaft sich gegen die Offenlegung des Umsatzes gesträubt, vorgeblich, um der Konkurrenz keinen unerwünschten Einblick in das eigene Geschäft geben zu müssen, obwohl im anglo-amerikanischen Ausland seit je die Veröffentlichung des Umsatzes eine Selbstverständlichkeit war.

Vor allem die Betriebswirtschaftlehre hatte sich schon immer dagegen gewandt, daß zwar bestimmte Aufwendungen (Löhne und Gehälter, soziale Abgaben, Abschreibungen auf das Anlagevermögen, Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen) und Erträge (Erträge aus Beteiligungen, die aus der Auflösung der gesetzlichen Rücklage gewonnenen Beträge) gesondert ausgewiesen werden mußten, daß aber die Saldierung wesentlicher Posten wie der Umsatzerlöse mit den Materialaufwendungen zugelassen war.[717] – Auch Zinsen brauchten ja nur als Saldo des den Zinsertrag übersteigenden Zinsaufwandes oder des den Zinsaufwand übersteigenden Zinsertrages ausgewiesen zu werden. Die wesentliche Neuerung bestand also im Zwang zum Aus-

[715] BGBl. 1959 I, S. 792 f.
[716] BGBl. 1959 I, S. 793-795
[717] Karl-Heinz Forster: Die neue Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaft. In: WPg 1960, S. 145

weis der Umsatzerlöse, des Materialverbrauchs und der Bestandsveränderungen; außerdem in der Herausstellung aller Erträge und Aufwendungen aus Gewinn- und Verlustausschließungsverträgen.[718]

Die Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung, falls sie in Kontoform aufgestellt wurde, was auch die Neufassung noch ermöglichte, waren nunmehr folgende:

Auf der Seite der Aufwendungen:

1. Verminderung des Bestandes an fertigen und halbfertigen Erzeugnissen

2. Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, für diesen gleichzusetzende Fremdleistungen und für bezogene Waren

3. Löhne und Gehälter

4. soziale Abgaben

5. soziale Aufwendungen, soweit sie nicht unter anderen Posten auszuweisen sind

6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Grundstücke; Maschinen und maschinelle Anlagen; Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung; Konzessionen, Patente, Lizenzen Marken- und ähnliche Rechte

7. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen ... und andere Wertpapiere des Anlagevermögens

8. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens außer auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige und halbfertige Erzeugnisse sowie Wertpapiere des Umlaufvermögens

[718] Karl-Heinz Forster: Die neue Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaft. In: WPg 1960, S. 146

9. Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens

10. Zinsen und ähnliche Aufwendungen

11. Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen,

    sonstige Steuern

12. Lastenausgleichsvermögensabgabe

13. Aufwendungen aus Verlustübernahmeverträgen

14. sonstige Aufwendungen

15. auf Grund eines Gewinnabführungsvertrages abgeführte Gewinne

16. Verlustvortrag aus dem Vorjahr

17. Einstellungen in die gesetzliche Rücklage;

    Einstellungen in freie Rücklagen

18. Reingewinn

Auf der Seite der Erträge:

1. Umsatzerlöse

2. Erhöhung des Bestandes an fertigen und halbfertigen Erzeugnissen

3. andere aktivierte Eigenleistungen

4. Erträge aus Gewinnabführungsverträgen

5. Erträge aus Beteiligungen

6. Erträge aus anderen Wertpapieren des Anlagevermögens

7. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

8. Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens

9. Erträge aus der Auflösung von sonstigen Wertberichtigungen

10. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen

11. sonstige Erträge

12. Erträge aus Verlustübernahmeverträgen

13. Gewinnvortrag aus dem Vorjahr

14. Entnahmen aus der gesetzlichen Rücklage;

    Entnahmen aus einer freien Rücklage

15. Reinverlust.

Im Auftrag des HFA des IdW wurden Zweifelsfragen zur Neufassung der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Arbeitskreis behandelt, dem die Herren WP Bakenhus, WP Dr. Bargmann, WP Dr. Bengs, WP Dr. Forster, WP Herlan, WP Holtermann, WP Dr. Holzer, WP Dr. Karoli, Dr. Karsten, Dr. Kenntemich, WP Prof. Dr. Meier, WP Dr. Merkle, WP Dr. Minz, WP Dr. h. c. Rätsch, WP Dr. Richter, WP Semler und WP Warneke angehörten. Da die neue Gewinn- und Verlustrechnung auch in Staffelform aufgestellt werden konnte, mußte nach Auffassung der überwiegenden Mehrheit der

Angehörigen des Arbeitskreises hiervon ausgegangen werden, auch, weil nur die Staffelform Zwischenergebnisse enthielt.[719]

Nach dem Gesetzeswortlaut standen beide Ausweisformen gleichberechtigt nebeneinander, obwohl die Staffelform klarer und übersichtlicher ist und auch unter betriebwirtschaftlichen Gesichtspunkten den Vorzug verdient.[720] – Tatsächlich hat ja auch die Staffelform die Kontoform weitgehend verdrängt, bis sie nach dem AktG 1965 die alleinige Form wurde.

Die Positionen der in Staffelform aufgestellten Gewinn- und Verlustrechnung waren folgende:

1. Umsatzerlöse	.....	
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und halbfertigen Erzeugnissen	.....	.....
3. andere aktivierte Eigenleistungen		.....
4. Gesamtleistung		.....
5. Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, für diesen gleichzusetzende Fremdleistungen und für bezogene Waren		.....
6. Rohertrag/Rohaufwand		.....
7. Erträge aus Gewinnabführungsverträgen	.....	
8. Erträge aus Beteiligungen	.....	

[719] WPg 1960, S. 545
[720] Karl-Heinz Forster: Die neue Gewinn- und Verlustrechnung der Aktiengesellschaft. In: WPg 1960, S. 150 f.

9. Erträge aus anderen Wertpapieren des Anlagevermögens	.....	
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	.....	
11. Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens	.....	
12. Erträge aus der Auflösung von sonstigen Wertberichtigungen	.....	
13. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	.....	
14. sonstige Erträge	.....	
15. Erträge aus Verlustübernahmeverträgen	.....	.....
		.....
16. Löhne und Gehälter	.....	
17. soziale Abgaben	.....	
18. soziale Aufwendungen, soweit sie nicht unter anderen Posten auszuweisen sind	.....	
19. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Grundstücke; Maschinen und maschinelle Anlagen; Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung; Konzessionen, Patente, Lizenzen Marken- und ähnliche Rechte	.....	
20. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen ... und andere Wertpapiere des Anlagevermögens	.....	

21. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens außer auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, fertige und halbfertige Erzeugnisse, Wertpapiere des Umlaufvermögens		.....	
22. Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens		.....	
23. Zinsen und ähnliche Aufwendungen		.....	
24. Steuern		.....	
a) vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen	.....		
b) sonstige	.....	.....	
25. Lastenausgleichsvermögensabgabe		.....	
26. Aufwendungen aus Verlustübernahmeverträgen		.....	
27. sonstige Aufwendungen		.....	
28. auf Grund eines Gewinnabführungsvertrags abgeführte Gewinne		.....	.....
29. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag			.....
30. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr			.....
			.....
31. Entnahmen aus Rücklagen			

a) aus der gesetzlichen Rücklage	.....	
b) aus einer freien Rücklage	.....	.....
		.....
32. Einstellungen in Rücklagen		
a) in die gesetzliche Rücklage	.....	
b) in freie Rücklagen	.....	.....
33. Reingewinn/Reinverlust.		.....

4.5.2.4 Facharbeit und Gremien des IdW

Schon der Fachausschuß beim alten IdW erarbeitete Stellungnahmen zu wichtigen fachlichen Fragen als „Fachgutachten“. Vom Hauptfachausschuß des neuen IdW wurden „Fachgutachten“ zu grundsätzlichen Bilanzierungs- und Prüfungsfragen sowie „Stellungnahmen“ zu einzelnen Fachfragen mit mehr als Tagesbedeutung erstattet.[721] – Beachtet ein Wirtschaftsprüfer ohne gewichtige Gründe diese Verlautbarungen nicht, kann dies zu seinem Nachteil ausgelegt werden.[722]

> Bemerkenswert ist, daß die Fachgutachten des alten IdW von einer Körperschaft des öffentliche Rechts erstattet wurden, das neue IdW aber ein privatrechtlicher Verein ist, dessen Verlautbarungen auf den ersten Blick weder für die ihm nicht angehörenden Wirtschaftsprüfer, geschweige denn für die bilanzierenden Kaufleute, bindend sein könnten. Aus der „Gewissenhaftigkeit der Berufsausübung“ des Wirtschaftsprüfers nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO wurde nun geschlossen, daß

[721] WP-Handbuch 1996 Bd. 1, X Tz. 1 f
[722] WP-Handbuch 1996 Bd. 1, A Tz. 247 und X Tz. 3

der Wirtschaftsprüfer nicht nur die maßgebenden Gesetze und deren Auslegung durch die Gerichte sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten hat, sondern auch „die sonstigen anerkannten fachlichen Regeln", als welche z. B. die Fachgutachten und fachlichen Stellungennahmen der IdW-Gremien anzusehen sind.[723] – Auf diesem Wege wurde das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland *e. V.* doch noch zu einer Normen-setzenden Organisation.

Vom neuen IdW wurden bis 1961 folgende acht Fachgutachten (FG) erstattet:[724]

- 1948/1 Bilanzierung der „steuerfreien Rücklage für Ersatzbeschaffungen" in der Handelsbilanz
- 1949/1 Wortlaut des Bestätigungsvermerks für die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark
- 1949/2 Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark
- 1951/1 Die Bilanzierung von Pensionsverbindlichkeiten (Neufassung 1953)
- 1951/2 Angabe der Bezüge des Vorstandes, des Aufsichtsrates und eines Beirates im Geschäftsbericht [als jeweiliger Gesamtbetrag, jedoch nicht je einzelne Person, Verf.]
- 1953/1 Veröffentlichung der geprüften Jahresabschlüsse und Geschäftsberichte
- 1954/1 Wertberichtigungen zu Posten des Umlaufvermögens
- 1958/1 Neue Muster für Vollständigkeitserklärungen

[723] WP-Handbuch 1996 Bd. 1, A Tz. 247
[724] WP-Handbuch 1996 Bd. 1, X Tz. 16-21

Vom Hauptfachausschuß (des neuen IdW) wurden bis 1961 folgende sechzig Stellungnahmen (St/HFA) erstattet:[725]

- 1947/1 Richtlinien für die Prüfung des Jahresabschlusses 1946
- 1948/1 Notwendigkeit einer Umstellungsbilanz anläßlich der Geldneuordnung
- 1948/2 Bestätigungsvermerk für Unternehmen, die dem Rückerstattungsgesetz (Gesetz Nr. 59 der Militärregierung) unterliegen
- 1948/3 Zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bei zeitbedingten Mängeln der Buchführung
- 1948/4 Grundsätze für die DM-Eröffnungsbilanz – Vorschläge des IDW – (Wachenheimer Grundsätze)
- 1948/5 Bilanzierung der Löhne und Gehälter in der RM-Schlußbilanz zum 20.6.1948
- 1948/6 Zur Frage der Umstellung der Einlage des stillen Gesellschafters sowie der Gesellschafter-Sonderkonten und Gesellschafter-Darlehnskonten
- 1949/1 Die Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung auf die DMEB im Zusammenhang mit der Frage des Verhältnisses des allgemeinen Bewertungsgrundsatzes in § 5 und den Sonderbewertungsvorschriften in den §§ 6 bis 34 DMBG
- 1949/2 Berichtigung von Wertansätzen bei Verbindlichkeiten
- 1949/3 Bewertung von Anlagegütern, die ganz oder teilweise unentgeltlich erworben worden sind, in der DMEB

[725] WP-Handbuch 1996 Bd. 1, X Tz. 34-47

- 1949/4 Indexbewertung und summarische Bewertung in der DMEB
- 1949/5 Aktive Anzahlungen in der DM-Eröffnungsbilanz
- 1949/6 DM-Eröffnungsbilanz und Währungsabwertungen im Herbst 1949
- 1949/7 Bilanzbereinigung zum 20. Juni 1948 und § 35 Absatz 3 DMBG
- 1950/1 Zum Fachgutachten Nr. 1 / 1949 (Wortlaut des Bestätigungsvermerks für die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark)
- 1950/2 Die Fortführung von freien Rücklagen in der DM-Eröffnungsbilanz
- 1950/3 Die Bedeutung der Reaktivierungsmöglichkeiten in der DM-Eröffnungsbilanz für die Bemessung der Lebensdauer der Gegenstände des Anlagevermögens
- 1950/4 Grundsätzliche Bemerkungen zur DM-Eröffnungsbilanz
- 1950/5 Wertberichtigungsposten in der DM-Eröffnungsbilanz
- 1950/6 Zur Behandlung von Zuschüssen und unverzinslichen Darlehen, die zur Förderung des Wohnungsbaues (§ 7c EStG) an Vorstandsmitglieder und leitende Angestellte von Aktiengesellschaften gegeben werden
- 1950/7 Der Bestätigungsvermerk für verkürzte oder verlängerte Geschäftsjahre, die nach dem 20.6.1948 enden
- 1950/8 Berichtigung von Wertansätzen für Verbindlichkeiten in der DM-Eröffnungsbilanz
- 1950/9 Berücksichtigung der Stellungnahme des Hauptfachausschusses durch den Abschlußprüfer bei abweichender Kommentarmeinung

- 1950/10 Bewertung von Aktien der herrschenden Gesellschaft in der DM-Eröffnungsbilanz der abhängigen Gesellschaft

- 1950/11 Aufrechnung von Reichsforderungen mit Reichsverbindlichkeiten

- 1950/12 Ist die wiederholte Berichtigung eines Wertansatzes iSd. § 47 DMBG möglich?

- 1950/13 Die Tilgung eines Kapitalentwertungskontos ist bereits in der Jahresbilanz vorzunehmen

- 1950/14 Gesamtbezüge des Aufsichtsrats – Behandlung der von der Gesellschaft übernommenen Steuern auf Aufsichtsratsvergütungen

- 1950/15 Die Angabe des Wechselobligos im Geschäftsbericht

- 1950/16 Die Stellung des Wirtschaftsprüfers im Rahmen von Kreditverhandlungen

- 1951/1 Die Bedeutung eines Gewinn- oder Verlustvortrags in der RM-Schlußbilanz für die Fortführung freier Rücklagen in der DM-Eröffnungsbilanz

- 1951/2 Die Berücksichtigung der Zuweisungen zu den Rücklagen in der Jahresbilanz

- 1951/3 Die Behandlung von Valutaschuldverhältnissen, die bereits am 21.6.1948 bestanden, in der Handelsbilanz

- 1951/4 Die Behandlung alter Auslandsanzahlungen auf Werklieferungsverträge in der DM-Eröffnungsbilanz

- 1951/5 Der Einfluß der Tilgung eines Kapitalentwertungskontos auf die Gewinnbeteiligung von Vorstand und Aufsichtsrat

- 1951/6 Zur Frage der mengenmäßigen Kontinuität zwischen RM-Schlußbilanz und DM-Eröffnungsbilanz

- 1951/7 Der Ausweis von Anzahlungen und der diese betreffenden Sonderabschreibungen iSd. §§ 7a, 7b, 7d und 7e EStG

- 1951/8 Die Behandlung der Lastenausgleichsabgaben bei der Rechnungslegung der Unternehmen (Stellungnahme des Großen Fachrates)

- 1951/9 Die bilanzmäßige Behandlung der nach dem 20.6.1948 aufgelaufenen Zinsen aus Valutaschuldverhältnissen

- 1951/10 Wortlaut des Bestätigungsvermerks für einen Jahresabschluß, in dem durch Ausgleich des Kapitalentwertungskontos die endgültige Neufestsetzung der Kapitalverhältnisse erfolgt

- 1952/1 Angabe der Bezüge eines geschäftsführenden Treuhänders im Geschäftsbericht

- 1952/2 Inwieweit sind die Berichtigungsposten zu Darlehen im Sinne der §§ 7c und 7d EStG als Eigenkapital anzusehen?

- 1952/3 Fassung des Bestätigungsvermerks für die DM-Eröffnungsbilanz von Unternehmen, die unter das KRG Nr. 9 und das Gesetz Nr. 75 der MRG fallen

- 1952/4 Bestätigungsvermerk bei Sonderprüfungen, insbesondere bei Prüfung eines Vermögensstatuses

- 1952/5 Risiken aus der Beteiligung an Arbeitsgemeinschaften und Bestätigungsvermerk

- 1952/6 Bilanzmäßige Behandlung von Zwischenkreditzinsen nach bezugsfertiger Herstellung von Neubauten

- 1952/7 Zur Frage der Inventur des Sachanlagevermögens

- 1952/8 Die bilanzmäßige Behandlung der nach dem 20.6.1948 aufgelaufenen Zinsen aus vor dem 21.6.1948 entstandenen Valutaschuldverhältnissen

- 1953/1 Der Bestätigungsvermerk in bezug auf die Berichtspflicht über „Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind“

- 1953/2 Die Berücksichtigung der Lastenausgleichsabgaben im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft

- 1954/1 Grundsatzfragen zur Konsolidierung von handelsrechtlichen Jahresabschlüssen

- 1954/2 Die Auswirkung der Darlehen nach §§ 7c, 7d und 7f EStG auf die Gewinnbeteiligung von Vorstand und Aufsichtsrat der AG

- 1954/3 Ausweis von Forderungen aus 7c-Darlehen an dem Aufsichtsrat angehörende Belegschaftsmitglieder

- 1955/1 Fassung des Bestätigungsvermerks, wenn bei Wohnungsunternehmen die Abschreibungen auf Wohngebäude für die Dauer der Tilgung eines Lastenausgleichsgegenpostens ausgesetzt werden

- 1956/1 Änderung von Wertansätzen der DM-Eröffnungsbilanz

- 1957/1 Die Bilanzierung von Annuitätenbeihilfen bei Wohnungsunternehmen
- 1958/1 Bankbestätigungen bei Abschlußprüfungen
- 1960/1 Zur Auslegung der Prüfungsvorschriften der §§ 3 und 4 des handelsrechtlichen Kapitalerhöhungsgesetzes
- 1960/2 Wortlaut des Bestätigungsvermerks für die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark nach dem DMBG für das Saarland
- 1961/1 Zur Bilanzierung der Pensionsverpflichtungen.

Wenn auch fast alle der vorstehend genannten Gutachten und Stellungnahmen inzwischen aufgehoben oder überholt sind – insbesondere die zahlreichen Verlautbarungen in Zusammenhang mit RM-Schlußbilanz, DM-Eröffnungsbilanz und Lastenausgleich – so geben die vorstehenden beiden Übersichten doch einen guten Einblick in die umfangreiche Facharbeit des neuen IdW und seines Hauptfachausschusses sowie des Großen Fachrates. Die Mitglieder dieser Gremien sollen nachfolgend aufgezeigt werden.

Mitglieder des Großen Fachrates waren 1956:[726]

Direktor Hermann J. Abs, Kreditanstalt für Wiederaufbau, Frankfurt a. M.;

Dr. Alois Alzheimer, Münchener Rückversicherungsgesellschaft, München;

Fabrikant Fritz Berg, Präsident des Bundesverbandes der Deutschen Industrie, Köln;

Direktor Heinrich Dinkelbach, Stahltreuhändevereinigung, Düsseldorf;

Dr. August Flender, Verband Rheinischer Wohnungsunternehmen, Düsseldorf;

[726] WPg. 1952, S. 192; 1955, S. 47, S. 526; 1956, S. 513

WP Dr. Josef Hoffmann, Arbeitsgemeinschaft Deutscher Sparkassen- und Giroverbände und Girozentralen e. V., Bonn

Generaldirektor Dr.-Ing. e. h. Heinrich Kost, Deutsche-Kohlen-Bergbau-Leitung, Essen;

Rechtsanwalt Dr. Lang, Arbeitsgemeinschaft gewerblicher Genossenschaften, Wiesbaden;

Direktor Dr. Adolf Lohse, Präsident des Rationalisierungs-Kuratoriums der Deutschen Wirtschaft, München;

Direktor Erich Piekniewski, Mitglied des Vorstandes der Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Hamburg-Eidelstedt;

Dr. Erich Potthoff, Wirtschaftswissenschaftliches Institut der Gewerkschaften, Köln;

Fabrikdirektor Albert Schäfer, Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn;

Ministerialrat a. D. Dr. Karl Schmölder, Rhein. Hypothekenbank, Mannheim;

Direktor Dipl.-Volksw. Joh. Schröder, Vorsitzender des Vorstandes der Hauptstelle für das wirtschaftliche Prüfungs- und Treuhandwesen, Essen;

Geheimrat Dr.-Ing. Bruno Schwarze, Präsident des Oberprüfungsamtes der Deutschen Bundesbahn, Bielefeld;

WP Dr. Erich Zachau, Mitglied des Direktoriums der Bank deutscher Länder, Frankfurt a. M.;

Bundesrichter Dr. Robert Fischer, Bundesgerichtshof, Karlsruhe;

Ministerialrat Ernst Geßler, Bundesministerium der Justiz, Bonn;

Dr. Ludwig Heßdörfer, Präsident des Bundesfinanzhofes, München;

Josef Mayer, Präsident des Bundesrechnungshofes, Frankfurt a. M.;

Ministerialdirektor Wolfgang Mersmann, Bundesministerium der Finanzen, Bonn;

Ministerialdirektor Roland Risse, Bundeswirtschaftsministerium, Bonn;

WP Dr. Hans Adler, Frankfurt a. M.;

WP Dr. Peter van Aubel, Köln-Marienburg;

WP Dr. Willi Beuck, Hamburg;

WP Dr.Ing. Otto Bredt, Hannover-Kleefeld;

WP und RA Walther Düring, Köln;

WP Dr. Wilhelm Elmendorff, Düsseldorf;

WP August Melchner, Hochberg;

WP Dr. Franz Merkle, Stuttgart;

WP Dr. jur. Fritz Möhle, Bielefeld;

WP Dr. Max Schwarz, München;

WP Dr. Carl Wirtz, Berlin-Wilmersdorf.

Mitglieder des Hauptfachausschusses im Institut der Wirtschaftsprüfer waren seit 1949:[727]

Dr. Elmendorff als Vorsitzender, Dr. Adler, Dr. Bengs, Düring, Gelhausen, Prof. Dr. Hax, Dr. Knorr, Dr. Lehnert, Dr. Lipfert, Dr. Marks, Dr. Meier, Dr. Merkle, Dr. Minz, Dr. Plochg, Dr. Raschen, Dr. Schlüter, Prof. Dr. Schmaltz, Dr. Schubert, Dr. Schulz, Dr. Voigt, Dr. Weiß und Dr. Wirtz.

[727] WPg. 1949, S. 237

Die Organe des IdW waren 1959:[728]

> Verwaltungsrat: Dr. Schwarz (Vorsitzender), Strathus (stellvertretender Vorsitzender), Dr. Bansbach, Dr. Boos, Busch, Diezel, Fischer, Greiffenhagen, Härter, Hodemacher, Dr. Jebens, Kluck, Dr. Lauterbach, Dr. Lehnert, Dr. Lipfert, Dr. Ludwig, Mauve, Prof. Dr. Meier, Melchner, Dr. Merckens, Dr. Minz, Mittelbach, Dr. Möhle, Mundorf, Dr. Ostrowski, Dr. Schandalik, Dr. Schubert, Dr. Schumacher.
>
> Vorsitzender des Hauptfachausschusses des IdW: Dr. Elmendorff.
>
> Hauptschriftleiter der vom IdW herausgegebenen Zeitschrift „Die Wirtschaftsprüfung“: Dr. Merkle.
>
> Aus dem Verwaltungsrat gewählter Vorstand: Dr. Elmendorff (Vorsitzer), Melchner (erster Stellvertreter des Vorsitzers), Dr. Merkle (zweiter Stellvertreter des Vorsitzers), Greiffenhagen, Dr. Merckens.

4.5.2.5 Tagungen

Von den nach dem Kriege wieder abgehaltenen nationalen Tagungen (1948 in Bremen[729], 1949 in Heidelberg[730], 1950 in München[731], 1952 in Hamburg[732], 1953 in Frankfurt a. M.[733], 1955 in Hannover[734]) ragen die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer im Zeichen des 20jährigen Bestehens des Wirtschaftsprüferberufs[735] in Düsseldorf 1951 und die Jubiläumstagung 1956 zum 25jährigen Bestehen des deutschen Wirtschaftsprüferberufes, ebenfalls in Düsseldorf, hervor. Insbesondere die letztgenannte Veranstaltung bewies, wie angesehen der deutsche Berufsstand noch oder wieder bei den ausländischen Berufsorganisationen war.

---

[728] WPg. 1959, S. 373
[729] WPg 1948 Nr. 8, S. 46. WPg 1948 Nr. 9, S. 44. WPg 1951, S. 433
[730] WP 1951, S. 297. WPg 1951, S. 433
[731] WPg 1950, S. 91
[732] WP 1952, S. 296
[733] WP 1954, S. 1
[734] WPg 1955, S. 22
[735] WPg 1951, S. 357

Fachtagung 1951 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW)

Diese vierte Fachtagung nach dem Wiederaufleben des IdW nach dem Kriege fand – noch in der Zeit angemessenem äußeren Rahmen – am 4. und 5. Oktober 1951 in Düsseldorf statt. Nur vier Grundreferate wurden gehalten, um die darin angesprochenen Gegenwartsfragen um so gründlicher in Korreferat und Diskussion behandeln zu können.[736] – Der Ablauf war wie folgt:

1. Tag	Donnerstag, 4. Oktober 1951
Begrüßungsansprachen, gehalten von den Herren Paul Caujolle (Präsident der Académie de Comptabilité in Paris und späterer Gründungspräsident der Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers“, Prof. Dr. Ludwig Erhard (Bundesminister für Wirtschaft), Josef Gockeln (Landtagspräsident und Oberbürgermeister der Stadt Düsseldorf), Dr. Ernst Schneider (Präsident der Industrie- und Handelskammer Düsseldorf) und Dr. Artur Sträter (stellvertretender Ministerpräsident sowie Minister für Wirtschaft und Verkehr des Landes Nordrhein-Westfalen).[737]	
WP Dr. Wilhelm Minz (Köln):	Referat: Gedanken über ein allgemeines Bilanzrecht. Vereinheitlichung der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften und ihre Zusammenfassung zu einem allgemeinen Bilanzrecht[738]
WP Dr. Carl Wirtz (Berlin):	Korreferat zu vorstehendem Referat[739]
Diskussionsbeiträge von WP Dr. Wilhelm Elmendorff (Düsseldorf), WP Dr. Heinrich Raschen (Bremen), WP Dr. Hans Adler (Frankfurt a. M.), WP Dr. Kurt Marks (Frankfurt a. M.), WP Prof. Dr. Leopold Mayer (Wien), Prof. Dr. Karl Hax (Darmstadt), WP Prof. Dr. Karl Schwantag (Frankfurt a. M.) und WP Dr. Siegfried Rentrop (Köln)[740]	
WP Dr. Carl Schlüter (Köln):	Referat: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung[741]

[736] WPg 1951, S. 433
[737] WPg 1951, S. 465
[738] WPg 1951, S. 434 f.
[739] WPg 1951, S. 490 f.
[740] WPg 1951, S. 491 ff.
[741] WPg 1951, S. 436 f.

WP und StB Hermann Greiffenhagen (Bielefeld):	Korreferat zu vorstehendem Referat[742]
Diskussionsbeiträge von: Ministerialdirektor Wolfgang Mersmann (Bundesfinanzministerium)[743], WP Dr. habil. Fritz Wall (Kiel), WP Dr. Friedrich Burkhard (Augsburg), WP Dr. Albert Meyer (Frankfurt a. M.), Dr. Robert Kenntemich (IdW Düsseldorf) und WP Dr. Ernst Fritsch (Wien)[744]	

2. Tag	Freitag, 5. Oktober 1951
WP Prof. Dr. Karl Schwantag (Mainz/Wiesbaden):	Referat: Preisbildung und Kostenrechnung[745]
Diskussionsbeiträge von: WP Dr. Johann Dietrich Auffermann (Heidelberg), WP Dr. Albert Meier (Frankfurt a. M.), WP Dr. Hans Winckelmann (Berlin) und WP Dr. Theodor Rehm (München)[746]	
WP Dr. Horst Müller (Hagen):	Referat: Kostenplanung und Plankostenrechnung[747]
WP Dr. Carl-Ernst Schulz (Düsseldorf)	Korreferat zu vorstehendem Referat[748]
Diskussionsbeiträge von: Paul Caujolle (Paris), WP Prof. Dr. Karl Schwantag (Wiesbaden/Mainz), WP Dr. Theodor Baldus (Köln), Dr. Franz Petzold (Düsseldorf), Wolfgang W. Neumayer (Wiesbaden), WP Dr. Helmut Neubert (Düsseldorf) und WP Rudolf Ronneberger (Hannover)[749]	

Jubiläumstagung 1956 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf – 25jähriges Bestehen des deutschen Wirtschaftsprüferberufes

Diese mit einer Feier zum 25jährigen Bestehen des deutschen Wirtschaftsprüferberufes verbundene Fachtagung fand am 2. und 3. Oktober 1956 statt; vorausgegangen waren ihr ein Empfang der ausländischen Delegationen am 30. September, eine Fest-

742 WPg 1951, S. 513 ff.
743 WPg 1951, S. 470
744 WPg 1951, S. 515 ff.
745 WPg 1951, S. 437 f.
746 WPg 1951, S. 540 f.
747 WPg 1951, S. 439 f.
748 WPg 1951, S. 542 f.
749 WPg 1951, S. 544 ff.

sitzung am 1. Oktober und die Möglichkeit zu Betriebsbesichtigungen am Vormittag des 2. Oktober.[750] – Der Ablauf war im einzelnen wie folgt:

Vortag:	Sonntag, 30. September 1956
nachmittags:	Vorstand und Verwaltungsrat des IdW empfingen im Breidenbacher Hof die ausländischen Delegationsmitglieder nebst Damen folgender Institutionen: The Institute of Chartered Accountants in Scotland, Edinburgh; The Instituts of Chartered Accountants in England and Wales, London; The Society on Incorporated Accountants, London; The Association of Certified and Corporate Accountants, London; American Institute of Accountants, New York; Nederlands Instituut van Accountants, Amsterdam; Vereinigung van Academisch Gevormde Accountants, Bussum; Nederlandsche Unie van Accountants, Hilversum; Collège National des Experts Comptables de Belgique, Brüssel; Institut des Réviseurs d'Entreprises, Brüssel; Ordre des Experts-Comptables Luxembourgeois, Luxemburg; Conseil Supérieur des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Paris; Société des Experts Comptables Française, Paris; Compagnie Nationale des Experts Comptables, Paris; Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialiste, Rom; Sezione Italiana fra Dottori Commercialisti e Ragionieri Collegiati Liberi Professionisti dell'U.E.C., Mailand; Schweizerische Kammer für Revisionswesen, Zürich; Verband Schweizerischer Bücherexperten, Zürich; Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien; Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wien; Foreningen af Staatsautoriserede Revisorer, Kopenhagen; KHT-Yhdistys – Föreningen C.G.R., Helsingfors; Union Européenne des Experts Comptables Economique et Financiers (U.E.C.), Paris; International Fiscal Association, Amsterdam.[751]
abends:	Die Stadt Düsseldorf empfing im Schloß Benrath die ausländischen Gäste sowie Vorstand und Verwaltungsrat des IdW; Oberbürgermeister Josef Gockeln begrüßte und Dr. Jacob Viel, Zürich, dankte. – Anschließend spielte ein Streichquartett unter Prof. Wilhelm Stross Werke von Mozart, Schubert und Beethoven.[752]

[750] WPg 1956, S. 589 ff.
[751] WPg 1956, S. 589 f.
[752] WPg 1956, S. 590

Festsitzung:	Montag, 1. Oktober 1956 (vormittags – 1.300 Personen in der Rheinhalle)
Zu Beginn spielte das Orchester des Bachvereins Düsseldorf unter Prof. Joseph Neyses. Der Instituts-Vorsitzende, WP Dr. Otto Bredt, sprach über Aufgaben des Wirtschaftsprüferberufes; sodann überbrachten Grüße: Oberbürgermeister Josef Gockeln für die Stadt Düsseldorf, Ministerpräsident Fritz Steinhoff für die Landesregierung Nordrhein-Westfalen, Präsident Wilhelm Vorwerk für den Deutschen Industrie- und Handelstag, Bundeswirtschaftsminister Prof. Dr. Ludwig Erhard für die Bundesregierung. Den anschließenden Festvortrag zum Thema „Ökonomische und soziologische Probleme des Atomzeitalters“ hielt Prof. Dr. Edgar Salin, Zürich. Nach einem Dankwort des Instituts-Vorsitzenden, WP Dr. Otto Bredt spielte abschließend das Orchester des Bachvereins Düsseldorf unter Prof. Joseph Neyses.[753]	
anschließend:	Herrenempfang für geladene Gäste im Parkhotel, Treffen der zugehörigen Damen in der Schnellenburg[754]

Außerordentlicher Wirtschaftsprüfertag:[755]	Montag, 1. Oktober 1956 – nachmittags
WP Dr. Otto Bredt als Vorsitzender des IdW:	25 Jahre Wirtschaftsprüferberuf – Rückblick und Ausblick
James Thompson Dowling als Vizepräsident des schottischen Instituts:	Grüße und Gratulationsadresse
Dr. Fritz Gummert, Mitglied des Vorstandes der Ruhrgas Aktiengesellschaft:	sprach in seiner Eigenschaft als Schatzmeister des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft e. V. über: Forschung und Wirtschaft

[753] WPg 1956, S. 590
[754] WPg 1956, S. 590
[755] WPg 1956, S. 591

tagungsfrei[756]	Dienstag, 2. Oktober 1956 – vormittags
neunzehn Betriebsbesichtigungen für 610 Personen	
drei Betriebsbesichtigungen für 160 Damen	
zwei Eisenhüttenwerksbesichtigungen für ausländische Tagungsteilnehmer	
Vorführung von zwei Filmen: „Accounting – The Language of Business“ und „Electronics for Accounting and Business“	
Damenprogramm:	Zehn Führungen durch die Kunstsammlungen der Stadt Düsseldorf für 190 Personen

Fachtagung[757]	Dienstag, 2. Oktober 1956 - nachmittags
WP August Melchner (München)	Referat: Nachwuchssicherung – Ein Problem der Wirtschaft und des Wirtschaftsprüferberufes
WP Dr. Wilhelm Elmendorff (Düsseldorf	Referat: Der Jahresabschluß bei der Aktienrechtsreform – Bemerkungen zu dem Vorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
abends:	Lessings „Nathan der Weise“ im Düsseldorfer Schauspielhaus oder „Auf vollen Konjunktouren“ im Düsseldorfer Kom(m)ödchen

Fachtagung[758]	Mittwoch, 3. Oktober 1956
CPA Karl A. Herrhammer (New York)	Referat: Frühzeitige Beendigung der Abschlußprüfung durch vorbereitende Maßnahmen im Rechnungswesen und durch Zwischenprüfungen
Dr. Josef Eßer, Vorstandsmitglied der Klöckner Werke Aktiengesellschaft (Duisburg)	Referat: Ausgewählte Fragen der Ertrags- und Einkommenbesteuerung – Ein kritischer Vergleich deutscher und amerikanischer Regelungen
Dr. Kurt Pentzlin i. Fa. H. Bahlsens Keksfabrik KG (Hannover)	Referat: Betriebliche Preispolitik und Konjunktur

[756] WPg 1956, S. 591
[757] WPg 1956, S. 592 f.
[758] WPg 1956, S. 592 f.

WP Dr. Paul Binder (Stuttgart)	Referat: Die Abhängigkeit der betrieblichen Gewinnerzielung vom volkswirtschaftlichen Investitionsvolumen
abends:	Ball; Vorführung hoher Schule des Gesellschaftstanzes durch zwei deutsche Meisterpaare

zusätzlich:[759]	Donnerstag, 4. Oktober 1956
Für die ausländischen Teilnehmer: Omnibusfahrt zum Altenberger Dom und nach Schloß Burg; Fahrt mit der Zahnradbahn zum Petersberg. Abendessen im Hotel Petersberg.	

[759] WPg 1956, S. 593

5 Wirtschaftsprüfung in Europäischer Zusammenarbeit im Rahmen der Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C.)

5.1 Wirtschaftliches und politisches Zusammenwachsen Europas

5.1.1 Ruhrstatut und Montan-Entflechtung

5.1.1.1 Ruhrstatut

Im Rahmen der Besatzungspolitik wollten französische Politiker nach Herauslösung von Rhein und Ruhr aus Deutschland das Ruhrgebiet internationalisieren; die Sowjets wollten die Ruhrindustrie einer Vier-Mächte-Kontrolle unterstellt wissen. Die britische Besatzungsmacht, zu deren Zone das Ruhrgebiet gehörte, wies mit Unterstützung Amerikas alle diese Ansinnen zurück.[760]

Dennoch wurde 1949 auf der Londoner Sechsmächtekonferenz zwischen den Beneluxstaaten, Frankreich, Großbritannien und Amerika mit Rücksicht auf Frankreichs Sicherheitsbedürfnisse eine internationale Kontrollbehörde geschaffen, und am 28. April 1949 wurde das RUHRSTATUT – das das Ruhrgebiet als Bestandteil des deutschen Staatsgebietes unangetastet ließ – unterzeichnet. Die Internationale Ruhrbehörde sollte[761]

1. die Produktion des Ruhrgebiets an Kohle, Koks und Stahl kontrollieren,

2. auf den deutschen und internationalen Markt verteilen und

[760] Konferenz_Ploetz, S. 359 f.
[761] Konferenz_Ploetz, S. 361

3. zugleich eine wirtschaftliche Konzentration verhindern.

Mit dem PETERSBERGER ABKOMMEN vom 22. November 1949 trat die Bundesrepublik Deutschland dem Ruhrstatut bei.[762]

5.1.1.2 Montan-Entflechtung

Zeitlich parallel zur Schaffung der Bizone, zum Entstehen der BRD, zur Gründung des Ruhrstatuts und der Montanunion erfolgte die Entflechtung der Unternehmen der westdeutschen Montanindustrie.

Die Dreimächtekonferenz in Potsdam der Regierungen der Sowjetunion, Amerikas und Großbritanniens vom 17. Juli bis zum 2. August 1945 mündete u. a. im Potsdamer Vertrag vom 2. August 1945, wonach die übermäßige Konzentration der Wirtschaftskraft der deutschen Wirtschaft durch „Dezentralisierung“ abgeschafft werden sollte.[763]

Demgemäß wurden schon im Dezember 1945 durch die ALLGEMEINE VERFÜGUNG NR. 5 AUF GRUND DES GESETZES NR. 52 der britischen Militärregierung 67 Gesellschaften des Stein- und Braunkohlebergbaus beschlagnahmt und dadurch aus dem verbundwirtschaftlichen Zusammenhang zur Hüttenindustrie gelöst. Am 20. August 1946 wurden durch die ALLGEMEINE VERFÜGUNG NR. 7 AUF GRUND DES GESETZES NR. 52 der britischen Militärregierung die großen Unternehmen der eisenschaffenden Industrie der Sperre und Kontrolle ihrer Vermögen unterworfen.[764]

Am 15. Oktober 1946 wurde im Auftrage der ‚North German Iron and Steel Control‘ eine ‚Treuhandverwaltung‘ errichtet. Als deren Leiter wurde von der britischen Militärregierung Heinrich Dinkelbach eingesetzt, der daraufhin aus dem Vorstand der VSt ausschied.[765]

[762] Konferenz_Ploetz, S. 361
[763] Pritzkoleit, S. 228; Uebbing 1999, S. 201
[764] Pritzkoleit, S. 229
[765] Pritzkoleit, S. 229; Uebbing 1999, S. 202

> Der Arbeitersohn und Volksschüler Heinrich Dinkelbach (seit 1951: Dr.rer.pol.h.c.) hatte eine kaufmännische Lehre bei Thyssen & Co. in Mülheim a. d. Ruhr absolviert und war 1936 mit 45 Jahren zum ordentlichen Vorstandsmitglied für Finanzen und Steuern der Vereinigte Stahlwerke A.G. ernannt worden. 1924 hatte er die Grundlagen für eine einheitliche Bewertung der Gründer-Gesellschaften geschaffen und 1934 den VSt-Konzern neu organisiert.[766]

Der Beauftragte, der Controller, für die Norddeutsche Eisen- und Stahlindustrie bestimmte die Aufgaben, die Rechte und die Pflichten der Treuhandverwaltung. Die gestellte Aufgabe war, die Konzerne der eisenschaffenden Industrie zu entflechten, sie also in selbständige Produktionseinheiten zu zerlegen, die entweder als solche erhalten bleiben oder als Bausteine einer auf die Entflechtung folgenden Neuordnung verwendet werden sollten. Die zur Entflechtung bestimmten Unternehmen waren: Vereinigte Stahlwerke, Düsseldorf; Friedrich Krupp, Essen; Klöckner, Duisburg; Mannesmann, Düsseldorf; Gutehoffnungshütte, Oberhausen; Hoesch, Dortmund; Otto Wolff, Köln; Ilseder Hütte, Peine; Preß- und Walzwerk, Düsseldorf-Reisholz (Gruppe Thyssen-Bornemisza).[767] Im April 1948 hatte die Treuhandverwaltung nach achtzehn Monaten Tätigkeit 24 Hüttenbetriebe ausgegliedert, der 25ste war die Eisenerzbergbau-Ilsede AG.[768]

> Die Treuhandverwaltung verfaßte nach Abschluß der Ausgliederungsarbeit im April 1948 eine Denkschrift des Inhalts, daß die Forderung nach Verbundwirtschaft zwar ihren guten volkswirtschaftlichen Sinn habe, bestritt aber, daß sie sich bloß im Rahmen einer juristischen Zusammenfassung oder kapitalmäßigen Verbindung herstellen lasse. Denn die bisherige Praxis gebe keinen Anhaltspunkt dafür, daß die Leistungsfähigkeit bei nur vertraglicher Regelung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen absinke.[769]

Am 1. September 1949 wurde auf Grundlage der DURCHFÜHRUNGSVERORDNUNG NR. 2 ZUM MILITÄRREGIERUNGSGESETZ NR. 75 als juristische Person nach deutschem

[766] ht8 Dinkelbach; Fear Diss.
[767] Pritzkoleit, S. 229
[768] Pritzkoleit, S. 237
[769] Pritzkoleit, S. 235

Recht die ‚Stahltreuhändervereinigung' gegründet, die die Aufgaben übernahm, die bisher von der Treuhandverwaltung im Auftrage der North German Iron and Steel Control wahrgenommen worden waren.[770] Gemäß dieses Gesetzes wurde der Stahltreuhänderverband (oder im deutschen Sprachgebrauch: die Stahltreuhändervereinigung) nach Anhörung der zuständigen deutschen Stellen mit deutschen Staatsangehörigen besetzt, deren Aufgabe in der weiteren Umgestaltung der Eisen- und Stahlindustrie mit dem Ziel der Förderung der Gesundung der deutschen Wirtschaft bestand.[771] Die Stahltreuhändervereinigung setzte sich aus sieben Repräsentanten der Unternehmerseite (darunter der Vorsitzende: Heinrich Dinkelbach, der ja schon Leiter der Treuhandverwaltung gewesen war)[772] und vier Arbeitnehmervertretern (darunter die Wirtschaftsprüfer Dr. Heinrich Deist und Dr. Erich Potthoff, der Schmalenbach Schüler und langjähriger Prokurist in Schmalenbachs Treuhandgesellschaft war) zusammen[773].

Diese Stahltreuhänder folgten nun, auch was die Verbundwirtschaft anging, bei ihrer Arbeit ausschließlich ihrem betriebwirtschaftlichen Urteil.[774] Das Ergebnis ihrer dreijährigen Arbeit war die Schaffung von 19 neuen „Einheitsgesellschaften";[775] zuzüglich der vier Unternehmen, die ihre Neuordnung selbst durchführen durften, waren das zusammen 23 Einheitsgesellschaften[776].

Wenn Uebbing schreibt, das Entflechtungsergebnis sei hinsichtlich der Verbundwirtschaft unbefriedigend geblieben und erst die spätere Rückverflechtung habe so manche Entflechtungsschäden behoben,[777] so war das teilweise unbefriedigende Ergebnis einmal eine Folge des Drucks der Militärregierung, unter dem die Stahltreuhänder ja noch standen, und zum anderen war es ihnen selbst ja auch nur zu gut bekannt:

[770] Uebbing 1999, S. 213
[771] Pritzkoleit, S. 237
[772] Pritzkoleit, S. 225
[773] Pritzkoleit, S. 226
[774] Pritzkoleit, S. 239
[775] Pritzkoleit, S. 240
[776] Uebbing 1999, S. 218
[777] Uebbing 1999, S. 222

Denn nach eigenem Urteil der Stahltreuhänder war nur bei sechs Einheitsgesellschaften ein Höchstmaß an Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit gegeben ,[778] bei fünf Einheitsgesellschaften erschien die Gründung nur unter dem Zwang zur Dekartellisierung gerechtfertigt,[779] bei zwei Einheitsgesellschaften sollte die Neuordnung wegen besonders schwerer Kriegs- und Demontageschäden die Voraussetzungen einer gedeihlichen Entwicklung geschaffen haben,[780] bei fünf Einheitsgesellschaften (Hüttenwerk Ruhrort-Meiderich / Phoenix AG, Rheinische Röhrenwerke AG, Stahlwerke Bochum AG, Ruhrstahl AG, Gußstahlwerk Witten AG) bestanden gegen deren Gründung erhebliche Bedenken seitens der Stahltreuhänder,[781] und eine Einheitsgesellschaft (Hüttenwerk Oberhausen AG) war nach Einschätzung der Stahltreuhänder ohne Anlehnung an ein größeres Gesamtunternehmen sehr krisenempfindlich, da sie als einziges gemischtes Hüttenwerk ohne Verbindung mit der Kohle und ohne Verbindung mit der Weiterverarbeitung war.[782]

Nach insgesamt sechs Jahren Neuordnung konnte die Stahltreuhändervereinigung am 1. September 1952 der Presse ihren Rechenschaftsbericht vorlegen: aus 25, aus der Entflechtung hervorgegangenen Bausteinen, waren 23 neugeordnete Gesellschaften gewonnen worden[783] (die, wie Mannesmann, umgehend rückverflochten wurden).

5.1.2 Montan-Union

Nachdem, ausgehend vom Ruhrstatut von 1949, Bundeskanzler Adenauer am 7. März 1951 die Bildung einer deutsch-französischen Wirtschaftsunion vorgeschlagen hatte, konnte der französische Außenminister Robert Schumann mit seinem Vorschlag zur Unterstellung der Gesamtheit der deutsch-französischen Stahl- und Kohlenproduktion unter eine gemeinsame oberste Aufsichtsbehörde in einer Organisation, der auch andere europäische Länder beitreten konnten, allgemeiner Zustimmung sicher sein, zu-

[778] Pritzkoleit, S. 241
[779] Pritzkoleit, S. 241
[780] Pritzkoleit, S. 242
[781] Pritzkoleit, S. 242
[782] Pritzkoleit, S. 242
[783] Pritzkoleit, S. 225, S. 227

mal hierdurch der erste Grundstein einer europäischen Konföderation zur Bewahrung des Friedens gelegt werden sollte.[784]

Der VERTRAG ÜBER DIE GRÜNDUNG DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFT FÜR KOHLE UND STAHL (EGKS), auch SCHUMANN-PLAN genannt, war die erste Abmachung übernationalen Charakters europäischer Mächte und wurde am 18. April 1951 in Paris zwischen Belgien, den Niederlanden und Luxemburg, sowie der Bundesrepublik Deutschland, Frankreich und Italien geschlossen.[785]

Zur Durchführung ihrer Aufgaben, nämlich Ausweitung der Wirtschaft, Steigerung der Beschäftigung und Hebung der Lebenshaltung in den Mitgliedsstaaten durch rationellste Verteilung der Erzeugung ohne Unterbrechung in der Beschäftigung und ohne Störungen im Wirtschaftsleben der Mitgliedstaaten, wurden als Organe geschaffen: die Hohe Behörde mit beratendem Ausschuß, die Gemeinsame Versammlung, der Besondere Ministerrat und der Gerichtshof. Präsident der Hohen Behörde war nach Jean Monnet und René Mayer ab 1958 Walter Hallstein, bis dahin Staatssekretär im Auswärtigen Amt.[786]

Der Vertrag hatte eine fünfzigjährige Laufzeit vom Inkrafttreten am 23. Juli 1952 bis zum 22. Juli 2002.[787] – An letzterem Zeitpunkt fand aus diesem Anlaß im Stahlzentrum in Düsseldorf eine Veranstaltung statt, die ein überwiegend positives Urteil fällte.

5.1.3 EWG und EURATOM

Die wirtschaftliche Integrierung der westeuropäischen Staaten blieb nicht bei der Montanunion stehen. Besonders die hohen Kosten für die Entwicklung der chancenreichen friedlichen Nutzung der Atomenergie konnten von den westeuropäischen Ländern einzeln nicht aufgebracht werden und schrieen demzufolge geradezu nach

[784] Konferenz_Ploetz, S. 401
[785] Konferenz_Ploetz, S. 401
[786] Konferenz_Ploetz, S. 402
[787] Konferenz_Ploetz, S. 402

einer internationalen Zusammenarbeit. Aber auch für die übrigen Wirtschaftszweige sollte die Integration weiter getrieben werden, und so beschlossen die sechs Länder der Montanunion 1955 die Schaffung eines gemeinsamen europäischen Marktes mit gemeinsamer Verwendung und Ausnutzung der Atomkraft, mit Ausbau der Verbindungswege und mit Schaffung eines gemeinsamen europäischen Investitionsfonds. Am 25. März 1957 wurden in Rom (daher auch: RÖMISCHE VERTRÄGE) die entsprechenden Verträge von Belgien durch Spaak und Snoy et d'Oppuers, von den Niederlanden durch Luns und Homan, von Luxemburg durch Bech und Schaus, von der Bundesrepublik Deutschland durch Adenauer und Hallstein, von Frankreich durch Pineau und Faure, sowie von Italien durch Segni und de Martino, feierlich unterzeichnet.[788]

Die Verträge wurden von Deutschland am 19. Juli 1957, von Frankreich am 25. Juli 1957, von Italien am 9. Oktober 1957, von Luxemburg am 26. November 1957, von Belgien am 28. November 1957 und von den Niederlanden am 4. Dezember 1957 ratifiziert und damit in Kraft gesetzt.[789]

Aufgabe des Gemeinsamen Marktes sollte eine stabile und ausgeglichene harmonische Wirtschaftsausweitung zwecks Hebung des Lebensstandrads sein, wofür eine Koordinierung der Wirtschaftspolitik als unerläßlich angesehen wurde.[790] Dies alles sollte erreicht werden durch einen freien Warenverkehr mit Beseitigung der Binnenzölle. – Eine gemeinsame Agrarpolitik sollte durch eine europäische Marktordnung gemeinsam organisiert werden. – Des weiteren wurden freier Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr durch Freizügigkeit der Arbeitnehmer und unbeschränktes Niederlassungsrecht vereinbart, worin auch die freien Berufe eingeschlossen waren.[791]

Als Organe der Gemeinschaft waren vorgesehen die parlamentsartige Versammlung, der zustimmungsbefugte Ministerrat, die regierungsartige Kommission, der unabhän-

[788] Konferenz_Ploetz, S. 557 f., S. 562
[789] Konferenz_Ploetz, S. 563
[790] Konferenz_Ploetz, S. 558, S. 559
[791] Konferenz_Ploetz, S. 558 f.

gige Gerichtshof und der der Kommission zugeordnete Wirtschafts- und Sozialausschuß.[792]

Die Unterzeichner des EURATOM-Vertrages hatten die binnen kurzem zu schaffenden technischen und industriellen Voraussetzungen zur Verwertung der Erfindungen auf dem Gebiet der Kernkraft und Kernenergie zum Ziel, wozu u. a. eine gemeinsame Kernforschungsstelle errichtet werden sollte.[793]

5.2 Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers

5.2.1 Entstehung und Zielsetzung der U.E.C.

Im Jahre 1948 fand in Paris der Congrès International de Comptabilité statt, obwohl 1938 in Berlin beschlossen worden war, die nächste internationale Zusammenkunft in Rom stattfinden zu lassen. Die Wiederaufnahme der internationalen Beziehungen auf dem Gebiet des Prüfungs- und Treuhandwesens anzugehen, hätte demzufolge eigentlich dem italienischen Berufsstand zugestanden, der sich jedoch einem französischen Wunsch verständnisvoll fügte: die französischen Veranstalter wollten nämlich ihren bereits 1942 [also unter deutscher Besetzung, Verf.] gegründeten, aber erst 1945 durch den Gesetzgeber anerkannten, dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland entsprechenden Verband der Experts Comptables und der Comptables Agréés international einführen.[794]

Da der Hauptzweck jedes internationalen Kongresses ist, den Sachverständigen der verschiedenen Länder Gelegenheit zum Erfahrungsaustausch zu geben, Männern, die sich trotz aller Verschiedenheiten von Sprache, Sitten und Gebräuchen den gleichen Problemen gegenüber sehen, war mit „Buchhaltung und wirtschaftlicher Fortschritt“

[792] Konferenz_Ploetz, S. 560
[793] Konferenz_Ploetz, S. 562
[794] Paul Caujolle: Der „Congrès International de Comptabilité von 1948“ und die zukünftige internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Prüfungs- und Treuhandwesens. In: WPg 1951, S. 49 f.

das Fachthema des Kongresses gegeben. Diese Fragen wurden behandelt einmal als Probleme der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und zum andern als solche des Rechnungswesens der Einzelbetriebe. – Vertreten waren auf dem Kongreß Ägypten, Argentinien, Belgien, Dänemark, Ekuador, England, Finnland, Frankreich, Italien, Kanada, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich, Peru, Portugal, Schweiz, Spanien, Tschechoslowakei, Ungarn und die Vereinigten Staaten von Amerika, während Devisen- und Paßschwierigkeiten für die unter militärischem Besatzungsregime stehenden Deutschen noch unüberwindlich waren, und der Zustand der deutschen Berufsorganisation nach der Kriegskatastrophe völlig unklar war.[795]

> Sowenig die berufsständischen Vertreter Anstoß daran genommen hatten, am V. Weltkongreß der Wirtschaftsprüfer in Hitler-Deutschland teilzunehmen und den VI. Weltkongreß dem Italien Mussolinis zuzusprechen, sowenig störten sie sich auch jetzt an der Anwesenheit von Kollegen aus Salazars Portugal und Francos Spanien: ganz offenbar fühlte man sich als Angehörige eines besonderen „Ordens“, der sich unabhängig von den politischen „Rahmenbedingungen“ nur der gemeinsamen Facharbeit verpflichtet fühlte. – Jedenfalls beruhte die Nicht-Teilnahme deutscher Vertreter am Pariser Kongreß wohl tatsächlich ausschließlich auf technischen Schwierigkeiten.

Zur Überwindung des nationalen Partikularismus sollte eine internationale Vereinigung mit dem Ziel, international gültige Normen für das Prüfungs- und Rechnungswesen aufzustellen, geschaffen werden. Dies sollte ein „Institut International de Comptabilité“ im Rahmen der UNESCO werden. Die UNESCO schaffte dies jedoch wegen ihrer Belastung durch anderweitige Aufgaben nicht. Auch wurde inzwischen ein zunächst etappenmäßiger Zusammenschluß von Berufsorganisationen aus Völkern mit derselben Kultur und denselben Traditionen für realistischer angesehen als sofort der aller Mitgliedstaaten der UNESCO.[796]

---

[795] Paul Caujolle: Der „Congrès International de Comptabilité von 1948“ und die zukünftige internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Prüfungs- und Treuhandwesens. In: WPg 1951, S. 49 f.

[796] Paul Caujolle: Der „Congrès International de Comptabilité von 1948“ und die zukünftige internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Prüfungs- und Treuhandwesens. In: WPg 1951, S. 51 f.

Daraufhin beschlossen am 15. und 16. März 1951 in Basel die Vertreter von Berufsorganisationen aus Belgien, Deutschland, Frankreich, Holland, Italien, Österreich und der Schweiz die Gründung des „Institut Européen des Experts Comptables (IEC)“ mit folgender Zielsetzung:[797]

- Erleichterung des Gedankenaustausches der europäischen Experts Comptables über alle in ihr Berufsgebiet fallenden Probleme;

- Förderung des Fortschritts des Rechnungs- und des Revisionswesens und Bemühung um eine allmähliche Vereinheitlichung der wirksamsten und zweckmäßigsten in den verschiedenen Ländern angewandten Methoden;

- Vergleich der in den verschiedenen Ländern geltenden Regelungen für das Berufsbild und den Berufszugang zwecks einer allmählichen Vereinheitlichung;

- Prüfung der Bedingungen, unter denen die Experts Comptables dauernd oder gelegentlich zur Berufsausübung in einem anderen europäischen Land zugelassen werden können;

- Prüfung der Möglichkeiten zur Angleichung der in den verschiedenen europäischen Ländern von den Experts Comptables zu beachtenden Berufsgrundsätze;

- Anknüpfung und Pflege der Beziehungen mit den Organisationen für internationale Zusammenarbeit, wie der Internationalen Handelskammer, der europäischen Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC), der UNESCO und ggf. – nach seiner Gründung – einem internationalen Institut für Rechnungswesen;

- Herbeiführung eines Zusammengehörigkeitsgefühls unter den europäischen Experts Comptables und gemeinsame Arbeit für die Sache des Fortschritts und der Verbreitung des Rechnungs- und Revisionswesens.

[797] WPg 1951, S. 359 f.

Im November 1951 wurde der im voraufgegangenen März gefaßte Beschluß realisiert mit der Gründung der „Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers“ durch Delegationen aus Belgien, Deutschland, Frankreich, Holland, Italien, Luxemburg, Österreich, Portugal, Spanien und der Schweiz.[798] Die Delegierten vertraten das Collège National des Experts Comptables de Belgique in Brüssel, das Institut der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf, den L'Ordre National des Experts Comptables et Comptables agréés in Paris, die Nederlandsche Broederschap van Accountants in Amsterdam und die Nederlandsche Unie van Accountants in Hilversum, den Consiglio Nazionale Ordine Dottori commercialiste in Padua und die Federazione Nazionale Collegi dei Ragionieri in Rom, den L'Ordre des Experts Comptables Luxembourgeois in Luxemburg, die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Wien, die Sociedade Portuguesa de Contabilidade in Lissabon, den Instituto de censores jurados de cuentas de España in Madrid sowie den Verband Schweizerischer Bücherexperten in Zürich.[799]

Um baldmöglich mit der praktischen Arbeit auf fachlichem und berufspolitischem Gebiet beginnen zu können, wurden aus Vertretern aller beteiligten Länder bestehende Arbeitsausschüsse mit folgenden Aufgaben eingesetzt:[800]

Federführung Belgien:	Berufsaufbau in den europäischen Ländern und Vorschläge für eine Anerkennung der praktischen Berufsarbeit über die nationalen Grenzen hinweg;
Federführung Schweiz:	Durchführung von mehrsprachigen Veröffentlichungen aus der Arbeit der Union; gegebenenfalls Herausgabe einer eigenen Zeitschrift;
Federführung Luxemburg:	Untersuchungen über die persönlichen und fachlichen Berufsanforderungen und Vorschläge für eine Vereinheitlichung;

[798] WPg 1952, S. 5
[799] Wilhelm Dieterich: Beitrag der Wirtschaftsprüfer zur europäischen Wirtschaftseinheit. In: Wpg 1953, S. 265 f
[800] WPg 1952, S. 6

Federführung Deutschland:	Internationale Probleme des Rechnungswesens und der Rationalisierung;
Federführung Österreich:	Europäisches Wirtschaftsrecht;
Federführung Holland:	Europäisches Steuerrecht;
Federführung Italien:	Vorbereitung des 1. Kongresses der Union, der für das Jahr 1953 in Rom vorgesehen ist;
Federführung Spanien:	Vorarbeiten für die Herausgabe eines internationalen Wörterbuches auf dem Gebiete des wirtschaftlichen Prüfungs- und Treuhandwesens;
Federführung Frankreich:	Pflege internationaler Beziehungen mit den ausländischen Berufsorganisationen, der UNO, der internationalen Handelskammer und anderen gleichartigen Zusammenschlüssen;
Federführung Portugal:	Geschichte des Rechnungswesens.

Gründungspräsident der U.E.C. wurde der 1891 geborene Paul Caujolle, der auch Grand Officier de la Légion d'honneur, also der zweitobersten Klasse der Ehrenlegion, war. Paul Caujolle starb am 18. August 1955.[801]

5.2.2 Organe und Verwaltung der U.E.C.

Als Organe wurden eingerichtet der Conseil (der Vorstand), der Comité Exécutive (der engere Vorstand), die Commission Administrative (der Verwaltungsausschuß) und der Secrétariat Général (das Generalsekretariat). Aufgabe des Vorstandes war die grundsätzliche Gestaltung der fachlichen und berufsständischen Arbeit, die des engeren Vorstandes war die Durchführung der Beschlüsse des Vorstandes und die praktische Förderung der Aufgaben und Ziele. Der Verwaltungsausschuß hatte die Aufstel-

[801] WPg 1955, S. 509

lung und Durchführung des Etats zu überwachen; das Generalsekretariat hatte seinen Sitz in Paris.[802]

Die wichtigste Aufgabe in der U.E.C. hatten die ständigen Fachkommissionen, deren Beratungsergebnisse auf den Kongressen erörtert, ggf. beschlossen und damit zu Standpunkten der U.E.C. gemacht wurden. Diese Kommissionen, deren Zahl später vergrößert wurde, und ihre Aufgabenstellungen waren:[803]

Ständige Kommissionen	Aufgabe
Commision des Techniques Comptables	Allgemeine Grundsätze für die Aufstellung eines europäischen Kontenrahmens und Vereinheitlichung der Methoden zur Errechnung der Selbstkosten
Commission du Lexique Comptables	Gleichwertigmachen der Ausdrücke im Deutschen, Englischen, Französischen, Holländischen, Italienischen, Portugiesischen und Spanischen auf den Gebieten des Rechnungswesens
Commission de Révision Comptable	Praktische Beiträge der Experts Comptables zur Prüfung des Rechnungswesens
Commission du Droit Comptable	Auswertung der in den verschiedenen europäischen Ländern geltenden Gliederungs- und Bewertungsvorschriften sowie Möglichkeiten zu ihrer Vereinheitlichung
Commission du Droit Fiscal	Vergleich der europäischen Steuersysteme bezüglich ihrer Rückwirkung auf das Rechnungswesen
Commission des Etudes Historiques	Ausländische Einflüsse auf das Rechnungswesen in den europäischen Ländern

[802] Wilhelm Dieterich: Beitrag der Wirtschaftsprüfer zur europäischen Wirtschaftseinheit. In: Wpg 1953, S. 266 f.
[803] Wilhelm Dieterich: Beitrag der Wirtschaftsprüfer zur europäischen Wirtschaftseinheit. In: Wpg 1953, S. 267 ff.

Commission Economique et Financière	Einfluß der Steuer-, Sozial- und Devisengesetzgebung auf die nationale Preisbildung und den intereuropäischen Warenaustausch
Commission des Organisations et Statuts Professionnels	Berufsrecht der Experts Comptables in jedem europäischen Land und Grundsätze der Berufsausübung
Commission de la Formations Professionnelle	Berufsausbildung der Experts Comptables in den einzelnen europäischen Ländern
Commission des Publications	Verschaffung eines Überblicks über die letzten für die Berufsausübung bedeutenden Veröffentlichungen

Nachdem 1957 der „gemeinsame Markt“ zu Stande gekommen war, beantragte die U.E.C. die Erteilung des „beratenden Status“, um dadurch zu allen auf europäischer Ebene interessanten Fragen ihres Zuständigkeitsbereiches ihre Ansicht vortragen zu können.[804] 1958 wurde als Zusammenschluß der Organisationen von wirtschaftprüfenden Berufen in den Mitgliedsländern der EWG die „Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la C.E.E.“ gegründet mit dem Ziel, die Interessen der Fachleute für Rechnungslegung und -prüfung in Fragen der Berufsausbildung und -ausübung gegenüber den europäischen Instanzen zu vertreten.[805]

5.2.3 Die U.E.C.-Kongresse 1953, 1955, 1958 und 1961

Internationale Kongresse haben den Hauptzweck, Sachverständigen der verschiedenen Länder Gelegenheit zum Erfahrungsaustausch zu geben.[806] Darüber hinaus dienen internationale Kongresse ebenso wie nationale aber auch der Selbstdarstellung, in er-

[804] WPg 1957, S. 452
[805] Lück, S. 59
[806] Paul Caujolle: Der „Congrès International de Comptabilité von 1948“ und die zukünftige internationale Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Prüfungs- und Treuhandwesens. In: WPg 1951, S. 49

ster Linie der veranstaltenden Organisation, aber auch der Tagungsstadt, der Region oder gar des Staates, je nachdem, welche Bedeutung von offizieller Seite der Veranstaltung beigemessen wird; dies kommt zum Ausdruck durch Übernahme von Schirmherrschaft, durch die Person der offiziellen Redner, und ggf. auch durch Empfänge.

Wenn die einzelnen Themen nur in getrennten Arbeitsgruppen behandelt werden können, ist die Möglichkeit zu persönlichen Kontakten naturgemäß begrenzt. Eine erweiterte persönliche Kommunikation soll deshalb durch Sprachkenntnisse erfordernde gesellschaftliche Veranstaltungen gefördert werden.

Und da die Teilnehmer in Begleitung kommen, muß auch hierfür ein Programm vorgesehen werden. Wirtschaftsprüfung war schon immer ein Männerberuf, sodaß ein Begleitprogramm als Damenprogramm gestaltet werden konnte.

Der Öffentlichkeit gegenüber präsentierte sich die U.E.C. in internationalen Kongressen, von denen in dem dieser Arbeit zugrundeliegenden Betrachtungszeitraum vier stattfanden.

5.2.3.1 U.E.C. Kongreß 1953

Der 1. Kongreß der U.E.C. fand vom 5. bis 8. Oktober 1953 in Florenz mit dem Generalthema „Beitrag der Experts Comptables Economiques et Financiers zur europäischen Wirtschaftseinheit“ statt. An der Eröffnungssitzung nahmen 700 Kongreßteilnehmer, Begleitpersonen und Gäste teil, darunter als Vertreter der italienischen Regierung Unterstaatssekretär der Finanzen Dr. Vincentini, der Staatssekretär im österreichischen Bundesministerium für Wirtschaft und Wiederaufbau Dr. Bock, der Präfekt der Toscana Dr. Bruno, der Bürgermeister von Florenz Professor La Pira sowie von der U.E.C. deren Präsident Paul Caujolle (F), die Vizepräsidenten Dr. Mario Saggin (I) und Marcel Wiart (B), ferner Dr. Fitz Möhle (D) als Vertreter der deutschsprachigen Kongreßteilnehmer. Ein Glückwunschtelegramm von Ludwig Erhard, dem Minister für Wirtschaft der Bundesrepublik Deutschland, wurde von Ministerpräsident Giuseppe Pella beantwortet. Anläßlich eines Abendempfangs auf Einladung der italie-

nischen Delegation im Palazzo Vecchio sprach Ministerialrat Dr. Baudisch vom deutschen Bundesministerium für Wirtschaft über den Beruf des Prüfers (und Beraters).[807]

Ablauf:[808]

Eröffnungssitzung	Montag, 5. September 1953, (im Salone dei Cinquecento des Palazzo Vecchio)
Eröffnungsansprachen, gehalten von den Herren La Pira (I), Caujolle (F), Saggin (I), Dr. Möhle (D), Wiart (B), Dr. Bock (A) und Dr. Vincentini (I).	
abends:	Großer Empfang der Stadt Florenz im Palazzo Vecchio

Sitzungen	Dienstag, 6. September 1953, und Mittwoch, 7. September 1953, (in den Räumen des Palazzo della Mostra Internazionale dell'Artigianato)
Kommission Techniques Comptables über:	Allgemeine Grundsätze für die Aufstellung eines europäischen Kontenrahmens
Kommission Droit Comptables über:	Gliederungs- und Bewertungsregeln europäischer Bilanzen
Kommission Etudes Fiscales über:	Einflüsse der Steuern auf das Rechnungswesen
Kommission Etudes Economiques et Financières über:	Einflüsse der Steuer- und Soziallasten auf den internationalen Warenaustausch
abends (6. September):	Empfang seitens der italienischen Delegation im Hotel Grande mit Ball
abends (7. September):	Konzert im Palazzo Vecchio unter der Leitung von De Sanctes

[807] U.E.C. Kongreß 1953, S. 15-21
[808] U.E.C. Kongreß 1953, S. 6, 15, 21-24, 28, 29

Schlußsitzung	Donnerstag, 8. Oktober 1953, (im „Saal der Zweihundert“ des Palazzo Vecchio – der tatsächlich größer ist)
Dr. Mario Saggin (I):	Dank an die Organisatoren
Die Generalbericht-erstatter über:	Ergebnisse und angenommene Resolutionen
Paul Caujolle (F):	Schlußansprache
abends:	Bankett im Hotel Grande

Der Kongreß endete am 9. und 10. Oktober 1953 in Rom mit einer vor den Kongreßteilnehmern auf Französisch gehaltenen Ansprache Seiner Heiligkeit Papst Pius XII. am 10. Oktober 1953 in Castelgandolfo.[809]

Ergebnisse

Die auf der Schlußsitzung in Florenz vorgetragenen Ergebnisse und die gefaßten Beschlüsse sind wie folgt zusammenzufassen:[810]

Commission de Technique Comptable (Federführung: Deutschland; Vorsitzender: WP Dr. Karl Schneider, Düsseldorf)
Die Kommission, der die Aufgabe übertragen wurde, Grundsätze für einen europäischen Kontenrahmen aufzustellen, stellt fest, daß ihre Mitglieder in den Sitzungen des Kongresses in Florenz am 6. und 7. Oktober 1953 die Schlußfolgerungen des Generalberichtes einstimmig angenommen haben. – Sie beschließt die Fortsetzung ihrer Arbeiten.

Commission de Droit Comptable (Federführung: Österreich; Vorsitzender: Professor Illetschko, Wien)
Es wird beschlossen, die Materialsammlung über das geltende europäische Bilanzrecht zu ergänzen. – Die Kommission wird für den Bereich der in der U.E.C. vertretenen Staaten den wechselseitigen Einfluß zwischen den steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Bewertungsregeln studieren.

[809] U.E.C. Kongreß 1953, S. 7. WPg 1953, 535
[810] Wpg 1953, S. 540 ff.

Commission de Révision Comptable (Federführung: Schweiz; Vorsitzender: Dr. Brossard, Zürich)
1. Die Abschlüsse und Bücher aller Unternehmen von einer gewissen Bedeutung sollen ohne Rücksicht auf die gewählte Rechtsform einer Pflichtprüfung unterliegen. 2. Die wiederkehrende Pflichtprüfung der Abschlüsse und Bücher der Unternehmungen soll unabhängigen Experts Comptables anvertraut werden. 3. Die Mindestanforderungen, denen die jährliche Abschlußprüfung in allen Ländern entsprechen muß, sollen umschrieben werden. 4. Auch die Prüfung internationaler Organisationen soll unabhängigen Experts Comptables anvertraut werden.

Commision de Lexicologie Comptables (Federführung: Spanien; Vorsitzender: Sanchez Manjon, Madrid)
Die Kommission glaubt, daß es schwierig ist, schon jetzt eine Entscheidung über die Form des Wörterbuches zu treffen. Eine solche Arbeit kann erst in Angriff genommen werden, wenn jedes Land die Liste der zu bestimmenden und zu übersetzenden Wörter abgeschlossen hat.

Commission d'Etudes Economique et Financières (Federführung: Italien; Vorsitzender: Senator Roberto Tremelloni, Mailand)
Die Kommission erkennt die Notwendigkeit, daß sie zur Vertiefung der Nachforschungen über die, die Basis der europäischen wirtschaftlichen Integration darstellenden, steuerlichen und sozialen Lasten auf die Selbstkosten in den verschiedenen europäischen Ländern beitragen muß und beschließt, ihre Beobachtungen und ihre Untersuchungen weiterzuführen.
Commission d'Etudes Fiscales (Federführung: Holland; Vorsitzender: van Kempen, Maastricht)
Der Gesetzgeber darf zwecks Änderung des Steuerertrages lediglich den auf den wirklichen wirtschaftlichen Gewinn anzuwenden Steuersatz abwandeln und nicht das wirtschaftliche Ergebnis selbst verändern. Dieser wirtschaftliche Gewinn sollte nach einheitlichen Regeln bestimmt werden, die für alle europäischen Länder gültig sind.

Commission d'Etudes Historiques (Federführung: Portugal; Vorsitzender: Professor Pedroso Pimenta, Lissabon)
Es wurde beschlossen, die Geschichte des Rechnungswesens seit Mitte des 19. Jahrhunderts bis heute zusammenzustellen und eine allgemeine Bibliographie der Werke aufzustellen, die die Geschichte des Rechnungswesens behandeln.

Commission de l'Organisation et des Statuts Professionnels (Federführung: Belgien; Vorsitzender: Marcel Wiart, Dinan)
Die Kommission stellt die Verschiedenheit der Organisation des Berufes der Experts Comptables in Europa fest und beschließt, die Untersuchung der verschiedenen Berufsfragen weiterhin zu vertiefen, um das „Berufsstanding" in Europa sicherzustellen.

Commission de la Formation Professionnelle (Federführung: Luxemburg; Vorsitzender: Charles Monthoin, Luxemburg)
Wenn es auch noch nicht angebracht erscheint, eine europäische Qualifikation für den Expert Comptable zu schaffen, so entspricht es doch den Bestrebungen der U.E.C., die Berufstätigkeit in den verschiedenen Ländern der U.E.C. auf die Verwirklichung eines solchen Zieles auszurichten, da am Anfang eine wenn nicht gemeinsame, so doch zumindest gleichwertige Berufsausbildung stehen muß.

Commission des Publications (Federführung: Schweiz; Vorsitzender: Dr. Jakob Viel, Zürich)
Die Liste der beruflich interessierenden Veröffentlichungen und Zeitschriftenaufsätze wird mindestens vierteljährlich dem Präsidenten der Kommission und jedem Land übermittelt.

5.2.3.2 U.E.C. Kongreß 1955

Am 2. Kongreß der U.E.C. vom 12. bis 16. September 1955 in Brüssel mit dem Generalthema „Probleme des Rechnungswesens in internationaler Betrachtung" nahmen 600 Kongreßbesucher teil, darunter als Vertreter des Schirmherrn Seiner Majestät König Baudouins von Belgien Generalleutnant der Flieger Leboutte.[811]

[811] U.E.C. Kongreß 1955, Vorwort; S. 23, 30

Ablauf:[812]

Eröffnungssitzung	Montag, 12. September 1955
Eröffnungsansprachen, gehalten von den Herren Dr. Mario Saggin (I) als Präsident der U.E.C., Dr. Fritz Möhle (D) im Namen der teilnehmenden Länderdelegationen, Henri Montet (F) als Vertreter des französischen Staatssekretärs für Wirtschaft, Marcel Wiart (B) als Präsident des Kongresses und Jean Rey (B), dem Wirtschaftsminister	
abends:	Konzert des Kammerorchesters des Staatlichen Rundfunks

I. Plenarsitzung	Dienstag, 13. September 1955	
Referat von Dr. Jacob Viel, Zürich, über:	Der Unternehmenswert – Probleme und Methoden seiner Bestimmung	Korreferate von: Berg (Düsseldorf), Fain (F), d'Albergo (I) Diskussionsbeiträge von: Neumann (B), Renard (F), Mauve (München), Falkenberg (A), Udink (NL)
nachmittags und abends:	Ausflüge nach Gent und Brügge	

II. Kommissionsgruppensitzungen	Mittwoch, 14. September 1955
Kommissionsgruppensitzung A: Die Behandlung der offenen und stillen Reserven	
Professor Dr. Leopold Illetschko, Wien, Bericht vom:	Standpunkt des Bilanzrechts
Professor Dr. Karl Hax, Frankfurt/Main, Bericht vom:	Standpunkt der Bilanztechnik
Professor Dott. Arnaldo Marcantonio, Rom, Bericht vom:	Standpunkt der Prüfungstechnik
Jean Wisner, Paris, Bericht vom:	Standpunkt des Steuerrechts

[812] U.E.C. Kongreß 1955, Inhalt; S. 43 ff.

Diskussionsbeiträge von Warth (Düsseldorf), d'Albergo (I), Zimmermann (CH), de Louvet (B) und abschließende Stellungnahme von Illetschko (A)

Kommissionsgruppensitzung B: Der Betriebsvergleich und seine Nutzanwendung in Privatwirtschaft und Volkswirtschaft	
Dr. Carl-Ernst Schulz, Düsseldorf, Referat über:	Zwischenbetriebliche Kostenvergleiche auf der Grundlage der Standardkosten
Professor Ernesto d'Albergo, Rom, Referat über:	Probleme internationaler Vergleiche der Selbstkosten, der Verkaufspreise und der Produktivität
Diskussionsbeiträge von Meier (Frankfurt/Main), Wiliquet (B), Bredt (Hannover), Renard (F), Fain (F)	

III. Arbeiten der ständigen Fachkommissionen der U.E.C.	
Kommission Techniques Comptables, Generalbericht über:	Vergleich der Betriebsaufwendungen
Kommission Droit Comptable, Generalbericht über	Vergleich der Gliederungsvorschriften für die Gewinn- und Verlustrechnung
Kommission Révision Comptable, Generalbericht über:	Anforderungen an die Prüfung des Jahresabschlusses
Kommission Etudes Fiscales, Generalbericht über:	Angemessene steuerliche Behandlung von Abschreibungen, Rücklagen, Rückstellungen und Vorräten

abends:	Ball in der Galerie Louise

tagungsfrei:	Donnerstag, 15. September 1955
Möglichkeit zur Teilnahme an einem Ausflug nach Antwerpen oder in die belgischen Ardennen	

Schlußsitzung	Freitag, 16. September 1955
Schlußansprachen, gehalten von Professor Maurice Masoin (B) über die Kongreßarbeit und dem ehemaligen Finanzminister Dr. Roberto Tremelloni (I)	
abends:	Schlußbankett auf Einladung des Collège National des Experts Comptables de Belgique im Palais d'Egmont

Nachdem der Gründungspräsident der U.E.C. Paul Caujolle, Frankreich, am 18. August 1955 verstorben war, wurde Dr. Fritz Möhle (Bielefeld) zum Präsidenten der U.E.C. gewählt.

Ergebnisse

Die im Laufe der Arbeitssitzungen anläßlich des Kongresses in Brüssel vorgetragenen Ergebnisse und die gefaßten Beschlüsse sind wie folgt zusammenzufassen:[813]

Kommission „Techniques Comptables (Vorsitzender: Prof. Dr. Karl Hax, Frankfurt/Main)
Die Kommission hatte als ersten Untersuchungskomplex den Zusammenhang der Aufwendungen mit den Ausgaben und den Kosten gewählt. Hierzu haben Stellung genommen Deutschland, Holland, Italien, Österreich, Portugal und die Schweiz, während die Stellungnahmen von Belgien, Frankreich, Luxemburg und Spanien noch ausstehen. – Die Kommission wird die begonnenen Arbeiten fortsetzen und sich besonders mit den Elementen der Aufwands- und Kostenrechnung befassen.

Kommission „Droit Comptable“ (Vorsitzender: Prof. Dr. Leopold Illetschko, Wien)
Die Kommission behandelte das geltende Bilanzrecht bezüglich der Erfolgsrechnung. – Die weiteren Arbeiten sollen den Rechtsvorschriften der verschiedenen Länder die wichtigsten Entscheidungen der Rechtsprechung hinzufügen.

Kommission „Revision Comptable“ (Vorsitzender: Dr. Ernst Bossard, Zürich)
Aufgabe war das Herausarbeiten von Mindestanforderungen an die Buchprüfung und somit an den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichtes. Die Länder-Delegierten waren zur Ausarbeitung von Exposés hierzu aufgefordert worden. Länderberichte waren eingegangen von Deutschland, Frankreich, Holland, Italien, Österreich, Portugal und der Schweiz. – Die Kommission wünscht, daß in den Revisionsberichten die Durchführung der von ihr vorgesehenen Kontrollen z. B. mit dem Vermerk „Geprüft nach den Revisionsregeln der U.E.C.“ festgestellt wird.

[813] U.E.C. Kongreß 1955, S. 195 ff.

Kommission „Etudes Fiscales“ (Vorsitzender: Jean Wisner, Paris)
Die Kommission hatte den Grundsatz aufgestellt, daß das richtig ermittelte wirtschaftliche Ergebnis auch vom Fiskus *unverändert* anerkannt wird. – Die künftigen Arbeiten der Kommission werden die Kriterien für absetzbare und nicht absetzbare Betriebsausgaben festlegen und die Unterschiede in der Besteuerung der Unternehmenserträge je nach der Rechtsform des Unternehmens herausarbeiten.

Kommission „Etudes Economiques et Financières“ (Vorsitzender: Prof. Ernesto d’Albergo, Rom)
Die Kommission arbeitet daran, eine genauere Kenntnis von der Zusammensetzung der nationalen Selbstkosten zu geben und zwecks Erleichterung des internationalen Warenaustausches die Grundlagen für die Aufstellung von Kostenvergleichen zu verbessern. – Da die Kommission feststellen mußte, daß von den Unternehmern bezifferte Angaben nur unter Schwierigkeiten zu erhalten sind, soll durch aufklärende Schriften die Öffentlichkeit über die Ziele der U.E.C. unterrichtet werden.

Kommission „Lexicologie Comptable“ (Vorsitzender: Don Manuel de Torrès Martinez, Madrid)
Eine in Deutsch und Französisch gehaltene Liste mit Wörtern und Ausdrücken aus dem Prüfungs- und Treuhandwesen mit Definitionen in den jeweiligen Sprachen war aufgestellt worden; die Übersetzung der Fachausdrücke in Italienisch, Niederländisch und Portugiesisch wurde vorgenommen. Die Nomenklatur erfaßte 1.100 Fachausdrücke. – Die in Deutsch, Italienisch, Niederländisch und Portugiesisch verfaßten Listen sollen durch Definitionen in diesen Sprachen und durch die französischen Definitionen ergänzt werden. Außerdem soll eine englischsprachige Liste mit den entsprechenden Definitionen erstellt werden. – Die Notwendigkeit einer engen Zusammenarbeit mit den übrigen Ausschüssen der U.E.C. wurde erkannt und anerkannt: vor endgültigem Abschließen der Arbeiten durch die Kommission „Lexicologie Comptable“ sollen die anderen interessierten Kommissionen ihre Stellungnahme dazu abgeben können, und die Kommission „Lexicologie Comptable“ wird den anderen Kommissionen bei der Lösung sprachlicher Probleme behilflich sein.

Kommission „Contrôle Budgétaire et Economie de Gestion“ (Vorsitzender: Paul Loeb, Paris)
Die 1954 neu errichtete Kommission soll ihre Arbeiten zur allgemeinen Definition der Begriffe „Contrôle Budgétaire“ und „Economie des Gestion“ in enger Verbindung mit den Kommissionen „Lexicologie Comptable“ und „Techniques Comptables“ fortsetzen ebenso wie die Bestimmung des Gegenstandes der „Contrôle Budgétaire (Planungsrechnung)“.

Kommission „Mathématiques Financières“ (Vorsitzender: Dr. Pieter Gerard van de Vliet, Hilversum)
Die 1954 neu errichtete Kommission befaßte sich mit der Theorie der Anleihen unter den Gesichtspunkten: Kursbestimmung, wenn die Modalitäten der Tilgung, die Fälligkeit der Kupons sowie die effektiven Zinsen bekannt sind; Bestimmung der effektiven Zinsen, wenn der Kurs, die Modalitäten der Tilgung sowie die Fälligkeit der Kupons bekannt sind; Berechnung der zu Lasten des Aufwandes jährlich zu verrechnenden Beträge aus einem Disagio. – Die Kommission wird weiterhin finanzmathematische Probleme im Zusammenhang mit den Abschreibungen, der Wahrscheinlichkeitsrechnung und dem Unternehmenswert behandeln.

Kommission „Organisation et Statuts Professionnels“ (Vorsitzender: Edgard Duwe, Gembloux)
Die Kommission hat die Definition des Begriffes „Expert Comptable Economique et Financiers“ und seine Funktionen sowie die Situation der im Angestelltenverhältnis arbeitenden Berufsangehörigen untersucht und beschlossen: Berufsangehörige üben ihren Beruf ausschließlich unabhängig aus, und in einem Angestelltenverhältnis stehende Berufsangehörige unterwerfen sich den für diese Gruppe festgelegten Berufsgrundsätzen.

Kommission „Formation Professionnelle“ (Vorsitzender: Charles Montbrun, Luxemburg)
Die Kommission befaßte sich mit: a) der Aufstellung eines einheitlichen Mindestprogramms für die Berufsausbildung, b) der Möglichkeit der Ableistung eines Teiles der Vorpraxis im Ausland, und c) der Einführung internationaler Wettbewerbe zwischen Berufsanwärtern. – Die Kommission wird für alle Fragen Lösungsmöglichkeiten erarbeiten lassen.

Kommission „Publications“ (Vorsitzender: Dr. Jakob Viel, Zürich)
Die Kommission gelangte zu folgenden Ergebnissen: 1. Aufgabe ist die Zusammenstellung einer internationalen Bibliographie an Standardliteratur; 2. Die Kommission regt die vierteljährliche Herausgabe eines Bulletins durch das Generalsekretariat der U.E.C. an; 3. Die Registrierung von Neuerscheinungen unter Mithilfe von noch zu bildenden nationalen Unterausschüssen. 4. Ernennung des bisherigen stellvertretenden Vorsitzenden, Gaston vanden Avyle, Antwerpen, zum Vorsitzenden und Ernennung von Dr. Tanzner, Wien, zum stellvertretenden Vorsitzenden.

Kommission „Etudes Théoriques et Historiques“ (Vorsitzender: Dr. Julio César da Silva Gonçalves, Lissabon)
Die Kommission hält eine Abgrenzung des Arbeitsgebietes hinsichtlich des Umfangs des Arbeitsprogramms für dringend erforderlich. – Es wird beschlossen, theoretische und historische Studien über Wertangleichungen im Zusammenhang mit den Kaufkraftschwankungen des Geldes durchzuführen. Zur stellvertretenden Vorsitzenden wurde Mme. Bouchon, Paris, ernannt.

5.2.3.3 U.E.C. Kongreß 1958

Der 3. Kongreß der U.E.C. fand vom 23. bis 26. September 1958 in Nizza statt unter dem Generalthema „Die Unternehmen und ihre Berater angesichts des gemeinsamen europäischen Marktes“.[814]

Ablauf:[815]

Eröffnungssitzung	Dienstag, 23. September 1958 (im großen Saal des Palais de la Méditerranée)
Eröffnungsansprachen, gehalten von den Herren Dr. Fritz Möhle (Bielefeld) als Präsident der U.E.C., Jean Medecin (F) als stellvertretender Bürgermeister von Nizza und ehemaliger Minister, von Dr. Roman Baudisch (Bonn) in Vertretung des deutschen Wirtschaftsministers und sprechend für den deutschen Finanzminister	
Programmansprache von Professor Maurice Masoin, Belgien, über:	Grundlegende Konzepte eines gemeinsamen europäischen Marktes
Programmansprache von Dr. Fritz Möhle, Deutschland, über:	Unsere europäische Sendung
nachmittags:	Coctail-Empfang
abends:	Bankett im Palais de la Méditerranée

[814] U.E.C. Kongreß 1958, S. 27
[815] U.E.C. Kongreß 1958, S. 37, 38, 41, 65, 101

Arbeitssitzung	Mittwoch, 24. September 1958
Unternehmensführung im gemeinsamen Markt	
Vergleichende Methoden der Unternehmensfinanzierung	
abends:	Abendveranstaltung im Haus und in den Gärten Masséna

Arbeitssitzung	Donnerstag, 25. September 1958
Vergleichende Methoden der Kreditüberwachung	
Bestandsaufnahme sowie Bewertung, Verwaltung und Überwachung von Vorräten	

Schlußsitzung	Freitag, 26. September 1958
Schlußansprachen, gehalten von den Herren Dr. Zimmermann (CH), Professor Hemard (F), Dr. Möhle (Bielefeld) als Präsidenten der U.E.C. und M. Moine (F) als vorgesehenem neuen Präsidenten der U.E.C.	
abends:	Bankett und Ball

zusätzlich:	Samstag, 27.September 1958
Teilnahmemöglichkeiten an Exkursionen nach Cannes und Valberg	

Ergebnisse

Die auf der Schlußsitzung in Nizza vorgetragenen Ergebnisse und die gefaßten Beschlüsse sind wie folgt zusammenzufassen:[816]

Commission des Techniques Comptables
Die Kommission hat die Arbeiten zur Schaffung eines europäischen Kontenrahmens fortgesetzt und wird sich bis auf weiteres den Problemen eines einheitlichen Kontenrahmens für alle Unternehmen gleich welcher Art und Größe widmen.

[816] U.E.C. Kongreß 1958, S. 85 ff.

Commission des Mathématiques Financières
Angesichts des schnellen Fortschritts auf dem Gebiet der elektronischen Datenverarbeitung sieht die Kommission Wahrscheinlichkeitsrechnung und Stichprobentechnik als für alle Prüfer interessant an.

Commission de Contrôle Budgétaire
Die Kommission will an Hand konkreter Beispiele untersuchen, wie die Kontrolle von Planungen und die Wirtschaftlichkeit von Verwaltungen in den verschiedenen Ländern gehandhabt wird.

Commission de Droit Comptable
Die Kommission sah die Notwendigkeit einer Zusammenarbeit mit der Commission Lexicologie Comptable und hat von ihren Mitgliedern Vorschläge zur Vereinheitlichung des Aufbaus von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung in Europa angefordert. Darüber hinaus wird die Kommission in Zusammenarbeit mit der Commission de Révision Comptable rechtliche Fragen in Zusammenhang mit gesetzlich vorgeschriebenen Wiederholungs- und Sonderprüfungen in den einzelnen Ländern klären.

Commission de Révision Comptable
Die Kommission hat nach drei Vorstößen beschlossen, die Vollendung eines sich als europäisch verstehenden Handbuches mit Anweisungen zur Prüfung von Unternehmen endlich voran zu treiben.

Commission des Etudes Fiscales
Die Kommission hat sich mit der Frage beschäftigt, unter welchen Umständen Aufwendungen steuerlich abzugsfähig sein sollen, und kommt zu dem Ergebnis, daß mit der Realisierung auch die Abzugsfähigkeit gegeben sein muß.

Commission des Etudes Economiques et Financières
Die Aufgabe der Kommission war es, praktische Verfahren für einen Betriebsvergleich herauszufinden. Die Kommission hat sich hierfür eine Tabelle von Kennzahlen zu Eigen gemacht.

Commission des Etudes Théoriques et Historiques
Die Kommission hat sich mit der Prüfung der Theorie beschäftigt, die Bilanzwerte in Abhängigkeit von Geldwertschwankungen anpassen will. Während die Kommissionsmitglieder aus Frankreich, Italien, den Niederlanden, Portugal und der Schweiz einer Anpassung zustimmen, lehnen die Kommissionsmitglieder aus Deutschland, Österreich, Belgien und Spanien eine solche ab.

Commission des Comptabilités Publiques
Diese Kommission wurde zur Behandlung der Frage eingerichtet, ob börsennotierte und nicht börsennotierte Unternehmen unterschiedliche Rechnungslegungsgrundsätze anwenden sollten. Angesichts des großen Interesses für diese Frage, sollten auch noch nicht in der Kommission vertretene Länder geeignete Mitglieder entsenden.

Commission des Publications
Im Augenblick der Öffnung des gemeinsamen Marktes sieht es die Kommission als ihre besondere Aufgabe an, alle Kollegen in jedem Land regelmäßig über die Entwicklung von fachlichen Vorstellungen und rechtlichen Bestimmungen in den anderen Ländern zu unterrichten.

Commission de l'Organisation et des Statuts Professionnels
Es wurde beschlossen, unverzüglich in die Prüfung von europäischen Gesetzesregelungen der Richtlinien zur Berufsausübung einzutreten.

Commission de la Formation Professionnelle
Damit die Sachverständigen der verschiedenen Länder der Europäischen Gemeinschaft auf demselben Stand arbeiten können, muß gefordert werden, daß die wirtschaftspolitische, die rechtliche und die steuerliche Gestaltung in den verschiedenen Ländern möglichst geringe Unterschiede in Theorie und Praxis aufweist, wobei die wirtschaftspolitische Ausformung Vorrang haben muß.

5.2.3.4 U.E.C. Kongreß 1961

Vom 18. bis 21. September 1961 fand mit über 1.000 Teilnehmern, darunter Regierungsrat Egger, Regierungsrat Meier mit Frau Gemahlin, Stadtpräsident Landolt, Stadtrat Holenstein, Dr. Grosheintz als Direktor der Eidgenössischen Steuerverwal-

tung, Dr. Holzer als Direktor des Bundesamtes für Industrie, Gewerbe und Arbeit sowie Vertretern der europäischen Wirtschaftsorganisationen die feierliche Eröffnungssitzung des 4. Kongresses der U.E.C. in Zürich statt – es ging auch ein Begrüßungstelegramm von Bundeswirtschaftsminister Ludwig Erhard ein. Der Kongreß, an dem Vertreter der – noch – nicht der U.E.C. angehörenden Berufsorganisationen aus Dänemark, England und Wales, Finnland, Indien, Japan, Kolumbien, Norwegen, Schottland und Venezuela teilnahmen,[817] stand unter dem Generalthema „Probleme neuzeitlicher Unternehmensführung". Die Arbeitssitzungen behandelten folgende Themen:[818]

Ablauf:[819]

Eröffnungssitzung	Montag, 18. September 1961 nachmittags
Uraufführung der neuen Schweizer Nationalhymne, gespielt vom Orchester Camerata Zürich unter Dir. Räto Tschupp; Begrüßungsansprachen sowie Festansprache, gehalten von den Herren Dr. Jacob Viel (CH) als Kongreßpräsident, Dr. Emil Landolt (CH), Maurice Moine (F) als Präsident der U.E.C. und Regierungsrat Rud. Meier (CH) über „Im Dienst am Staat und an der Wirtschaft"	
abends:	Aperitif; Rundfahrt auf dem Zürich-See an Bord M.S. Linth

1. Plenarsitzung	Dienstag, 19. September 1961 im großen Saal des Kongreßhauses
Thema: Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung	
von Dr. Erich Potthoff (D)	Einleitung
André Meary (F), über:	Die beschleunigte Bereitstellung der Buchhaltungsergebnisse
Jean Sigaut (F), über:	Versuch einer vereinfachten Betriebsbuchführung für Klein- und Mittelbetriebe
Prof. Raymond Lecompte (F), über	Neuzeitliches Rechnungswesen in Landwirtschaftbetrieben
Prof. Jean Poly (F), über:	Entwicklungsstufen der Betriebsführung in Klein- und Mittelbetrieben

[817] U.E.C. Kongreß 1961, S. 12 f.
[818] U.E.C. Kongreß 1961, S. 7, 11
[819] U.E.C. Kongreß 1961, S. V, VI, VII, 7, 8, 14

Jean Nataf (F), über:	Die zwischenbetrieblichen Vergleiche als Technik neuzeitlicher Unternehmensführung
Joseph Colley (F), über:	Erarbeitung eines europäischen Kontenrahmens durch die UEC
Prof. Dr. Karl Hax (D), Dr. Erich Potthoff (D), Dr. Adolf Moxter (D), über:	Vorschaurechnung als Führungsinstrument der Unternehmung
K. Olthuis (NL), über:	Moderne Absatzanalyse und Absatzplanung
Paul Loeb (F), über:	Finanzanalyse und Finanzplanung
Prof. Angelo Aldrighetti (I), über	Betrachtungen zum Finanzplan der Unternehmungen
Prof. Dr. Karl Käfer (D), über:	Investitionsplanung und Investitionsrechnung in Klein- und Mittelbetrieben
Dr. Erich Potthoff (D), über:	Ausbau der Planungsrechnung als Gemeinschaftaufgabe
Paul Loeb (F), Ergebnis aus:	Rationalisierung des Rechnungswesens in Klein- und Mittelbetrieben
Prof. Masoin (B), Ergebnis aus:	Das Rechnungswesen als Grundlage einer nationalen Buchführung
nachmittags:	Stadtrundfahrt mit Nachmittagstee im Grand-Hotel-Dolder
abends:	Empfang und Bankett im großen Saal des Kongreßhauses mit vorgeschriebenem Abendanzug

2. Plenarsitzung	Mittwoch, 20. September 1961
Thema: Neuzeitliche Probleme der Prüfung des Jahresabschlusses	
von Prof. Dr. Ernst Bossard (CH)	Einführung
Erster Teil: Prüfungsorganisation und Prüfungstechnik – Berichterstattung über den Jahresabschluß	
Prof. Dr. Willy Minz (D), über:	Prüfungsgegenstand – Qualifikation der Prüfer
Prof. Dr. Arnaldo Marcantonio (I), über:	Die Durchführung der Revision
Willy Dober (CH), über:	Die Berichterstattung über die Prüfung des Jahresabschlusses

Zweiter Teil:	
Dr. Fritz Zimmermann (D), Bearbeiter von:	Die Verantwortung des Abschlußprüfers
vormittags Damenprogramm:	Modenschau in den Grands Magasins Jelmoli
nachmittags:	Ausflüge nach Hirzel, Luegeten, Rappertswil, zum Flughafen Kloten und zum Rheinfall Schaffhausen mit Stein am Rhein

3. Plenarsitzung	Donnerstag, 21. September 1961
Jean Wisner (F), Leitung der Sitzung über:	Neue Grundsätze der Unternehmensbesteuerung

Schlußsitzung	Donnerstag, 21. September 1961, nachmittags
Schlußansprachen, gehalten von den Herren Maurice Moine (F) als scheidendem Präsidenten der UEC, Robert Holveck (F) als neuem Generalsekretär der UEC, Gaël Fain (F), nunmehr Ehrengeneralsekretär der UEC und Dr. Wilhelm Elmendorff (D) als neugewähltem Präsidenten der UEC	
abends:	Empfang durch den neugewählten Präsidenten der UEC, Dr. Wilhelm Elmendorff (D), und anschließender großer Kongreßball mit künstlerischen Einlagen in den Gesellschaftsräumen des Kongreßhauses

zusätzlich:	Freitag, 22. September 1961 Samstag, 23. September 1961 und Sonntag 24. September 1961
Teilnahmemöglichkeiten an ein-, zwei- oder dreitätigen Ausflugsfahrten zur Besichtigung der Eisenbahnanlagen des St. Gotthard, ins Tessin, zum Vierwaldstättersee, nach Ragaz, Chur, St. Moritz, zur Diavolezza, nach Pontresina, Davos, Vaduz, Interlaken, zur Jungfrau, zum Lötschberg, nach Bern, Montreux, Lausanne oder Neuchâtel	

Nach dem am 18. August 1955 verstorbenen Gründungspräsidenten der U.E.C. Paul Caujolle waren Dr. Fritz Möhle von 1955 bis 1958 und Maurice Moine von 1958 bis 1961 Präsidenten der U.E.C. Nachfolger von Maurice Moine wurde 1961 Dr. Wilhelm Elmendorff.

Ergebnisse

Gaël Fain, der Generalsekretär der U.E.C., vertrat in einem kurzen historischen Überblick die Auffassung, daß die „Ständigen Kommissionen“ alles in allem erfolgreich gearbeitet hätten; er hielt jedoch die Arbeits*ergebnisse* für ungleich.[820]

Nach Ansicht des Generalsekretärs gab es Kommissionen,[821]

- die seit neun bis zehn Jahren durch große Aktivitäten und Entwicklung bemerkenswerter Aktivitäten erfolgreiche Arbeitsergebnisse erzielten;

- die ihre Arbeiten korrekt und fristgerecht durchführten, aber mehr hätten leisten können;

- die bisher nur sporadisch gearbeitet haben.

Die Gründe hierfür sah der Generalsekretär in folgendem:[822]

- Bestimmte Fachthemen, wie Probleme der Bilanzprüfung und des Steuerrechts, sprechen den Expert Comptable stärker an als historische Studien über das Rechnungswesen oder bibliographische Untersuchungen.

- Einzelne Kommissionen fanden in ihrem Vorsitzenden, ihrem stellvertretenden Vorsitzenden oder in ihrem Generalberichter Initiatoren, die sich bis zum letzten einsetzten, um die Arbeitsprogramme durchzuführen und sich niemals durch auftretende Hindernisse, durch Gleichgültigkeit oder Interesselosigkeit einzelner Kollegen entmutigen ließen. Die Verantwortlichen anderer Kommissionen konnten den Kommissionsarbeiten durch berufliche Überlastung nicht genügend Zeit widmen oder ließen sich entmutigen durch die beträchtlichen Schwierig-

[820] U.E.C. Kongreß 1961, S. 32
[821] U.E.C. Kongreß 1961, S. 32
[822] U.E.C. Kongreß 1961, S. 32 ff.

keiten, die mit jeder internationalen gemeinschaftlichen Facharbeit verbunden sind.

- Als erfolgreichste Kommissionen erwiesen sich diejenigen, die von Anfang an der ausgezeichneten Regel folgten, sich alljährlich oder in noch kürzeren Abständen zu treffen und nicht nur alle zwei oder drei Jahre bei den Kongressen. Andernfalls hätten die Kommissionen „Révision Comptable“, „Etudes Economique et Financières“, „Etudes Fiscales“ und „Lexicologie“ ihre Aufgaben nicht so erfolgreich durchführen können.

  - An erster Stelle war es erforderlich, daß der Vorsitzende einer Kommission sich auf aktive, fähige Kollegen stützen konnte, weil das Interesse der U.E.C. persönliche oder nationale Eigenliebe überwog.

  - An zweiter Stelle hätte jede nationale Delegation dafür sorgen müssen, daß ihr Vertreter in der Kommission nicht nur sachkundig, sondern auch, seine Aufgabe ernsthaft zu erfüllen, gewillt war.

  - Und drittens wäre es wünschenswert gewesen, wenn in jedem einzelnen Land Parallelkommissionen zu jeder U.E.C.-Kommission bestanden hätten, um im Rahmen periodischer Sitzungen die von der U.E.C. zur Erörterung gestellten Themen zu untersuchen, auch unter Hinzuziehung von Fachleuten aus berufsfremden Kreisen.

  - Viertens hätte jeder Kommissionsvorsitzende seine Kollegen mindestens einmal im Jahr zu einer Sitzung einberufen sollen.

  - Schließlich wäre es fünftens wohl am wirksamsten gewesen, wenn ein Kommissionsmitglied (oder wenige Kommissionsmitglieder) mit dem Entwurf eines Grundsatzberichtes beauftragt worden wäre; ein solcher Bericht hätte dann in einer Arbeitsbesprechung erörtert werden müssen, und schriftliche Bemerkungen hätten nur in Ausnahmefällen angefordert werden dürfen.

Keine der Kommissionen dürfte jemals vergessen, als Endziel die Ergebnisse und Schlußfolgerungen der Arbeiten zu publizieren.[823]

Über die Tätigkeiten der U.E.C.-Kommissionen wurde wie folgt berichtet:[824]

Kommission „Lexicologie Comptable“
Die Kommission hat die Zielsetzung, Definitionen und Gegenbegriffe der wichtigsten Fachausdrücke des Rechnungswesens in Deutsch, Französisch, Italienisch, Niederländisch, Portugiesisch und Spanisch sowie in englischer Sprache zu erarbeiten, mit einem 1.000 Begriffe umfassenden Wörterbuch erreicht. – Zukünftig sollen Spezialbereiche wie Bank- und Börsenwesen, Versicherungswesen, Lochkarten- und Elektronentechnik einbezogen werden.

Kommission „Révision Comptable“
Die Kommission hat dem Problem der Mitwirkung an internationalen Prüfungen weniger Beachtung geschenkt und statt dessen Grundsätze und Verfahren für die Prüfung des Jahresabschlusses in den einzelnen europäischen Ländern in einer deutschsprachigen Veröffentlichung <Die Prüfung des Jahresabschlusses> zusammengestellt. – Für künftige Arbeiten wurde das Thema „Bilanzprüfung und Rechtsgutachten“ gewählt.

Unterausschuß „Unternehmensbewertung“
Die Kommission hat ihre Aufgabenstellung erfüllt und die Arbeitsergebnisse in deutscher und französischer Sprache veröffentlicht. – Die Kommission wurde daher aufgelöst.

Kommission „Etudes Fiscales“
Die Kommission hatte zuerst einen Bericht zum Thema „Vergleich des Einflusses der Steuersysteme der einzelnen europäischen Länder auf das Rechnungswesen“ vorgelegt und dann das als Grundlage für die Besteuerung betrieblicher Gewinne dienende Betriebsergebnis definiert. – Die Kommission wird nunmehr in einem „Beitrag zur europäischen Steuerharmonisierung den Gesetzgebern, Unternehmern und Steuerpflichtigen der europäischen Länder ihre Schlußfolgerungen und Anregungen bekannt geben.

[823] U.E.C. Kongreß 1961, S. 34
[824] U.E.C. Kongreß 1961, S. 34 ff.

Kommission „Etudes Economiques et Financières“
Die Kommission hatte sich ursprünglich der Untersuchung des Einflusses der steuerlichen und Soziallasten auf den internationalen Warenaustausch gewidmet und sich danach mit der Durchführung zwischenbetrieblicher Vergleiche befaßt. – Nunmehr wird die Kommission die langfristige Unternehmensprogrammierung unter Berücksichtigung von Strukturwandlungen untersuchen.

Kommission „Techniques Comptables“
Aufgabe der Kommission war die Erarbeitung der Grundprinzipien für einen europäischen Kontenrahmen und die Feststellung, unter welchen Umständen eine europäische Angleichung erfolgen kann. – Nunmehr soll der Entwurf eines europäischen Kontenrahmens erarbeitet werden.

Kommission „Droit Comptable“
Die Kommission hat die Gliederungs- und Bewertungsvorschriften europäischer Bilanzen, sie hat ihren Vergleich der Gewinn- und Verlustrechnungs-Schemata und die Vorschriften für die Tätigkeit der Abschlußprüfer dokumentiert. – Nunmehr soll eine Publikation mit dem Titel „Vergleich der Rechtsvorschriften für die Bilanz und die G- u. V-Rechnung bei bestimmten Unternehmensformen“ erarbeitet werden.

Kommission „Mathématiques Comptables“
Die Kommission hat über Fragen der Anwendung von Wahrscheinlichkeitsrechnung und Stichprobentechnik auf die Bilanzprüfung gearbeitet. Der ganze mit wachsender Bedeutung der Automation im Rechnungswesen sich immer mehr ausweitende Bereich wurde jedoch nur angetastet. – Für die weitere Arbeit ist zu überlegen, ob weitere Berufskollegen mit mathematischen Kenntnissen oder auch entsprechend qualifizierte Berufsfremde in die Kommission einbezogen werden sollen.

Kommission „Contrôle Budgétaire et Economie de Gestion“
Die Kommission hatte sich mit Vorschaurechnung, Investitionsplanung und Kosten- sowie Vorrätebudgetierung befaßt. – Die Kommission wird sich mit theoretischen Perspektiven der Aufstellung von Unternehmensplänen und dem praktischen Vergleich der Budgetkontrolle in Unternehmen unterschiedlicher Branchenzugehörigkeit beschäftigen.

Kommission „Organisation et Statuts Professionnels“
Die Kommission hatte europäische Berufsgrundsätze der Experts Comptables erarbeitet und durch den Vorstand der U.E.C. verabschieden lassen; diese Grundsätze haben zwar keinen bindenden Charakter, sind jedoch als einhellige Meinung der europäischen Berufsangehörigen von symbolhaftem Wert. – Die Bedeutung der Aufgabe wächst mit den Problemen der Freizügigkeit des Niederlassungsrechtes und der Dienstleistungen in allen der U.E.C. angeschlossenen Ländern.

Kommission „Formation Professionnelle“
Zielsetzung der Kommission war der Vergleich der nationalen Methoden der Berufsausbildung und des Berufszuganges im Hinblick auf die europäische Zusammenarbeit. – Die Kommission beabsichtigt, ein durch Fragen rein inländischen Charakters zu ergänzendes Rahmenprogramm der gemeinsamen Sachgebiete für die betriebswirtschaftliche Ausbildung des Berufsnachwuchses zu erarbeiten.

Nachdem schon mehrere Veröffentlichungen der U.E.C. erschienen waren, wurde 1961 als bedeutsame Neuerscheinung das Handbuch <Die Prüfung des Jahresabschlusses> veröffentlicht.[825] Da diese Ausführungen hauptsächlich auf der Praxis in Deutschland, in Frankreich und in der Schweiz beruhten, mußte nach dem 1963 erfolgten Beitritt der Berufsorganisationen in Großbritannien und Irland, auch in den Niederlanden und in den skandinavischen Ländern zur U.E.C. das Handbuch um deren Berufsauffassungen ergänzt werden.[826] – Damit verlor die U.E.C. ihre ursprünglich typisch kontinental-europäische Ausrichtung und öffnete sich dem *atlantischen* Gedankengut.

5.2.3.5 Zielerreichung der U.E.C.?

Der Verfasser ist der Auffassung, daß die U.E.C. ihre Ziele nur teilweise erreicht hat.

- Der Gedankenaustausch der europäischen Experts Comptables über die in ihr Berufsgebiet fallenden Probleme erfolgte in den Kongressen. Der Vergleich der in den verschiedenen Ländern geltenden Regelungen für das Berufsbild und den

[825] Die_Prüfung
[826] Die_Prüfung, S. 11

Berufszugang, die Prüfung der Bedingungen, unter denen die Experts Comptables zur Berufsausübung in einem anderen europäischen Land zugelassen werden können und die Prüfung der Möglichkeiten zur Angleichung der von ihnen in den verschiedenen europäischen Ländern zu beachtenden Berufsgrundsätze führten 1984 zur 8. EG-Richtlinie, der Bilanzprüferrichtlinie. Mit dieser Richtlinie wurden die Voraussetzungen festgelegt, unter denen bei Beachtung gleicher Berufsgrundsätze Bilanzprüfer aus einem europäischen Land auch in anderen europäischen Ländern den Zugang zum Beruf erhalten können.

- Der Verfasser ist nicht der Meinung, daß ein Zusammengehörigkeitsgefühl unter den europäischen Experts Comptables herbeigeführt wurde. Einmütigkeit besteht vielmehr unter den Prüfern der großen Prüfungsgesellschaften, die aus der Fusion europäischer und außereuropäischer Prüfungsgesellschaften hervorgegangen sind, und die bei ihren Prüfungen die Vorgaben selbst entwickelter Prüfungshandbücher befolgen.

- Der Verfasser vertritt die Auffassung, daß die Bemühungen der U.E.C. um eine Vereinheitlichung der in den verschiedenen Ländern angewandten Methoden des Rechnungs- und Revisionswesens keinen dauerhaften Erfolg hatten. Die Europäische Kommission hatte zwar 1971 einen Entwurf der C.E.E. für den Einzelabschluß als 4. Richtlinie dem Ministerrat zugeleitet, und 1970 hatte die C.E.E. Vorschläge für den Konzernabschluß ausgearbeitet, aber mit dem Beitritt Dänemarks, Großbritanniens und Irlands zur Europäischen Gemeinschaft 1973 wurde das alles obsolet. – Für die 4. EG-Richtlinie zum Einzelabschluß von 1978 und die 7. EG-Richtlinie zum Konzernabschluß von 1983 zeichnete sich schon ab, daß sie mehr den globalen internationalen Vorstellungen entsprachen als den europäischen. Großbritannien, die Niederlande und Dänemark waren in Europa die Schrittmacher für eine an amerikanische Vorstellungen angelehnte Rechnungslegung, und das führte zu zahlreichen nationalen Wahlrechten in der 4. EG-Richtlinie.

Obwohl die U.E.C. auch internationale Beziehungen anknüpfen wollte, wurden mit der Globalisierung die U.E.C. und die C.E.E. zur FEE fusioniert.

5.2.4 Aufgehen der U.E.C. in der Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)

Eine Folge der nur teilweisen Erreichung des Ziels, das die U.E.C. sich selbst gesteckt hatte, war das Aufgehen dieser Organisation in der FEE.

Die Gründungsversammlung der FEE fand am 29. Oktober 1986 in Lausanne statt, und am 1. Januar 1987 wurde die Tätigkeit aufgenommen. Die FEE übernahm verantwortlich die Arbeitsgebiete, die bis dahin Aufgaben der U.E.C. und der C.E.E. waren. Ihr gehören 44 Berufsorganisationen aus 32 Ländern an.[827]

Die FEE hat folgende Ziele:

- Wahrung und Förderung der Interessen des europäischen Berufsstandes unter Beachtung der öffentlichen Meinung zur Tätigkeit des Berufes;

- Verbesserung, Vereinheitlichung und Liberalisierung in der Durchführung von Rechnungslegung und Prüfung sowie bei der entsprechenden Gesetzgebung unter Berücksichtigung der weltweiten Entwicklungen auf diesen Gebieten, und – falls erforderlich – Förderung und Schutz der besonderen europäischen Interessen;

- Förderung der Zusammenarbeit zwischen den Berufsständen in Europa;

- frühzeitiges Erkennen von Entwicklungen, die einen Einfluß auf Rechnungswesen, Rechnungslegung und Prüfung haben können, um die Mitgliedsorganisationen darauf hinzuweisen und, in Zusammenarbeit mit ihnen, das Ergebnis beeinflussen zu suchen;

- Vertretung des europäischen Berufsstandes gegenüber den Einrichtungen der EU als einzige bevollmächtigte Organisation;

[827] ht28 fee

- Repräsentation des europäischen Berufsstandes auf internationaler Ebene.

Organe der FEE sind:

- die Mitgliederversammlung, die die FEE leitet und alle zwei Jahre zusammentritt;

- der Rat, dem die Geschäftsführung der FEE obliegt;

- der aus dem Präsidenten, dem stellvertretenden Präsidenten und den Vizepräsidenten bestehende Vorstand. Seine Aufgabe besteht in der Ausführung der vom Rat getroffenen Entscheidungen.

Die weltweite Entwicklung auf den Gebieten Rechnungslegung und Prüfung, die von den amerikanischen Großanlegern und den für sie tätigen Analysten erzwungen wurde und sich im IASC und im IFAC darstellt, sowie der durch den SOA gestärkte internationale Einfluß der SEC lassen nach Ansicht des Verfassers die Rolle der FEE völlig zurücktreten.[828] – Die Vereinheitlichung ist also nicht europäisch, sondern sie geschah weltweit.

[828] vgl. Abschnitt 7.3 dieser Arbeit

6 Fallbeispiele

Im folgenden soll an einzelnen Personen und Institutionen exemplarisch aufgezeigt werden, welche Höhen und Tiefen Wirtschaftsprüfer besonders in den Jahren 1931 bis 1961 zu durchschreiten hatten.

6.1 Eugen Schmalenbach

Schmalenbach[829] wurde geboren am 20. August 1873 im Ortsteil Schmalenbach der Stadt Halver, er starb am 20. Februar 1955 in Köln. Nach Elementar- und Rektoratsschule besuchte Schmalenbach das Gymnasium, das er mit der sog. mittleren Reife verließ. Nach Tätigkeit in der väterlichen Fabrik und Ableistung des Militärdienstes ging Schmalenbach – nicht zur Freude seines Vaters – 1898 auf die neu eröffnete ‚Handels-Hochschule' nach Leipzig, die er 1900 mit dem D.H.H.L. (Diplom der Handels-Hochschule Leipzig) verließ. Gegen den Willen der Eltern, die ihm jegliche finanzielle Unterstützung versagten, heiratete er 1901 ein jüdisches Mädchen; ebenfalls in diesem Jahr bekam er die Möglichkeit, an der Handels-Hochschule Leipzig Assistent zu werden.

1903 wurde Schmalenbach auf Grund einer rasch vorbereiteten Habilitationsschrift und dreier günstiger Referenzen Privatdozent an der gleichfalls neu errichteten Cölner Handels-Hochschule – ohne Abitur und ohne Promotion. Nach wiederholten sehr günstigen Rufen nach Frankfurt wurde Schmalenbach 1906 Professor in Köln. 1919 wurde die Kölner Universität eröffnet – die Handels-Hochschule wurde Fakultät für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften der „neuen alten" Universität –, und Schmalenbach wurde die Würde eines doctor rerum politicarum verliehen – nicht „honoris causa", sondern der normale Doktorgrad.

[829] Eugen_Cordes, passim

In den folgenden zwölf Jahren wurde Schmalenbach einer der bekanntesten Wirtschaftswissenschaftler. Ihm, der sich schon 1911 maßgeblich an einer Treuhand-Gesellschaft beteiligt hatte, der schon vor dem Ersten Weltkrieg ein Treuhand-Seminar abhielt, und der dadurch den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer mit-gestaltete, wurde wegen seiner vielfältigen Aktivitäten im Treuhand- und Prüfungswesen der Ruf „Vater der Wirtschaftsprüfer“ zu sein zuteil.

In seinem Treuhand-Seminar sollte eine Elite von Betriebswirten herangebildet werden, und wer von Schmalenbachs Schülern die mühselige Härte des Seminars durchstand, der rückte als Absolvent der sog. Kölner Schule wohl in hohe und höchste Positionen in der Industrie, im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, in der akademischen Forschung und Lehre auf. Aus dieser geistigen Gemeinschaft heraus entstand 1932 der Zusammenschluß der „Ehemaligen“ zur ‚Schmalenbach-Vereinigung‘, die das Gedankengut des „Meisters“ in enger Zusammenarbeit mit ihm weitergaben; die Vereinigung wurde 1952 auch für Nicht-Schmalenbach-Schüler geöffnet, in ‚Schmalenbach-Gesellschaft‘ umbenannt und 1972 mit der gleichfalls die Verbindung von Wissenschaft und Praxis verfolgenden ‚Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft‘ zusammengeschlossen.

In diesem Zusammenhang muß aber etwas zum Charakter Schmalenbachs gesagt werden: »*Schmalenbach scheute keine Unannehmlichkeiten, keine Nachteile, er kannte auch keine Rücksichtnahme auf Empfindlichkeiten oder Interessen anderer, wenn es darum ging, von ihm erkannte Wahrheiten auszusprechen oder den zur Wahrheit führenden Weg zu gehen.*«[830] Das wertet der Verfasser als positiv, soweit es um Fragen der Wissenschaft oder deren Bezug auf die betriebliche Praxis geht – insofern waren die frühen Wirtschaftsprüfer auch Männer mit Ecken und Kanten, noch nicht „gestreamlined“. Negativ wird es bei der Übertragung auf das (wirtschafts)politische Gebiet. Schmalenbach hat selbst 1946 gesagt: »*Wissen Sie, so eine richtige Persönlichkeit an der Spitze ist doch was Gutes. In der Demokratie kommt doch nichts Vernünftiges zustande.*«[831] – Und mit der Einschätzung der Demokratie als einer Staatsform,

[830] Eugen_Cordes, S. 132 f.
[831] Eugen_Cordes, S. 81

in der Partei-Emporkömmlinge ohne Qualifikation Führungsämter inne hatten, stand Schmalenbach zumindest vor 1933 sicher nicht allein.

Aus diesem Charakterbild folgt auch, daß der Betriebswirt Schmalenbach gegen die Aktienrechtsreformen von 1931 und 1937 wesentlich einwendete, daß sie Unterbewertungen erlaubten und damit keinen erwirtschafteten, sondern nur den als verteilbar gewollten Gewinn zeigten; daß also stille Reserven erfolgsverzerrend gelegt und später ebenso erfolgsverzerrend und nicht erkennbar wieder aufgelöst werden durften. Demgegenüber hatte der Abschlußprüfer sich über die bloße Abschlußprüfung hinaus als Sachwalter des volkswirtschaftlichen Kapitals zu fühlen. – Dem Führerprinzip, das mit dem 1937er Aktiengesetz eingeführt wurde, hat Schmalenbach, soweit erkennbar, nicht widersprochen.

Als Schmalenbach wegen seiner jüdischen Frau seine Stellung als Hochschullehrer gefährdet sah, ließ er sich bereits Ende 1933 – mit Anerkennung – emeritieren; seine Versorgungsbezüge wurden auch weiterhin ausgezahlt. Rufe an ausländische Universitäten lehnte Schmalenbach ab, nachdem ihm auf Vermittlung seines Schüler-Kollegen und NSDAP-Mitgliedes Erwin Geldmacher der Staatskommissar der Universität zugesichert hatte, weder ihm noch seiner jüdischen Frau werde etwas geschehen. Aber Anfang 1944 wurde Schmalenbach aus seinem Haus hinausgeworfen und nach einer Zwischenstation in ein Haus eingewiesen in Köln, in dem dreizehn jüdisch verheiratete Personen in 4½ Zimmern leben mußten, die sich allerdings frei bewegen konnten. Nach dem Attentat auf Hitler tauchten Schmalenbach und seine Frau unter und lebten schließlich inkognito im Haus der Frau eines einberufenen früheren Schmalenbach-Schülers in Bad-Godesberg, bis im März 1945 die Amerikaner einrückten. Schmalenbach konnte allerdings erst Ende 1945 zurück nach Köln umsiedeln, wo er sofort wieder eine Vorlesung begann. In der Folgezeit beschränkte Schmalenbach sich auf das Abhalten von Seminaren, bis er 1950 aus Altersgründen seine akademische Tätigkeit einstellen mußte. – 1946 war der Vater der Wirtschaftsprüfer selbst noch zum Wirtschaftsprüfer bestellt worden, weil er den Vorsitz im Prüfungsausschuß für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer in Nordrhein-Westfalen übernehmen sollte; unter seiner Leitung fanden 1947 die ersten Prüfungen statt.

Die Jahre der wissenschaftlichen und später auch physischen Bedrohung überwand Schmalenbach durch ein Sich-hinein-Stürzen in die Arbeit. Mit-Arbeiter waren seine Schüler Walter Krähe vom Rheinisch-Westfälischen Kohlen-Syndikat, der einen lange Jahre bestehendem Arbeitskreis der Schmalenbach-Vereinigung/Gesellschaft leitete, und die Wirtschaftsprüfer Peter van Aubel, Willy Minz und Erich Potthoff; Peter van Aubel brachte sogar – wie bereits erwähnt – auf einem seiner zahlreichen Besuche zwei schwarz erworbene Lebensmittelkarten für einen ganzen Monat mit nach Godesberg, eine bestimmt ungeheuere Entlastung für einen Haushalt mit zwei Untergetauchten. – Wenn allerdings Forrester schreibt: »*Public reference to his name was forbidden*«[832], so ist das nicht nur übertrieben, sondern schlicht falsch. Die mit Schmalenbachs Namen untrennbar verbundene <Dynamische Bilanz>, erstmals 1919 erschienen, wurde bei G. A. Gloeckner in Leipzig 1933 als sechste und 1939 als siebte Auflage herausgegeben;[833] der für die Praxis so bedeutende <Kontenrahmen> von 1929 erschien ebenfalls in Leipzig 1935 in vierter, 1937 in fünfter und 1939 in sechster Auflage;[834] der <Kontenrahmen> wurde von Schulz im Wirtschaftstreuhänder 1938 als Grundlage für die Buchhaltungsrichtlinien vom 11. November 1937 zitiert.[835] Zum 60. Geburtstag Schmalenbachs – bei dem zwar Hunderte von Wirtschaftsführern und Behördenleitern in zunehmendem Maße in lebenswichtigen Wirtschaftsfragen der Nation Rat suchten und fanden, der aber nichtsdestotrotz auf seinen Antrag hin beurlaubt wurde, nachdem durch Verfügung des Preußischen Kultusministers die auf dem Revisions-Gebiet tätigen Professoren Bruck, Münster, und Rogowski, Königsberg, schon beurlaubt worden waren[836] – am 20. August 1933 schrieb van Aubel u. a.: »*All seine Schüler und Freunde vereinigen sich in diesen Tagen mit der ganzen deutschen wissenschaftlichen Betriebswirtschaft und weiten Kreisen der Wirtschaft zu einem herzlichen Dank und Gruß und zu dem Wunsche, daß diese Führerpersönlichkeit dem Fache noch lange erhalten, daß Schmalenbach von seiner reifen und tiefen Erfahrung noch vieles vor uns ausbreiten und daß er auch menschlich der Alte bleiben möge.*«[837]

---

832 Forrester, p. 13
833 Schmalenbach, S. 6, S. 9
834 Eugen_Cordes, S. 443
835 C. E. Schulz: Grundsätze zur Organisation der Buchführung im Rahmen eines einheitlichen Rechnungswesens. In: WT. 1938, S. 24
836 WP. 1933, S. 193
837 Peter van Aubel: Zum 60. Geburtstag Schmalenbachs. In: WP. 1933, S. 292

Zu seinem 80sten Geburtstag 1953 wurde dem vielfachen Ehrendoktor und dem Ehrenmitglied des Instituts der Wirtschaftsprüfer das Große Verdienstkreuz des Verdienstordens der Bundesrepublik Deutschland verliehen.

6.2 Peter van Aubel

Wer über die ersten dreißig Jahre der Wirtschaftsprüfung in Deutschland arbeitet, kommt an einem Namen nicht vorbei: Peter van Aubel; er lebte vom 5. Juni 1894 bis zum 10. April 1964.[838]

Van Aubel entstammte einer kinderreichen Arbeiterfamilie und kam über die Abendschule zur Universität. Der strenggläubige Katholik van Aubel[839] war vorübergehend persönlicher Assistent des Zentrumspolitikers (Reichsarbeitsminister unter Reichskanzler Brüning von 1930 bis 1932) und vormaligen christlichen Gewerkschaftsführers Adam Stegerwald[840], bis er 1930 Vorstandsvorsitzender der Wirtschaftsberatung Deutscher Städte A.G. wurde. Die Wirtschaftsberatung war eine kommunale Gründung zur Prüfung und Beratung der gemeindlichen Rechnungslegung.[841]

1926 veröffentlichte die von Schmalenbach 1906 gegründete erste betriebswirtschaftliche Zeitschrift Deutschlands, die Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, van Aubels Dissertation: Selbstkostenrechnung in Walzwerken und Hütten. In der Festschrift zum 60. Geburtstag Schmalenbachs 1933 veröffentlichte der Wirtschafts-

---

838 Auf Anfrage des Verfassers nach Geburts- und Todesort Peter van Aubels antwortete das IDW InfoCenter am 3. Mai 2007, die Recherchen hätten nichts ergeben. Frau Dr. Maria Engels, Geschäftsführerin der Schmalenbach-Gesellschaft in Köln, antwortete dem Verfasser auf seine Anfrage vom 5. Mai 2007 am 19. Mai 2007, im Archiv der Schmalenbach-Gesellschaft lägen keine Unterlagen über Peter van Aubel vor, vorhandene Hinweise verwiesen auf das Potthoff Archiv. Am 31. Juli 2007 schrieb Frau Dr. Engels dem Verfasser, der Sohn des im Mai 2005 verstorbenen Professors Potthoff habe das Archiv nach dem Tode seines Vaters aufgelöst, sodaß keine Möglichkeit zur Einsichtnahme mehr bestehe.

839 Eschenburg 2000a, S. 316

840 Winkler, S. 466: »Der ehemalige christliche Gewerkschaftsführer Stegerwald war seit langem der Ansicht, daß die Industrialisierung in Deutschland das gesunde Maß weit überschritten hatte und daß dieses Übel nur zu kurieren war, wenn viele Menschen aus den großen Städten zurück aufs Land gebracht wurden. Die Massenarbeitslosigkeit war aus dieser Sicht nur ein Symptom der Krankheit, die Überindustrialisierung hieß.«

841 Markus, p. 273 nnn

prüfer und Vorstandsvorsitzender der Wirtschaftsberatung van Aubel eine Arbeit: Vom Mehrnutzen, in der er zwei Kernaussagen traf:[842]

1. Ethische oder andere Normen von außerhalb des Betriebes in die Betriebswirtschaftslehre hineinzutragen, sei abzulehnen; die völlige Außerachtlassung aller außerbetrieblichen Werturteile sei zu verlangen bei der Aufstellung von Kosten- und Nutzenbetrachtungen.

2. Beim Vergleich mehrerer Nutzungspläne sei von der Vollkostenrechnung abzugehen, hingegen sei der Vergleich nur der fortfallenden oder zuwachsenden Kosten bzw. Erträge in den verschiedenen Plänen zu fordern. Verglichen werden sollten also nicht die Vollkosten, sondern unter Außerachtlassung der fixen Kosten nur die variablen Kosten, da sich nur diese bei unterschiedlichen Beschäftigungsgraden und damit Erträgen ändern.[843] – Dies erstmals so deutlich festgestellt zu haben, ist das große Verdienst van Aubels.

Der Schüler, Freund und Kritiker Schmalenbachs schlug zum großen Bedauern seines Lehrers nicht die akademische Laufbahn ein, sondern fand seine Aufgabe in der Praxis[844]: Als Vorstand der Wirtschaftsberatung konzentrierte sich van Aubels praktische und schriftstellerische Tätigkeit berufsbezogen auf die Betriebswirtschaft der öffentlichen Betriebe. Das führte ihn später in die Hauptgeschäftsführung des Deutschen Städtetages.[845]

Van Aubels Tätigkeit im Präsidium des ersten Instituts der Wirtschaftsprüfer und in dessen Hauptfachausschuß beeinflußte Inhalt und Formulierung mancher Fachgut-

[842] Willy Minz: Theorie und Praxis wirtschaftlichen Handelns. Zum 60. Geburtstag von Peter van Aubel. In: Wpg 1954, S. 295 f.

[843] Der Verfasser hat 1968 in seiner Hausarbeit zum Wirtschaftsprüfer-Examen: Das Rechnungswesen als Führungsinstrument – Kritische Stellungnahme eines deutschen Wirtschaftsprüfers zu den modernen anglo-amerikanischen Entwicklungen u. a. ausgeführt, daß die Frage zur Verbesserung des „Sales-Mix“ ausschließlich durch Vergleich der variablen Kosten gelöst werden könne, da sich bei Vollkosten- und bei Teilkostenbetrachtung völlig unterschiedliche Ergebnisveränderungen ergäben.

[844] Wpg 1964, Nummer 9

[845] Willy Minz: Theorie und Praxis wirtschaftlichen Handelns. Zum 60. Geburtstag von Peter van Aubel. In: Wpg 1954, S. 295 f.

achten, und diese Pionierarbeit fand ihre Krönung im Internationalen Treuhandkongreß in Berlin 1938, zu dessen Erfolg van Aubel wesentlich beigetragen hat. – Die spätere Auffassung des Wirtschaftsprüferberufs über Inhalt und Aufbau des Prüfungsberichtes ging vornehmlich auf van Aubels berufsständische Mitarbeit in den ersten Jahren nach Einführung der Pflichtprüfung zurück.[846]

Kurz vor und mit Kriegsausbruch 1939 sah sich van Aubel auch international in die Pflicht genommen, als die Wirtschaftsprüfer-Partnerschaft van Aubel – Rätsch und die Kontinentale Treuhandgesellschaft mbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit van Aubel als Hauptgeschäftsführer die deutschen Mandate der britischen Price Waterhouse Prüfungsgesellschaft (in erster Linie die Vereinigte Stahlwerke AG, Düsseldorf) übernehmen mußte bei gleichzeitiger Erhaltung der Firma Price Waterhouse im Handelsregister.[847]

Die Führung des alten Instituts der Wirtschaftsprüfer bestand aus dem Vorsitzenden und seinem Stellvertreter, sowie aus dem aus fünf Personen bestehenden Führerrat, zu dem WP Dr. Peter van Aubel, Berlin, gehörte.[848] 1936 konstituierte sich der „Große Fachrat“ beim Institut der Wirtschaftsprüfer mit der Aufgabe, ein von volkswirtschaftlicher Warte aus gesehen nationalsozialistisches Prüfungs- und Bilanzrecht auszubauen. Außer Vertretern von Reichsministerien, Reichsgruppen der Wirtschaft und der Institutsführung gehörte dem Großen Fachrat WP Dr. Peter van Aubel als Vorsitzender des Kommunalfachausschusses an.[849]

> Trotz seiner maßgeblichen Tätigkeit im „gleichgeschalteten“ Institut der Wirtschaftsprüfer gehörte der Katholik van Aubel unter den „Gebildeten“ zu denen, die mit keiner Lockung verführt werden konnten, sich auf etwas einzulassen, was von den neuen Herren kam, jedoch seiner Überzeugung nicht entsprach. Er wurde bewahrt von intellektueller Überlegung, die zur Versuchung werden

[846] Willy Minz: Theorie und Praxis wirtschaftlichen Handelns. Zum 60. Geburtstag von Peter van Aubel. In: Wpg 1954, S. 295 f.
[847] Markus, S. 270 ff.
[848] WT-Jahrbuch 1941, S. 83 f.
[849] WT. 1936, S. 263 f.

> konnte.[850] – Auf die Bekenntnissynode von Barmen 1934 mit den sechs Thesen der Barmer theologischen Erklärung („… Wir verwerfen die falsche Lehre, als solle und könne der Staat über seinen besonderen Auftrag hinaus die einzige und totale Ordnung menschlichen Lebens werden und also auch die Bestimmung der Kirche erfüllen. …“[851]) folgte 1935 die Reichsbekenntnissynode in Dahlem und im selben Jahr am selben Ort die Bekenntnissynode der Evangelischen Kirche der Altpreußischen Union, während deren Verlaufes van Aubel und andere Katholiken eigen-interessiert auf das Synodalergebnis warteten.[852]

Nach 1945 baute van Aubel maßgeblich den Deutschen Städtetag wieder mit auf, und er blieb bis zu seinem Tode Ehrenmitglied von dessen Präsidium. Er war weiter tätig: für das Deutsche Krankenhaus-Institut, bei der Wiedererrichtung der Deutschen Studienstiftung und als Beirat für den Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft.[853] 1960 wurde Wirtschaftsprüfer Dr. Dr. h. c. Dr. h. c. Peter van Aubel von der Mitglieder-Versammlung der Schmalenbach-Gesellschaft für zwei Jahre zu deren Präsidenten gewählt; Peter van Aubel, der Schüler seines verehrten großen Lehrmeisters Eugen Schmalenbach, konnte nunmehr dessen geistiges Erbe in dieser Institution weiterhin fördern[854].

Im neuen Institut der Wirtschaftsprüfer war van Aubel angesichts seiner anderen Verpflichtungen zwar nicht mehr Mitglied des Hauptfachausschusses, jedoch blieb er dem Institut als Mitglied des „neuen Großen Fachrates“ verbunden; dieser wurde auf Anregung des neuen Hauptfachausschusses gebildet, und eben auch WP Dr. Peter van Aubel in Köln-Marienburg, Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, stellte sich auf Bitte des Instituts für die gemeinsame Arbeit zur Verfügung.[855] Der neue Große Fachrat hatte, wie bereits der alte Große Fachrat, Grundsatzfragen von besonderer Bedeutung in Aus- und Absprache mit die Wirtschaft, die Gerichte und die Behörden repräsentierenden Vertretern zu behandeln. – Seit 1958 gehörte Peter van Aubel dem

[850] Ordnung_Tillmanns, S. 72
[851] These 5. der Barmer theologischen Erklärung
[852] Ordnung_Tillmanns, S. 81
[853] WPg 1964, Nummer 9
[854] Wpg 1960, S. 432
[855] WPg 1950, S. 377

Großen Fachrat nur noch als Wirtschaftsprüfer (und Vorstandsvorsitzender der Wirtschaftsberatung AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) an, nachdem er die Hauptgeschäftsführung des Deutschen Städtetages niedergelegt hatte.

Aus Anlaß des 60. Geburtstages Peter van Aubels wurde ihm, dem nunmehrigen Vorstandsvorsitzenden der Wirtschaftsberatung AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, dem Vorstandsvorsitzenden der Studienstiftung des Deutschen Volkes und dem früheren Hauptgeschäftsführer des Deutschen Städtetages, das Große Verdienstkreuz des Verdienstordens der Bundesrepublik Deutschland verliehen; gleichzeitig wurde er Doktor juris honoris causa der Universität Köln[856] – und er wurde Ehrendoktor der Medizinischen Akademie Düsseldorf[857].

6.3 Erich Potthoff

Neben Peter van Aubel darf auch Erich Potthoff nicht fehlen. Erich Potthoff wurde am 10. Januar 1914 in Köln geboren;[858] er starb im Alter von 91 Jahren am 2. Mai 2005 in Düsseldorf.[859]

Nach einer kaufmännischen Praxis studierte Erich Potthoff Betriebswirtschaftslehre an der Universität zu Köln und wurde 1941 zum Dr. rer. pol. promoviert; er war ab 1961 Lehrbeauftragter an der Universität Hamburg und von 1963 bis 1980 Honorarprofessor an der Universität zu Köln[860], der er als Schmalenbach-Schüler stets besonders verbunden blieb[861].

1937 bis 1946 war Erich Potthoff persönlicher Assistent von Eugen Schmalenbach und zwar zunächst als Werkstudent, bevor er Handlungsbevollmächtigter und ab 1943 Prokurist in Schmalenbachs Treuhand-AG in Köln wurde. Erich Potthoff war einer

[856] Wpg 1954, S. 311
[857] WPg 1960, S. 432
[858] Eugen_Cordes, Umschlagseite
[859] FN 6/2005, S. 420
[860] Eugen_Cordes, Umschlagseite; ht29 Potthoff
[861] FN 6/2005, S. 420

der „Treuesten der Treuen“ im Schmalenbach-Kreis.[862] Als nach dem Attentat auf Hitler Eugen Schmalenbach und seine Frau untertauchen mußten, war Erich Potthoff durch seine umfangreiche Reisetätigkeit wichtigster Verbindungsmann Schmalenbachs zur Außenwelt. Die staatseigene Bergwerksgesellschaft Hibernia, deren kaufmännischer Direktor ebenfalls ein Schmalenbach-Schüler war, ließ nämlich von Schmalenbachs Treuhand-AG die Unternehmensleitung gründlich durchleuchten, und diesen großen Organisationsauftrag, der ihn bis zum Kriegsende stark beanspruchte, nahm Erich Potthoff wahr.[863] – Im März 1946 teilte der Prokurist der Treuhand-AG, Erich Potthoff, dem geschäftsführenden Vorstand mit, daß er in vollem Einverständnis mit Eugen Schmalenbach noch im selben Monat aus der Treuhand-AG ausscheiden wolle.[864]

Erich Potthoff sollte Eugen Schmalenbach über dessen Tod hinaus verbunden bleiben: Er gehörte von 1946 bis 1983 dem Vorstand der 1952 in Schmalenbach-Gesellschaft umbenannten Schmalenbach-Vereinigung an; von 1968-1971 war er deren Präsident und anschließend drei Jahre deren Vizepräsident.[865]

Erich Potthoff trat im 1946 in die SPD ein und war bis 1947 Abgeordneter im von der britischen Besatzungsmacht eingesetzten Landtag von Nordrhein-Westfalen,[866] bevor er 1947 Mitglied der Zweizonenverwaltung in der Bizone wurde.[867] 1946 bis 1949 und 1952 bis 1956 war Erich Potthoff Leiter des wirtschaftswissenschaftlichen Instituts des Deutschen Gewerkschaftsbundes (DGB) in Köln und 1957 bis 1962 Vorstandsmitglied des Zentralverbandes Deutscher Konsumgenossenschaften in Hamburg,[868]

1949 bis 1952 gehörte Erich Potthoff der Stahltreuhändervereinigung in Düsseldorf unter deren Vorsitzendem Heinrich Dinkelbach an. Die Aufgabe der Stahltreuhändervereinigung bestand in der Umgestaltung der Eisen- und Stahlindustrie mit dem Ziel

[862] Eugen_Cordes, Umschlagseite S. 178 und S. 205; ht29 Potthoff
[863] Eugen_Cordes, S. 184 und S. 207
[864] Eugen_Cordes, S. 263
[865] Eugen_Cordes, Umschlagseite, S. 194 und S. 265; FN 6/2005, S. 420
[866] Alemann 2000, S. 32; ht2 Potthoff; ht29 Potthoff
[867] ht29 Potthoff
[868] ht29 Potthoff

der Förderung der Gesundung der deutschen Wirtschaft.[869] Wie der Wirtschaftsprüfer Dr. Heinrich Deist repräsentierte der Schmalenbach-Schüler Erich Potthoff die Arbeitnehmerseite.[870]

1958 wurde Erich Potthoff zum Wirtschaftsprüfer bestellt und war dann von 1963 bis 1979 zunächst Mitglied und später Vorsitzender des Vorstandes der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Wirtschaftsberatung AG (WIBERA) in Düsseldorf.[871]

Dem Wirtschaftsprüfer Erich Potthoff war es ein selbstverständliches Anliegen, ehrenamtliche Aufgaben in den Berufsorganisationen zu übernehmen und damit seine Kenntnisse und Fähigkeiten einzusetzen, um die Entwicklung des Berufsstandes an verantwortlicher Stelle zu begleiten. 1963 wurde er in den Verwaltungsrat des IDW berufen und wirkte schon in diesem Gremium, vor allem aber als Mitglied des Vorstandes – dessen Vorsitzender er von 1968 bis 1974 war –, maßgeblich an der Gestaltung berufsständischer und fachlicher Entwicklungen mit. Im Rahmen der Facharbeit leitete er den Fachausschuß für kommunales Prüfungswesen und den Fachausschuß für Unternehmensberatung. Auf internationalem Parkett vertrat er mit diplomatischem Geschick und Weitblick die deutschen Interessen in der Assemblée des Délégués der U.E.C. und ebenso als Mitglied der EWG-Richtlinien-Studiengruppe „Gesellschaftsrecht“. Besonderes Anliegen war Erich Potthoff darüber hinaus auch die Förderung des Berufsnachwuchses; erwähnt werden soll in diesem Zusammenhang seine Mitarbeit im IDW-Fachausschuß für Aus- und Fortbildung.[872] – Als Zeichen der besonderen Wertschätzung seiner in einem langen, erfolgreichen Berufsleben erbrachten Leistungen wurde dem Wirtschaftsprüfer Professor Dr. rer.pol. 1983 die Ehrenmitgliedschaft im IDW verliehen.[873] Seine durch außerordentliche Einsatzbereitschaft geprägten Aktivitäten auch außerhalb der beruflichen Anforderungen – er war Mitglied der Unternehmensrechtskommission beim Bundesjustizministerium, Vorsitzender des Rationalisierungs-Kuratoriums der Deutschen Wirtschaft und Mitglied der Rheinisch-

[869] Pritzkoleit, S. 237
[870] Pritzkoleit, S. 226; ht29 Potthoff
[871] Eugen_Cordes, Umschlagseite; FN 6/2005, S. 420; ht29 Potthoff
[872] FN 1-2/2004, S. 118; FN 6/2005, S. 420
[873] FN 1-2/2004, S. 118

Westfälischen Akademie der Wissenschaften[874] – waren verdienter Anlaß der öffentlichen Würdigung durch die Verleihung des Großen Bundesverdienstkreuzes des Verdienstordens der Bundesrepublik Deutschland.[875] 1996 verlieh ihm die Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität Münster die Würde eines Ehrendoktors.[876]

Mit Erich Potthoff verstarb einer der letzten Zeitzeugen der Vorkriegs-Betriebswirtschaftlehre, der als engster Mitarbeiter des aus dem Amt getriebenen Eugen Schmalenbach in einmaliger Weise das Vermächtnis dieses großen Betriebswirtschaftlers aktiv bewahrt hat.[877]

6.4 Wilhelm Elmendorff

In Wilhelm Elmendorff tritt eine Person auf, deren hauptsächliches Wirken erst in den Jahrzehnten nach dem Zweiten Weltkrieg stattfindet. Und da hat Elmendorff wie kaum ein anderer vieles für den Berufsstand getan und geleistet[878].

Wilhelm Elmendorff wurde am 3. September 1903 als Sohn eines mittelständischen Einzelhändlers in Duisburg geboren; er starb am 26. April 1989 und ist auf dem Friedhof in Düsseldorf-Lohausen begraben[879]. Nach Abitur an einem Realgymnasium, Studium der Volkswirtschaftslehre und anschließender Promotion wurde der bekennende Katholik Elmendorff Mitglied der Wirtschaftsredaktion des Zentralorgans der Zentrumspartei, der GERMANIA in Berlin, bis diese 1933 verboten und ihr Wirtschaftsredakteur damit arbeitslos wurde. Elmendorff fand dann durch Dr. Wollert[880], einen ehemaligen Kommilitonen, als „freier“ Mitarbeiter Unterschlupf bei der Deutschen Baurevision Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, wo er Berichtskorrekturen zu lesen hatte. Immerhin erwarb Elmendorff so eine Fachkompetenz, die es ihm ermög-

[874] FN 6/2005, S. 420
[875] FN 1-2/2004, S. 118
[876] ht37 Potthoff
[877] ht38 Potthoff
[878] Max Schwarz: Wandel im Leitbild des Wirtschaftsprüfers. In: WPg 1973, S. 469
[879] mündliche Auskunft auf Grund des Archivs der IDW-Bibliothek vom 20. Februar 2007
[880] Dabei denkt man gleich an die spätere Wollert Elmendorff KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

lichte, 1938 das Wirtschaftsprüferexamen zu bestehen, woraufhin er noch im selben Jahr in den ‚Fachrat' des damaligen Instituts der Wirtschaftsprüfer berufen wurde. Nach „Selbstentlassung" aus dem Kriegsdienst stieß er zu dem 1945 von Eugen Schmalenbach gegründeten Bilanzausschuß für Nordrhein-Westfalen, aus dem im Februar 1946 das Institut der Wirtschaftsprüfer in der Nord-Rheinprovinz und Westfalen entstand, das im Dezember 1946 in Institut der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) umbenannt wurde. Von 1949 bis 1968 war Elmendorff Mitglied des Instituts-Vorstandes (dem er von 1959 bis 1964 vorsaß) und von 1949 bis 1965 gleichzeitig Vorsitzender dessen Hauptfachausschusses.[881]

Nach dem Zusammenbruch des nationalsozialistischen „Führerstaates" sollte auch die durch ihn belastete Berufsordnung neu geschaffen werden. Für die hierzu erforderlichen Gespräche mit der britischen Besatzungsmacht erwies es sich als ein glückhafter Umstand, daß in der Mindener Wirtschaftsverwaltung sowohl der Erstverantwortliche, Oberst J. R. Kellam, und sein Mitarbeiter H. L. Gage (vor dem Krieg Fachmitarbeiter von Price, Waterhouse & Co. in Berlin) von Beruf „Chartered Accountants"[882] als auch Dr. Viktor Agartz, der Unterverantwortliche, von Beruf Wirtschaftsprüfer waren. Die auf diesem Wege geschaffene Berufsordnung galt zunächst für die britische Zone, wurde dann ausgedehnt auf die amerikanische und die französische Zone sowie auf die westlichen Sektoren von Berlin; sie blieb bis 1961, als endlich eine bundeseinheitliche Berufsordnung geschaffen werden konnte, in Kraft.[883]

Daß sich die unter der Federführung des ‚Instituts der Wirtschaftsprüfer' seit Anfang der 50er Jahre angestrebte neue Berufsordnung um zehn Jahre verzögerte, hatte seinen Grund in berufsinternen Auseinandersetzungen: wie schon zu Beginn des Wirtschaftsprüferberufs wurde wiederum die Auffassung vertreten, daß Abschlußprüfer nur eine natürliche Person und keine Gesellschaft sein könne.[884]

---

881 Rudolf J. Niehaus: „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …" – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 965

882 Markus, p. 277

883 Rudolf J. Niehaus: „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …" – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 965 f.

884 Rudolf J. Niehaus „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …" – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 966

> Die Schärfe der Auseinandersetzung wurde deutlich in einem vor dem Oberlandesgericht Düsseldorf geschlossenen Vergleich, wonach beide Seiten ihre Äußerungen in der Streitfrage nicht als „Beleidigung“ der jeweils anderen Seite angesehen wissen wollten.[885]

Um das drohende Auseinanderfallen des Berufes in Einzelpraxen und WP-Gesellschaften zu verhindern, mußte Elmendorff in vielen Tag-und-Nacht-Sitzungen mit geduldigen Gesprächen, aber auch mit Standfestigkeit, den, letztlich erfolgreichen, Vermittler spielen.[886]

Ebenfalls zu Beginn der 50er Jahre suchte der deutsche Berufsstand den Kontakt mit ausländischen Kollegen wieder aufzunehmen, zunächst mit den französischen und den belgischen Berufsorganisationen. Als dann 1951 die Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers (U.E.C.) gegründet wurde, war der deutsche Berufsstand schon selbstverständlich eines der Gründungsmitglieder. Der als Realgymnasiast mit modernen Fremdsprachen aufgewachsene Wilhelm Elmendorff spielte auf der internationalen Bühne von vornherein eine herausragende Rolle, was 1961 seine äußere Anerkennung in der Wahl zum Präsidenten der U.E.C. fand.[887]

Unter dem Vorstandsmitglied des IDW und dem Vorsitzenden dessen Hauptfachausschusses Wilhelm Elmendorff wurden folgende Probleme angepackt und gelöst:[888]

- Relativ geringfügig war die Regelung der „Aufstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.1946 unter besonderer Berücksichtigung der Kriegsverluste und im Ausland“. Nicht nur relativ, sondern auch absolut eine gewaltige Aufgabe mußte gelöst werden mit der Gesetzgebung zur „D-Mark-Eröffnungsbilanz“. Hierzu

[885] Rudolf J. Niehaus „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …“ – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 966
[886] Rudolf J. Niehaus „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …“ – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 966
[887] Rudolf J. Niehaus „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …“ – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 966
[888] Rudolf J. Niehaus „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …“ – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 967

waren Sitzung auf Sitzung des Hauptfachausschusses und seiner zur Klärung von Einzelfragen eingesetzten Sonderausschüsse nötig.

- Schon 1949 beschloß der Vorstand des IDW die Herausgabe eines WP-Jahrbuches oder WP-Handbuches, einmal, um einen schnellen Zugriff auf praxisrelevante Informationen zu schaffen, zum anderen aber, um die Identifikation und das Selbstverständnis der Berufsangehörigen zu steigern. – Wilhelm Elmendorff trug selbst das Kapitel über Vorschriften der Rechnungslegung in Gesetzen außerhalb des HGB bei.

- Ebenfalls schon 1949 hatte der IDW-Vorstand einen Gedankenaustausch der Berufsangehörigen in kleineren Kreisen beschlossen. Dem Austausch fachlicher Erfahrungen durch Diskussion in auf zwanzig Teilnehmer begrenzten Gruppen mit Dokumentation in einem Protokoll dienten dann die meist im November stattfindenden Arbeitstagungen in Baden-Baden. In diesen Arbeitsgruppen fand eine beabsichtigte Mischung der Diskussionsteilnehmer aus großen und kleinen, aus eher abschlußprüfenden und mehr beratenden Praxen, aus alten und jungen Kollegen statt. Die in Protokollen festgehaltenen Diskussionsergebnisse der Praktiker lieferten dem Hauptfachausschuß eine Rückkopplung für die eigene Facharbeit.

Wilhelm Elmendorff war viele Jahre lang Aufsichtsratsvorsitzender der Preussag AG, die 1959 als erstes großes Bundesunternehmen privatisiert worden war, um „Volksaktien“ zu schaffen und dadurch die „Volksaktionäre“ mit Wesen und Wirken von Aktien und Aktiengesellschaften vertraut zu machen und damit eine gesellschaftspolitische Aufgabe zu lösen. Elmendorff sah als ein dem Ganzen gegenüber Verpflichteter mit tiefem Verständnis für Probleme der Zeit auch hierin seine Aufgabe der modernen Gesellschaft gegenüber.[889]

[889] Rudolf J. Niehaus „Es kann die Spur von meinen Erdentagen …“ – Zum 100. Geburtstag von Dr. Wilhelm Elmendorff. – In: WPg 2003, S. 967; Schwarz, Max: Wandel im Leitbild des Wirtschaftsprüfers. In: WPg 1973, S. 469

6.5 Price Waterhouse und Kontinentale Treuhandgesellschaft

Das Ausscheiden von Price, Waterhouse & Co. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft aus dem und das Eintreten der neugegründeten Kontinentalen Treuhandgesellschaft m.b.h. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in den deutschen Markt illustriert beispielhaft einmal die Verquickung der in Deutschland tätig gewesenen und tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit der Außen- und Wirtschaftspolitik des NS-Staates und zum anderen die chaotischen Verhältnisse in der ersten Nachkriegszeit.

Während der Austritt Deutschlands aus dem Völkerbund im Oktober 1933, die Einführung der allgemeinen Wehrpflicht im März 1935 und die Besetzung des bis dahin entmilitarisierten Rheinlandes 1936 zwar gegen internationale Abkommen des Reiches verstießen, war ihre Wirkung aber doch im wesentlichen auf das Reich beschränkt. Mit dem Anschluß Österreichs an das Reich im März 1938 – dem im Oktober 1938 als Ergebnis des Münchener Abkommens die Besetzung des Sudentenlandes, im März 1939 die Umwandlung der Rest-Tschechoslowakei in das Reichsprotektorat Böhmen und Mähren, und im selben Monat die Abtretung des Memellandes durch Litauen folgen sollten – versuchte sich das Reich jedoch an einer Umgestaltung des außerdeutschen Europas.

6.5.1 Price, Waterhouse & Co. (PW&Co.)

Parallel zu der dadurch gegebenen Verschärfung der außenpolitischen Lage seit dem Frühjahr 1938, der sich der NS-Staat gegenüber sah, wuchs sein Druck, in Deutschland als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugelassene ausländische Prüfungsgesellschaften auszuschließen. Price, Waterhouse & Co.[890] wurde aufgefordert, bei den Prüfungen der Ruhrchemie A.G. (und der Ruhrbenzin A.G.) nur noch deutsche Prüfer einzusetzen. Darüber hinaus durften keine Arbeitspapiere – die ja doch Eigentum der Prüfungsgesellschaft waren – ohne Einwilligung des diese wehrwirtschaftlichen

[890] Markus schreibt zwar nur „Price Waterhouse“, aber firmenrechtlich war die Erweiterung um „& Co.“ als ein Zusatz, der andere Gesellschafter kenntlich machte, erforderlich. – „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ ist berufsrechtlich Firmenbestandteil, auch wenn dieser Zusatz im allgemeinen Sprachgebrauch häufig wegfällt.

Unternehmen überwachenden Beauftragten des Reichskriegsministeriums aus den Unternehmen herausgebracht werden. Auch die Prüfung der Jahresabschlüsse zum 30. September 1938[891] wesentlicher Teilunternehmen der Vereinigten Stahlwerke (VSt) – ebenfalls Wehrwirtschaftsunternehmen – durch PW&Co. unterlag Einschränkungen: die Prüfungen vor Ort, d. h. die Prüfungsüberwachung, die Unterzeichnung der Bestätigungsvermerke und das maschinelle Schreiben der Prüfungsberichte durften nur durch deutsche Staatsangehörige vorgenommen werden. Nach erfolgter Jahresabschlußprüfung durfte PW&Co. die Arbeitspapiere nicht behalten, sondern mußte sie von der Innenrevision der Vereinigten Stahlwerke unter Verschluß nehmen lassen. Gegen die Interessen oder die Sicherheit des Reiches durfte kein Berichtsinhalt verstoßen; nur *ein* Berichtsexemplar durfte in den PW&Co. Niederlassungen Berlin und Düsseldorf verbleiben, in die als einzige Nicht-Deutsche nur der britische Partner Neill und der niederländische Partner Willem Voors – die als Wirtschaftsprüfer (deutschen Rechts) sowieso zur Verschwiegenheit verpflichtet waren – Einblick nehmen durften. Am 10. Mai 1939 mußte Neill, Senior-Partner in Deutschland, zusammen mit zwei anderen britischen Geschäftsleuten – wohl als Vergeltungsmaßnahme auf die Ausweisung dreier deutscher Nationalsozialisten aus Großbritannien – Deutschland verlassen.[892]

Im Sommer 1939 wurde in mehreren Gesprächen zwischen Reichswirtschaftsministerium und Institut der Wirtschaftsprüfer die Möglichkeit erörtert, ausländische Prüfungsgesellschaften insbesondere aus der Prüfung von Rüstungsbetrieben auszuschließen. Schließlich forderte das Reichswirtschaftsministerium u. a. vom Reichsaußenministerium ein Rechtsgutachten an zu der Frage, wie verfahren werden solle, wenn sich deutsche Unternehmen bei der Aufnahme ausländischer Darlehen vertraglich zur Prüfung ihrer Jahresabschlüsse durch ausländische Prüfungsgesellschaften verpflichtet hatten. Hierbei handelte es sich u. a. um folgende Unternehmen, die wesentlich wehrwirtschaftliche oder ausgesprochene Rüstungsbetriebe waren: Gutehoff-

[891] Die Montanunternehmen hatten aus Praktikabilitätsüberlegungen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr: die körperliche Stichtagsaufnahme der im Freien lagernden Vorräte sollte nicht am 31. Dezember wegen der dann herrschenden Witterungsunbilden vorgenommen werden müssen.

[892] Markus, p. 268 f.

nungshütte A.G. in Oberhausen, Ilseder Hütte A.G. in Peine, Adam Opel A.G. in Rüsselsheim, Rheinisch-Westfälische Elektrizitätswerke A.G. in Essen und Vereinigte Elektrizitätswerke A.G. in Dortmund, alle geprüft durch Haskins & Sells, sowie um: Großkraftwerke Mannheim A.G. in Mannheim, Elektrizitätswerk Unterelbe A.G. in Altona, Ruhrchemie A.G. in Oberhausen, Berliner Verkehrs A.G. in Berlin und Gelsenkirchener Bergwerks A.G. in Essen, sowie vor allem Vereinigte Stahlwerke A.G. in Düsseldorf , sämtlich geprüft durch PW&Co.[893]

Mit Ausbruch des Krieges am 3. September 1939 stellten die britischen Prüfungsgesellschaften, darunter PW&Co., ihre Tätigkeit in Deutschland ein, während die amerikanischen Prüfungsgesellschaften, darunter Haskins & Sells, noch bis 1940 weiter arbeiteten, da Amerika neutral blieb und somit von dem Kriegsausbruch in Europa nicht direkt berührt wurde.[894]

Da aber auch amerikanische Prüfungsgesellschaften unter das Verdikt „Ausländer raus!“ fielen, schlug der Stellvertreter des Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Dr. Hans Adler, auf Geheiß des Reichswirtschaftsministeriums vor, daß Haskins & Sells für die Dauer des Krieges die Tätigkeit einstellen und der als ihr Geschäftsführer eingetragene Dr. Karl Brauns die Prüfungsmandate als Einzelprüfer übernehmen solle; so geschah es mit Wirkung ab 1. April 1940.[895]

Ebenfalls im Sommer 1939 wurden die Einschränkungen, die die Prüfung der Jahresabschlüsse der Vereinigten Stahlwerke betrafen, ebenso wie die Ausweisung des Partners Neill aus Deutschland, in Paris von den Partnern der kontinentaleuropäischen Price, Waterhouse Gesellschaften diskutiert mit dem Ergebnis, daß ein Kern von britischen Staatsangehörigen nach eigenem Ermessen in Deutschland verbleiben solle, daß man die Treuhänder der amerikanischen Obligationengläubiger auf eine Einschränkung oder gar auf einen Verzicht der Erteilung eines Bestätigungsvermerks vorbereiten wolle, daß man keine weiteren Einschränkungen hinzunehmen gewillt sei, und daß

[893] Markus, p. 269 f.
[894] Markus, p. 270
[895] Markus, p. 271

ein oder mehrere PW&Co. Partner die ganze Angelegenheit mit Vertretern der Vereinigten Stahlwerke besprechen sollten. Dieses Gespräch wurde von dem nunmehr einzigen in Deutschland verbliebenen PW&Co. Partner, dem Niederländer Voors, mit Heinrich Dinkelbach, dem Finanzdirektor der VSt, geführt, der jahrelang mit PW&Co. vertrauensvoll zusammengearbeitet hatte, nunmehr jedoch noch weitergehende von der Reichsregierung geforderte Einschränkungen anzukündigen hatte, woraufhin PW&Co. die Niederlegung des Prüfungsmandats bekannt gab. Dinkelbach bat dann um Fortführung des Beratungsmandats sowie um Fortführung des Prüfungsmandats bei den Auslandstöchtern, und er erbat Unterstützung bei der Überführung der deutschen Prüfungsmandate; hierzu machte er einen Vorschlag, der weitreichende Folgen haben sollte:[896]

Da, wie allgemein bekannt, der Prüfungsauftrag VSt einen so wesentlichen Teil des Düsseldorfer PW&Co. Geschäftes darstellte, daß sein Verlust die Entlassung einer erheblichen Zahl von Fachmitarbeitern mit Erfahrung gerade in dieser Prüfung zur Folge gehabt hätte, sollten diese Fachmitarbeiter unter der Leitung eines erfahrenen Wirtschaftsprüfers eine Prüfungsgesellschaft gründen, eigens zur Fortführung des VSt Prüfungsmandats; dies würde sowohl für die VSt Aktionäre annehmbar sein als auch die Möglichkeit bieten, bei Änderung der internationalen Verhältnisse die Mandate auf PW&Co. rückübertragen zu können. Bei PW&Co. hatten inzwischen zwar die Wirtschaftsprüfer Wilhelm Hilger, Heinz Maerten, Johann Philippi und Herbert Rätsch die nötige Erfahrung in der Durchführung großer Prüfungsmandate, sie schienen jedoch als Mittdreißiger zu jung zur Leitung einer solchen Gesellschaft, und Dinkelbach schlug deshalb den Wirtschaftsprüfer Dr. Peter van Aubel als Seniorpartner dieser Gesellschaft vor, welchem Vorschlag PW&Co. in der Form zustimmte, daß die Prüfungsmandate auf die Gesellschaft bürgerlichen Rechts van Aubel / H. Rätsch übergehen sollten.[897]

Als nach Kriegsausbruch die Vermögensgegenstände von PW&Co. Deutschland verflüssigt und die Verbindlichkeiten getilgt worden waren, nahm Philippi mit Zustim-

[896] Markus, p. 271 ff.
[897] Markus, p. 273

mung von Voors Kontakt mit Rätsch und den anderen deutschen Wirtschaftsprüfern von PW&Co. sowie mit van Aubel wegen der Mandatsübernahme – und der Rückgabe der Mandate an Price, Waterhouse nach dem Krieg – auf. Es wurden verschiedene Möglichkeiten diskutiert:[898]

1. Die Düsseldorfer BGB Gesellschaft van Aubel / H. Rätsch weitet sich nach Berlin aus und nimmt die ehemaligen PW&Co. Wirtschaftsprüfer als Gesellschafter auf. – Dies war für in Berlin ansässige ehemalige PW&Co. Wirtschaftsprüfer nicht annehmbar.

2. Das Berliner Büro wird eine Abteilung der Wirtschaftsberatung (deutscher Städte A.G.), deren Vorstandsvorsitzender ebenfalls van Aubel war. – Da die Aktien der Wirtschaftsberatung in der Hand von Kommunen lagen, erachteten dies die ehemaligen PW&Co. Wirtschaftsprüfer als nicht vereinbar mit der Tradition von Price, Waterhouse.

3. Gründung einer eigenen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter ehemalige PW&Co. Wirtschaftsprüfer und van Aubel werden sollten. – Diese Möglichkeit war letztlich diejenige, die verwirklicht wurde.

Da die Mandanten nicht uferlos wegen eines Nachfolgeprüfers hingehalten werden konnten, drängte die Zeit. So kehrte Voors mit der Einverständniserklärung von Price, Waterhouse zu der dritten Lösung Ende September 1939 nach Deutschland zurück, und am 3. Oktober 1939 wurde die spätere Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. mit einem Stammkapital von 50.000 RM[899] gegründet mit den Geschäftsführern van Aubel und Rätsch, wobei van Aubel durch den Gesellschaftsvertrag ein Vetorecht gegenüber den Beschlüssen der anderen Gesellschaftern eingeräumt wurde. Am 5. Oktober 1939 unterschrieb Voors eine Abmachung, mit der die PW&Co. Mandate auf

[898] Markus, p. 274

[899] G.m.b.H.-rechtlich mußte das Stammkapital einer G.m.b.H. mindestens 20.000 RM betragen worauf mindestens 5.000 RM eingezahlt sein mußten. Berufsrechtlich mußten auf das Stammkapital einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Form einer G.m.b.H. mindestens 50.000 RM voll eingezahlt sein.

die Arbeitsgemeinschaft van Aubel / H. Rätsch und die spätere Kontinentale Treuhandgesellschaft übertragen wurden. Voors und die spätere Kontinentale Treuhandgesellschaft informierten in gesonderten Rundschreiben die Mandanten über den beabsichtigten Mandatsübergang.[900]

- Die Entwicklung des vorbeschriebenen Übergangs zeigt sich auch am Beispiel der Unterschriften unter den Bestätigungsvermerken zu den Jahresabschlüssen der zu den Vereinigten Stahlwerken gehörenden Deutsche Eisenwerke Aktiengesellschaft, Mülheim-Ruhr:

  - Der Bestätigungsvermerk vom 15. Dezember 1937 im an den Aufsichtsrat der Gesellschaft gerichteten Prüfungsbericht von Price, Waterhouse & C° ~~Chartered Accountants~~ [durchgestrichen] Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Düsseldorf über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1937 ist unterzeichnet von *Price, Waterhouse & Co.* [*handschriftlich*[901]] Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.[902]

  - Der Bestätigungsvermerk vom 14. Dezember 1938 im an die Gesellschaft gerichteten Bericht von Price, Waterhouse & C° Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Düsseldorf über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1938 ist unterzeichnet mit: Price, Waterhouse & Co. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch ppa. H. Rätsch Wirtschaftsprüfer und ppa. H. Maerten Wirtschaftsprüfer.[903]

  - Der Bestätigungsvermerk vom 15. Januar 1940 im an den Aufsichtsrat und Vorstand der Gesellschaft gerichteten Prüfungsbericht von Dr. van Aubel Wirtschaftsprüfer / H. Rätsch Wirtschaftsprüfer Berlin · Düsseldorf über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1939 ist unterzeichnet

900 Markus, p. 275 f.
901 In einer britischen und amerikanischen Gesellschaft zeichnet ein „Partner“ nicht mit *seinem* Namen, sondern mit dem Namen *seiner „partnership“*.
902 FWH/ 91
903 FWH/ 280

von DR. VAN AUBEL Wirtschaftsprüfer und H. RÄTSCH Wirtschaftsprüfer.[904]

Mit Kriegsende ergab sich folgendes:

- Van Aubel ging selbst und mit seiner eigentlichen Haupttätigkeit in der Wirtschaftsberatung nach Bad Godesberg; Rätsch wurde 1944 auf einer Geschäftsreise nach Rumänien von dessen Waffenstreckung überrascht und nach der Besetzung Rumäniens durch die Rote Armee dort interniert; er kehrte erst im Mai 1946 nach Düsseldorf zurück. Philippi war in Schlesien, konnte Berlin nicht mehr erreichen und landete nach zweimonatigem Fußmarsch im damals amerikanisch besetzten Trier. Er erneuerte seinen Vorkriegsanstellungsvertrag mit Price, Waterhouse & Co., nahm Untersuchungen bei der IG Farbenindustrie vor, machte eine Praxis in Wiesbaden auf und trennte sich von der Kontinentalen Treuhandgesellschaft. Maerten blieb in Berlin; Hilger ging nach Düsseldorf und leitete dort das nunmehrige Hauptbüro.[905] Ebenso wie Maerten blieb auch Fischer in Berlin, während Fritze in Gefangenschaft geraten war und daraus erst im Herbst 1945 entlassen wurde.[906]

- Während Rätschs Abwesenheit trug van Aubel die alleinige Verantwortung für die Abschlußprüfung der Vereinigten Stahlwerke. Nach Rätschs Rückkehr schied van Aubel, der mit dem Wiederaufbau der Wirtschaftsberatung und der Organisation des Deutschen Städtetages mehr als ausgefüllt war, 1947 aus der Arbeitsgemeinschaft van Aubel / H. Rätsch aus, sodaß Rätsch als alleiniger Gesellschafter der Prüfer der Vereinigten Stahlwerke und später der einer Reihe von Nachfolgegesellschaften der entflochtenen VSt, darunter als wichtigste der August Thyssen-Hütte A.G. in Duisburg-Hamborn, wurde.[907]

[904] FWH/ 91
[905] Markus, p. 285
[906] A_Hilger, S. 9
[907] Markus, p. 285

- Die Entwicklung des vorbeschriebenen Übergangs zeigt sich am Beispiel der Unterschriften unter den Bestätigungsvermerken zu den Jahresabschlüssen der August Thyssen-Hütte Aktiengesellschaft, Duisburg-Hamborn:

> Der Bestätigungsvermerk vom 23. September 1947 im an den Aufsichtsrat und den Vorstand der Gesellschaft gerichteten Prüfungsbericht von Dr. van Aubel Wirtschaftsprüfer H. Rätsch Wirtschaftsprüfer Düsseldorf über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1945 ist unterzeichnet von Dr. van Aubel Wirtschaftsprüfer H. Rätsch Wirtschaftsprüfer.[908]

> Der Bestätigungsvermerk vom 4. August 1948 im an den Aufsichtsrat und den Vorstand der Gesellschaft gerichteten Prüfungsbericht von Dr. van Aubel Wirtschaftsprüfer H. Rätsch Wirtschaftsprüfer Düsseldorf über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1946 ist unterzeichnet von H. Rätsch Wirtschaftsprüfer E. Bakenhus Wirtschaftsprüfer.[909]

> Der Bestätigungsvermerk vom 10.Januar 1950 im an den Aufsichtsrat und den Vorstand der Gesellschaft gerichteten Prüfungsbericht von H. Rätsch Wirtschaftsprüfer Düsseldorf über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1947 ist unterzeichnet von H. Rätsch Wirtschaftsprüfer.[910]

Dieser Situation sah sich Price, Waterhouse 1949 bei der Rückkehr nach Deutschland gegenüber. Price, Waterhouse wollte die nach Kriegsbeginn gegründeten Praxen übernehmen, wobei die Frage der Prüfung der Vereinigten Stahlwerke in der Praxis Rätsch zunächst in der Schwebe blieb. Die Verhandlungen zerschlugen sich aber endgültig im Februar 1950 – obwohl Rätsch an einer Einbindung in einen internationalen Verbund stark interessiert war –, woraufhin die Kontinentale Treuhandgesellschaft die bei Kriegsbeginn übernommenen Mandate an Price, Waterhouse zurückgab, auf welcher Basis man sich freundschaftlich trennte. Philippi und seine Praxis jedoch schlossen sich mit Price, Waterhouse zusammen.[911]

[908] VSt/ 2657
[909] VSt/ 2657
[910] VSt/ 2657
[911] Markus, p. 285 f.

6.5.2 Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. (KT)

Am 3. Oktober 1939 schlossen die Wirtschaftsprüfer Dr. Peter van Aubel, Otto Fischer, Dr. Herbert Fritze, Dr. Wilhelm Hilger, Johann Philippi und Herbert Rätsch vor dem Notar Dr. Hauss in Berlin einen Gesellschaftsvertrag über die Gründung einer Treuhandgesellschaft unter der Firma DEUTSCHE KONTINENTAL-TREUHANDGESELLSCHAFT M.B.H. mit Sitz in Berlin. Am 5. Oktober 1939 trafen der Wirtschaftsprüfer Willem Voors in eigenem Namen und als allein vertretungsberechtigter Gesellschafter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PW&Co. sowie die Gründer der Deutsche Kontinental-Treuhandgesellschaft m.b.H. in Gründung folgende Abmachung[912]:

1. PW&Co. hat mit dem 31. August 1939 die Geschäftstätigkeit im Deutschen Reich eingestellt; bis zur Gründung der G.m.b.H.i.Gr. führen die Gründer Geschäfte weiter, *soweit es sich nicht um Aufträge aus dem Stahlwerkskonzern handelt.*

2. Nach Eintragung der G.m.b.H.i.Gr. in das Handelsregister gehen alle Rechte und Pflichten der Gründer aus dieser Abmachung auf die G.m.b.H. über.

3. Mit Wirkung ab 1. September 1939 wird die G.m.b.H.i.Gr. oder werden deren Gründer die PW&Co. erteilten Aufträge weiter bearbeiten, wenn die Mandanten damit einverstanden sind. Für diese nach dem 31. August 1939 abzurechnenden Aufträge werden PW&Co. der ihr bereits entstandene Zeitaufwand und die entstandenen Barauslagen erstattet. – PW&Co. wird von jedweder Haftung freigestellt.

4. Am 31. August 1939 von PW&Co. bereits beendete Aufträge wird PW&Co. selbst berechnen; die G.m.b.H.i.Gr. bzw. die G.m.b.H. werden erforderlichenfalls bei der Einziehung der Gelder helfen.

[912] A_Abmachung

5. Es besteht Einigkeit darüber, daß die nicht bei PW&Co. verbleibenden Berliner Angestellten zu den bisherigen Gehältern übernommen werden.

6. In den Mietvertrag über Büroräume im ersten, zweiten und dritten Stock des Hauses Berlin W.8, Unter den Linden 51, treten die G.m.b.H.i.Gr. bzw. die G.m.b.H. ein.

7. Herrn Voors werden drei Zimmer überlassen, ebenso fallweise die für Abwicklungsarbeiten erforderlichen Angestellten.

8. Die G.m.b.H.i.Gr. bzw. die G.m.b.H. treten in die mit der Mix & Genest A.G., Berlin, geschlossenen Telefonverträge ein.

9. Die G.m.b.H.i.Gr. bzw. die G.m.b.H. treten in die mit der Berliner Kraft- und Licht (Bewag) A.G. und die mit den Städtischen Gaswerken in Berlin geschlossenen Verträge ein.

10. Die G.m.b.H.i.Gr. übernimmt die Einrichtungsgegenstände der PW&Co. vom 31. August 1939 zu einem Preis von RM 16.500.-.

11. Das noch verwertbare Büromaterial wird zu den PW&Co.-Selbstkosten übernommen.

12. PW&Co. wird die von ihr für die noch nicht beendeten Prüfungen bereits angelegten Arbeitspapiere der G.m.b.H.i.Gr. zur Verfügung stellen und das Eigentum daran entschädigungslos übertragen. Die Arbeitspapiere für bereits beendete Prüfungen werden die G.m.b.H.i.Gr. bzw. die G.m.b.H. entgeldlos treuhänderisch in Verwahrung nehmen und sorgfältig aufbewahren.

13. PW&Co. und die G.m.b.H.i.Gr. werden in gleichzeitigen Rundschreiben die Auftraggeber von der Veränderung der Verhältnisse in Kenntnis setzen.

14. Die G.m.b.H.i.Gr. bzw. die G.m.b.H. verpflichten sich ebenso wie Price Waterhouse, auf dem Gebiete der Wirtschaftsprüfertätigkeit nicht miteinander in Wettbewerb zu treten.

15. Alle vom 1. September bis zum 5. Oktober 1939 bei PW&Co. entstandenen Aufwendungen werden von der G.m.b.H.i.Gr. übernommen.

16. Alle mit dem Abschluß dieser Abmachung entstehenden Kosten und Steuern werden von den Vertragsparteien je hälftig getragen.[913]

Als das alles in Ordnung gebracht war, verließ am 9. Oktober 1939 Voors Deutschland endgültig und verlegte seinen Wohnsitz in die Niederlande.

Mit Rundschreiben vom 9. Oktober 1939[914] zeigte die Deutsche Kontinental-Treuhandgesellschaft m.b.H. den bisherigen Auftraggebern der Firma Price, Waterhouse & Co. ergebenst an, daß

- die unterzeichneten (reichs)deutschen Wirtschaftsprüfer Dr. van Aubel, Fischer, Dr. Fritze, Dr. Hilger, Johann Philippi sowie Rätsch zu einer Prüfungs- und Treuhandgesellschaft zusammengetreten sind und die Zulassung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beantragt haben;

- bis auf den als ersten Geschäftsführer hinzugetretenen Dr. van Aubel alle anderen Prokuristen der PW&Co. waren, und daß auch deren gesamter reichsbürgerschaftlicher Mitarbeiterstab übernommen wurde;

- die Leitung des Düsseldorfer Büros für das Rheinland, Westfalen, Baden und die Saarpfalz vom zweiten Geschäftsführer Rätsch übernommen wurde, daß den anderen Gesellschafter nach der Zulassung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

[913] Markus, p. 276
[914] A_Rundschreiben

Gesamtprokura erteilt werden wird – und daß dem Leiter der Berliner Steuer- und Devisenabteilung Gesamtprokura erteilt wurde;

- der geschlossene Übertritt der Mitarbeiterschaft und die Gründung der Gesellschaft das starke Vertrauen in die bisherigen Auftraggeber ausdrücken soll, von denen viele mit Rücksicht auf die Auftragszusammensetzung aus dem Reich und aus Übersee die Neugründung begrüßten auch zur Erhaltung der Eigenart des sprachenkundigen und mit den ausländischen Abschluß- und Prüfungsverfahrens vertrauten Prüferstabes;

- wesentliche bisherige Auftraggeber die früher PW&Co. erteilten Aufträge bereits auf die neue Gesellschaft überschrieben haben;

- angesichts der Besonderheit einzelner Aufträge weitere mündliche Auskünfte auf Anforderung gemacht werden würden.

Am 10. Januar 1940 wurde in das Handelsregister beim Amtsgericht Berlin N.65 unter Nummer HRB. 58667 die Firma Kontinentale Treuhandgesellschaft mit beschränkter Haftung eingetragen; Gegenstand des Unternehmens sollten sein: a) die Prüfung von Büchern und Abschlüssen anderer Unternehmen, auch von solchen mit kontinentalen und überseeischen Geschäfts- und Kapitalbeziehungen, b) Wirtschaftsberatung und Beratung in Steuer-, Devisen- und Vermögensangelegenheiten, c) Treuhandtätigkeiten jeder Art. Eingetragen wurde ein Stammkapital von 50.000,-- RM. Geschäftsführer waren Dr. van Aubel und Rätsch, die die Gesellschaft gemeinsam oder jeder einzeln in Gemeinschaft mit einem Prokuristen vertraten. – Vom Stammkapital übernahmen van Aubel RM 20.000 und Fischer, Fritze, Hilger, Philippi und Rätsch je RM 6.000, die durch 5%ige aus Gehaltszahlungen zu tilgende von PW&Co. gewährte Darlehen finanziert wurden.[915] – Gesellschafter der KT durften *nur in ihr tätige Wirtschaftsprüfer* sein; bei Ausscheiden eines Gesellschafters mußte der Geschäftsanteil zum *Nenn*wert zurückgegeben werden, ebenso wie ein neu eintretender Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zum *Nenn*wert erwerben konnte.

[915] Markus, p. 275

Mit Rundschreiben vom 15. Januar 1940[916] zeigte die Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch Dr. van Aubel und H. Rätsch den Auftraggebern ergebenst an, daß

- die Gesellschaft am 10. Januar 1940 in das Handelsregister Berlin eingetragen wurde, nachdem auf Veranlassung des Registerrichters die ursprünglich vorgesehene Firma Deutsche Kontinental-Treuhandgesellschaft trotz vorbehaltloser Empfehlung durch ein Gutachten der Industrie- und Handelskammer Berlin und das Institut der Wirtschaftsprüfer geändert werden mußte (am 3. Januar 1940), weil der Zusatz „Deutsch“ bei Neugründungen voraussetze, daß das Deutsche Reich beteiligt sei; - auf eine Beschwerde hiergegen wegen Rechtsirrigkeit wurde verzichtet, um die Zulassung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht zu verzögern;

- die Gesellschaft auf Grund eines Beschlusses des Zulassungsausschusses bei der Industrie- und Handelskammer Berlin am 10. Januar 1940 als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zugelassen und in das Register der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer eingetragen wurde;

- nach Eintragung und Zulassung nunmehr die Aktiengesellschaften unter den Auftraggebern gebeten werden, in Zukunft die Gesellschaft selbst als Abschlußprüferin wählen zu lassen – die auch bei freiwilligen Abschlußprüfungen die berufsübliche Haftung im Rahmen des Aktiengesetzes übernehmen werde;

- inzwischen auch den Mitgesellschaftern Fischer, Fritze, Hilger und Philippi Gesamtprokura erteilt wurde.

Am 18. Mai 1940 trat Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Heinz Maerten als weiterer Gesellschafter in die KT ein und nahm damit den für ihn bei der Gründung freigehaltenen Platz ein.[917] – Von den von Fischer, Dr. Fritze, Dr. Hilger, Philippi und Rätsch

[916] A_Eintragung
[917] A_Hilger, S. 5

ursprünglich übernommenen je RM 6.000 gingen je RM 1.000,00 an Maerten, sodaß nunmehr jeder Gesellschafter außer van Aubel mit je RM 5.000,00 beteiligt war.

> Heinz Maerten besaß als einziger der Gesellschafter 1939 einen Personenkraftwagen, den er auf Anordnung des Wehrbezirkskommandos Ende August zwecks Ablieferung dort vorführen sollte. Gegen den dringenden Rat seiner Ehefrau, ihr die Ablieferung zu überlassen, folgte Maerten der an ihn als Halter gerichteten Aufforderung. Maerten wurde ohne jede vorherige militärische Ausbildung in eine Uniform gesteckt und zusammen mit seinem PKW zur Teilnahme am Polenfeldzug eingezogen[918].

Die KT als Geschäfts-, nicht als Rechtsnachfolgerin von PW&Co. konnte bei ihrer Gründung auf der berufliche Erfahrung der weltweit arbeitenden Price-Waterhouse-Organisation aufbauen, mit der sich ihre der PW&Co. entstammenden Gründer in meist über achtjähriger Tätigkeit im In- und Ausland vertraut gemacht hatten. Dr. van Aubel andererseits machte – obwohl er in die KT nur einen Teil seiner Arbeitskraft einbringen konnte – den bei PW&Co. aufgewachsenen Gründern die ziemliche Einseitigkeit ihrer beruflichen Ausbildung bewußt und gab aus der Fülle *seiner* beruflichen Erfahrungen viele Anregungen, die sich dann insbesondere in Aufbau und Sprachstil der Prüfungsberichte niederschlugen.[919]

Der ursprüngliche Mandantenstock der KT war die gesamte Klientel von PW&Co., ausgenommen die Vereinigte Stahlwerke A.G., die ja schon vor dem Kriege auf die Arbeitsgemeinschaft Dr. van Aubel / H. Rätsch übergegangen war.[920]

Eine erste Erweiterung dieses Mandantenstammes erfolgte durch die Übernahme der Mehrzahl der vom Berliner Büro von Whinney, Murray, Baguley & Co. betreuten Kunden[921] – ausgenommen die Anglo-Iranian Oil Company, die spätere BP[922] – von

[918] A_Hilger, S. 5
[919] A_Hilger, S. 6
[920] A_Hilger, S. 5
[921] A_Hilger, S. 7
[922] Markus, p. 276

denen ein Teil auch nach dem Kriege mit der KT in engster geschäftlicher Verbindung blieb[923].

> Whinney, Murray, Baguley & Co. schloß ebenfalls zu Beginn des Krieges die deutschen Büros; allen britischen Prüfern, die Deutschland verlassen wollten, gelang dies.[924] Die Gesellschaft war damit an der Spitze verwaist und deshalb trat einer ihrer Prüfungsleiter, Heinz Neumaier, mit der KT in Verbindung. Am 31. Oktober 1939 schloß die KT mit dem als Abwesenheitspflegerin für den Wirtschaftsprüfer Douglas Fowles bestellten Fräulein Dous einen Praxisübernahme-Vertrag für die Berliner Zweigniederlassung von Whinney, Murray, Baguley & Co.[925] – Neumaier wurde später Mitgesellschafter der KT[926] und nach dem Kriege Geschäftsführer der Deutsche Zündholzgesellschaften G.m.b.H. (DZG) in Neu-Isenburg und später in Baiersbronn, mit der Badischen Maschinenfabrik G.m.b.H. in Karlsruhe-Durlach als bedeutendster Tochtergesellschaft. Die DZG war eine Tochtergesellschaft der aus dem Kreuger-Konzern hervorgegangenen STAB Svenska Tändsticks Aktie-Bolaget oder Swedish Match in Jonköping.[927]

Bis Mitte 1941 konnte die KT ihrer Berufsarbeit im wesentlichen ungestört nachgehen. Da ihre Auftraggeber mehrheitlich mit Unternehmen im feindlichen Ausland kapitalmäßig verflochten waren, interessierte sich sehr bald für die Arbeit der KT der für die Aufsicht über feindliches Vermögen eingesetzte Reichskommissar. Bei vielen von der KT in Deutschland betreuten ausländischen Unternehmen wurden die Vorstände deren deutscher Gesellschaften auch bei ihren Schwestergesellschaften im von deutschen Truppen besetzten Gebiet vom Reichskommissar zu Verwaltern eingesetzt. Deshalb hatte die KT bei Unternehmen in Norwegen, in den Niederlanden, in Belgien, Luxemburg und Frankreich, in Jugoslawien, aber auch in Ungarn und Rumänien Prü-

---

923 A_Hilger, S. 7
924 Markus, p. 276
925 A_Hilger, S. 7
926 A_Hilger, S. 7
927 Ivar Kreuger hatte der Weimarer Republik 1930 eine langfristige Staatsanleihe in Höhe von US-$ 125 Mio. gewährt, die durch ein Vertriebsmonopol für Zündhölzer auf 53 Jahre besichert war, das als Auslandsmonopol nicht unter das Kartellverbot des GESETZES GEGEN WETTBEWERBSBESCHRÄNKUNGEN fiel und erst 1983 auslief. Während der Geltungsdauer des Monopols konnten Zündhölzer nur über die Deutsche Zündwaren-Monopolgesellschaft in Frankfurt a. M. unter der Leitung von Walther-Per Fellgiebel, Sohn des als Folge des Attentats auf Hitler hingerichteten Generals der Nachrichtentruppe Fritz Erich Fellgiebel und Präsidiumsmitglied der ‚Ordensgemeinschaft der Ritterkreuzträger des Eisernen Kreuzes e. V.‘, bezogen werden.

fungen durchzuführen. Hierdurch und durch Aufträge des Reichskommissars für die Preisbildung zur Durchführung von Reihenuntersuchungen in wehrwirtschaftlich wichtigen Wirtschaftszweigen hatte die KT ausreichende Tätigkeiten auch dann noch, als die jährliche aktienrechtliche Pflichtprüfung nur noch alle zwei Jahre durchgeführt werden durfte.[928] Bis zum Kriegseintritt Amerikas konnte sogar über Prüfungen von deutschen Unternehmen mit amerikanischer Kapitalgrundlage ins Ausland berichtet werden.[929]

Schwierigkeiten bereitete hingegen die Einberufung zahlreicher Fachmitarbeiter. Die Neueinstellung von durch Kriegsmaßnahmen anderwärts freigestellten unerfahrenen Arbeitskräften steigerte die Verantwortung der Leitungskräfte. Darüber hinaus mußten – nachdem im Rahmen der dem Berufsstand für den „Feindkommissar“ und den „Preiskommissar“ übertragenen Aufgaben die KT zum „kriegswirtschaftlich gesicherten Betrieb zweiter Ordnung“ erklärt worden war – entsprechend der Kontingent-Auflagen durch die Rüstungsinspektion nach eigenem Ermessen Mitarbeiter für den Wehrdienst abgestellt werden.[930]

Die Erschwernisse wuchsen seit 1943 durch die Verschärfung des Bombenkrieges, der zu Behinderungen im Reiseverkehr, Schwierigkeiten in der hotelmäßigen Unterbringung sowie Störungen im Nachrichtenverkehr mit den im ganzen Reichsgebiet und teilweise im besetzten Ausland tätigen Mitarbeitern führte. Als im November die Büroräume Unter den Linden zerstört wurden, mußten nach einer vorübergehenden Notunterkunft der Bürobetrieb und das Archiv in die Privaträume der Berliner Gesellschafter verlagert werden.[931]

Das Kriegsende brachte mit dem völligen Zusammenbruch des Reiches die Aufteilung in Besatzungszonen mit einer nachgerade völligen Abtrennung der Russischen Zone und einer weitgehenden Isolierung Berlins. Dennoch wurde die Berufsarbeit unabhängig voneinander in Berlin und Düsseldorf wieder aufgenommen, die einberufenen

[928] A_Hilger, S. 7
[929] A_Hilger, S. 8
[930] A_Hilger, S. 8
[931] A_Hilger, S. 8 f.

Mitarbeiter fanden sich allmählich wieder ein, und bis zum Herbst 1945 konnte auch die Verbindung mit den verstreut in Berlin, Düsseldorf, Hamburg sowie Süddeutschland arbeitenden Prüfergruppen wieder hergestellt werden. Durch ihren beruflichen Werdegang konnten die Gesellschafter leicht mit den für die Kontrolle des ausländischen Vermögens eingerichteten Dienststellen der amerikanischen und britischen Besatzungsmächte Kontakt aufnehmen und somit Aufträge im Zusammenhang mit der Entflechtung der Montan- und chemischen Unternehmen akquirieren. Dies führte auch zur Eröffnung einer Zweigniederlassung in Frankfurt a. M. Angesichts der durch den Kriegsausgang eingetretenen Verhältnisse wurde der Hauptsitz der KT im Herbst 1946 nach Düsseldorf verlegt.[932]

Diese Tätigkeiten mußten mit Reisen auf offenen Kohlenzügen, Unterkünften in bestenfalls drittklassigen Hotels, und das alles bei mangelhafter Verpflegung und mit wertlosem Geld durchgeführt werden. Dennoch führte der sportliche Ehrgeiz aller Beteiligten[933] für einen Wiederaufbau dazu, daß die KT am Tage der Währungsreform, am 20. Juni 1948, wieder stark genug geworden war, um auch die Aufgaben aus der Währungsumstellung sowie aus der Neuordnung von Eisen und Stahl und Chemie bewältigen zu können.[934]

Als die Geschäftsvorgängerin der KT, also PW&Co., die Tätigkeit in Deutschland wieder aufnehmen wollte, haben mit einer Ausnahme die KT-Gesellschafter im Februar 1950 ihr Desinteresse an einer Rückgliederung erklärt. Nach Wiederzulassung von PW&Co. als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat KT dann den zu Beginn des Krieges von PW&Co. übernommenen Mandanten die Wiederaufnahme der PW&Co.-Tätigkeit angezeigt und mit „Letters of Resignation“ vom 24. Februar 1951 die Aufträge zurückgegeben. PW&Co. konnte sich in der Aufbauphase stark auf die JOHANN PHILIPPI & CO. WIRTSCHAFTSPRÜFER in Wiesbaden-Biebrich stützen, denn Philippi

[932] A_Hilger, S. 9 f.; S. 11

[933] Zur Illustration sei angeführt: Dr. Hilger wohnte in seinem Geburtsort Remscheid-Lennep, von wo er morgens zu Fuß zum Bahnhof Wuppertal-Oberbarmen ging; er erreichte dann mit dem Zug Düsseldorf-Benrath, um – wiederum zu Fuß – in das Büro in der Hofgartenstraße zu gelangen; abends das ganze umgekehrt mit dem Ziel, vor Beginn der Sperrstunde um 22:00 Uhr wieder zu Hause zu sein.

[934] A_Hilger, S. 10

war der einzige KT-Gesellschafter, der an einer Rückkehr zu PW&Co. interessiert war.[935]

> Auf Veranlassung des amerikanischen Property Control Officers ursprünglich in Trier, nach Einzug der französischen Besatzung dann in Wiesbaden, mußte Philippi für den Auftrag, eine Untersuchung der finanziellen Lage der I.G.Farbenindustrie A.G. in Frankfurt a. M. durchzuführen, eine eigene Praxis gründen, weil die Amerikaner eine haftungsbeschränkte KT als Auftragnehmer ablehnten. Die Praxis Philippi nahm ihre Tätigkeit am 14. August 1945 auf und wurde am 15. Oktober 1945 mit den Gesellschaftern Philippi und KT als JOHANN PHILIPPI & CO., ACCOUNTANTS, zum Handelsregister beim Amtsgericht in Wiesbaden angemeldet. Der Registerrichter lehnte die Bezeichnung „Accountants" ab und verlangte statt dessen „Wirtschaftsprüfer" *als Zusatz* (sic!). (Ein Mitarbeiter konnte nach der Auflösung des Büros der Arbeitsgemeinschaft Dr. van Aubel / H. Rätsch zum 1. September 1945 von dort übernommen werden.)[936] – Mit Wiederaufnahme der Tätigkeit von PW&Co. ging Philippi dorthin zurück, brachte seine Praxis mit ein und schied als Gesellschafter aus der KT aus.[937].

Durch die Rückgabe der Mandate an PW&Co. erlitt die KT in den Jahren 1953 bis 1954 einen erheblichen Umsatzrückgang, der erst 1955 wieder ausgeglichen werden konnte. In Berlin verstarb der Wirtschaftsprüfer Dr. Karl Brauns, dessen Praxis von der KT übernommen wurde und im Einverständnis mit der Witwe des Verstorbenen in die am 28. August 1954 ebenfalls in Berlin gegründete, am 5. November 1954 in das Handelsregister eingetragene und am 18. November 1954 als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zugelassene Brauns & Co. G.m.b.H. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft eingebracht wurde. Das betraf an Großaufträgen die ursprünglichen Haskins & Sells-Aufträge Gutehoffnungshütte (GHH), Ilseder Hütte (IH), Rheinisch-Westfälische Elektrizitätswerke (RWE) und Vereinigte Elektrizitätswerke (VEW); Opel gehörte nicht dazu. Wegen Umsatzsteuerersparnis und aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung

[935] A_Hilger, S. 12
[936] A_Ausarbeitung
[937] A_Hilger, S. 12

wurden, mit Ausnahme von RWE, nach und nach alle Großaufträge auf die KT überführt.[938]

Nicht nur wegen des Werdegangs der KT-Gesellschafter, sondern auch, weil inzwischen wieder ausländische Unternehmungen durch oder mit deutschen Gesellschaften in Deutschland auftraten, wurde der Kontakt mit amerikanischen Prüfungsgesellschaften gesucht. Nach einer nur vorübergehenden Verbindung mit Arthur Andersen & Co. – die 1960 eine völlig eigene Organisation in Deutschland aufbaute –, wurde eine dauerhafte Verbindung mit Arthur Young & Company geschlossen. Hieraus entstand eine Tochtergesellschaft mit je hälftiger Beteiligung, die Arthur Young & Company G.m.b.H. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, gegründet am 23. Juni 1960, am 18. Juli 1960 in das Handelsregister eingetragen und am 8. August 1960 als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zugelassen.[939] – Diese Verbindung wurde erst 1975 gelöst, als die Vorstellungen von Arthur Young und die der KT über eine künftige Strategie zu stark auseinander gingen.

Insbesondere durch entsprechende Wünsche der ausländischen Auftraggeber mußte die Rechts- und Steuerberatung stark ausgeweitet werden.[940]

Abschließend ist noch zu bemerken, daß nicht nur Philippi, sondern auch Rätsch und Dr. Hilger außerhalb ihrer KT-Gesellschafterstellung Aufträge in ihrer jeweils Einzelpraxis durchgeführt haben:

- Bei Rätsch verblieben nach dem Ausscheiden von van Aubel aus der Arbeitsgemeinschaft Dr. van Aubel / H. Rätsch aus dem Bereich der ehemaligen Vereinigten Stahlwerke an Nachfolgegesellschaften vor allem die Prüfungsaufträge August Thyssen-Hütte A.G. in Duisburg-Hamborn und Handelsunion A.G. (1954 zur Aufnahme der VSt-Handelsgesellschaften gegründet[941]) in Düsseldorf.

[938] A_Hilger, S. 13
[939] A_Hilger, S. 13
[940] A_Hilger, S. 14
[941] Uebbing 1991, S. 163

- Dr. Hilger erhielt an Prüfungsaufträgen die Eisenerzbetriebe der ehemals Vereinigten Stahlwerke, die Barbara Erzbergbau A.G. (Beteiligung der aus den ehemals Vereinigten Stahlwerken entflochtenen Nachfolgegesellschaften August Thyssen-Hütte, Dortmund-Hörder Hüttenunion, Phoenix-Rheinrohr, Rheinstahl und Ruhrstahl) in Düsseldorf für die deutschen und die Gewerkschaft Exploration für die ausländischen Erzlagerstätten. Bedeutender wurde die Gewerkschaft Exploration als Konsortialführer für die aus den ehemals Vereinigten Stahlwerken hervorgegangenen Konsorten August Thyssen-Hütte, Dortmund-Hörder Hüttenunion, Phoenix-Rheinrohr, Rheinstahl und Ruhrstahl in den hauptsächlichen Konsortien Konsortium Brasiliana und Konsortium Liberia. Mit der zunehmenden Erschließung von Vorkommen reicher Erze in Übersee hatte nämlich der deutsche Eisenerzbergbau seine Bedeutung verloren.[942]

  - Das Konsortium Brasiliana beutete durch die Ferteco Mineração S.A. und die Companhia de Mineração Serra da Moeda S.A. (MSM)[943] in Rio de Janeiro / Brazil brasilianische Erze mit einem Eisengehalt von 65%[944] aus. Nach der ursprünglichen Vereinbarung Konsortium Brasiliana vom 16. März 1955 sollten die entstehenden Kosten ab dem 1. Juli 1955 von den damaligen Konsorten nach folgendem Schlüssel aufgebracht werden: August Thyssen-Hütte A.G., Dortmund-Hörder Hüttenunion A.G. und Hüttenwerke Phoenix A.G. je 20%, Rohstoffhandel G.m.b.H. und Barbara Erzbergbau A.G. je 7,5% sowie Gußstahlwerk Bochumer Verein A.G., Niederrheinische Hütte A.G., Hüttenwerke Siegerland A.G., Ruhrstahl A.G. und Rhein.-Westf.Eisen-u.Stahlwerke A.G. je 5%.[945]

  - Das Konsortium Liberia beutete seit 1961 durch die Bong Mining Company Inc. mit Sitz Monrovia / Liberia, an der der liberianische Staat hälftig beteiligt war, Bong-Erz mit einem Eisengehalt von nur 40% aus, das an Ort und

942 Uebbing 1991, S. 94
943 telefonische Auskunft des langjährigen Jahresabschlußprüfers vor Ort, WP/StB Dr. Gerhard Kaulen, an den Verfasser am 18. Dezember 2006
944 Uebbing 1991, S. 94
945 FWH/ 2345

Stelle zu hauptsächlich Pellets mit einem Eisengehalt von 65% aufbereitet wurde.[946] – Der Verfasser erinnert sich. daß seinerzeit von einem Eisengehalt von nur 33% die Rede war.

- Außerdem prüfte Dr. Hilger in Einzelpraxis die Mannesmann Rohrleitungsbau G.m.b.H. in Düsseldorf und die Porsche-Diesel-Motorenbau G.m.b.H. in Friedrichshafen, beide Beteiligungsgesellschaften der entflochtenen Mannesmann A.G., sowie die mit der Mannesmann A.G. freundschaftlich verbundene Röhrenhandelsgesellschaft Stahlkontor Hahn A.G. in Düsseldorf, die im Zuge der Entschädigung der von den nationalsozialistischen Behörden zum Verkauf der Hahnschen Werke gedrängten Familie Hahn wieder entstand.

Zusammenfassend ist festzustellen, daß die KT ihren Auftraggebern eine vom Wechsel ihrer Inhaber und Mitarbeiter unabhängige Organisation für die Durchführung der dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zugedachte Aufgabe zur Verfügung gestellt hat, ohne sich in den Organen des Berufsstandes selbst zu engagieren.

[946] Uebbing 1991, S. 94

7 Rechnungslegung und Prüfung seit den 1960er Jahren

In diesem Kapitel muß noch beschrieben werden, wie sich die Wirtschaftsprüfung in Deutschland in den letzten 45 Jahren entwickelt hat. Waren die ersten dreißig Jahre als die Aufbaujahre schon von den unterschiedlichsten Einflüssen geprägt, so war das nichts im Verhältnis zu der Um-Prägung, die die deutsche Wirtschaftsprüfung seitdem erfahren hat.

War die Rechnungslegung in Deutschland seit Beginn ausgerichtet auf den Gläubigerschutz, und waren alle Bestimmungen zur Rechnungslegung diesem Gesichtspunkt untergeordnet, so trat mit dem Aktiengesetz 1965 zumindest für große Kapitalgesellschaften erstmals der Aktionärsschutz in Erscheinung. Mit dem Bilanzrichtlinien-Gesetz 1985 wurden zwecks Vereinheitlichung der Jahresabschlüsse in Europa die vierte, die siebte und auch die achte europäische gesellschaftsrechtliche Richtlinie in deutsches Recht transformiert und damit anglo-amerikanisches Gedankengut Bestandteil deutschen Bilanzrechts. Im Zuge dessen, was dann als „Globalisierung“ wirksam wurde, entstand neben und über der gemeinsamen europäischen Auffassung mit den International Accounting Standards und den International Standards on Auditing eine amerikanisch beeinflußte fast weltweite Harmonisierung von Rechnungslegung und Prüfung.

7.1 Deutschland

7.1.1 Aktiengesetz 1965

Einzelabschluß

Mit dem AKTIENGESETZ vom 6. September 1965 (AktG 1965) traten für die Rechnungslegung von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie deren Prüfung Neuerungen in Kraft, die sich auf einen verstärkten Aktionärsschutz und vor allem auf einen Konzernabschluß bezogen. Ausdrücklich wurde fest-

gestellt, daß die Herkunft des bis dahin geltenden AktG 1937 aus der nationalsozialistischen Zeit eine Reformbedürftigkeit grundsätzlich *nicht* begründete – auch wenn es z. B. in den §§ 70 Abs. 1 (Leitung der Aktiengesellschaft) und 128 Abs. 3 (Einschränkung der Berichterstattung im Geschäftsbericht) „der gemeine Nutzen von Volk und Reich" und in den §§ 70 Abs. 1 (Leitung der Aktiengesellschaft), 77 Abs. 3 (Vorstandsbezüge) und 98 Abs. 4 (Aufsichtsratsvergütung) die „Gefolgschaft" hieß – , sondern daß sich im Gegenteil in den achtzehn Jahren seiner Geltung *keine ernsten Mißstände* gezeigt hatten.[947]

Insofern wurde das AktG 1937 auch nicht grundlegend umgestaltet, sondern es wurden nur Veränderungen eingeführt. Deshalb soll im weiteren auch nur Grundsätzliches und sollen keine Ausnahmetatbestände, Wahlrechte u. dgl. angesprochen werden.

Zunächst wurden die Höchstwertvorschriften für die Vermögensseite der Bilanz durch die Festwertvorschriften der §§ 153 Abs. 1 und 155 Abs. 1 AktG 1965 ersetzt, damit keine stillen Willkür-Reserven mehr gebildet werden konnten. Allerdings konnten weiterhin stille Reserven gebildet werden, wenn dies in der Steuerbilanz ermöglicht war und diese steuerliche Möglichkeit nur bei gleicher Behandlung in der Handelsbilanz wahrgenommen werden durfte. Damit wurde aus der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz die umgekehrte Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz. Pensionszusagen brauchten andererseits, wie der Bundesgerichtshof in seinem Urteil vom 27. Februar 1961 entschieden hatte, nicht passiviert zu werden, sondern es mußten nach § 159 AktG 1965 nur die Zahlungen des laufenden Jahres betragsmäßig und die voraussichtlichen Zahlungen der künftigen fünf Jahre in Prozentsätzen der Betragsangabe im Jahresabschluß vermerkt werden.

> Interessant ist in diesem Zusammenhang, daß der Fachausschuß des IdW schon 1939 bei der Neufassung des Gutachtens Nr. 13/33 zur „Bilanzierung von Pensionsrückstellungen" eindeutig feststellte: »*Für die Gegenwart und die Zukunft wird die Passivierungspflicht bejaht bzw. ein entsprechender Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung als in der Entwicklung der letzten Jahre entstanden*

[947] Aktiengesetz_Kropff, S. 13

> *angenommen.*«[948] – Eine Passivierungs*pflicht* wurde erst mit dem BILANZRICHTLINIENGESETZ von 1985 vorgeschrieben.

Diese Vorschriften hatten Einfluß auf das Jahresergebnis, dessen Verwendung zu Gunsten der Aktionäre als Eigentümer der Aktiengesellschaft verbessert wurde. Die Stärkung der Stellung von Vorstand und Aufsichtsrat gegenüber der Hauptversammlung durch das AktG 1937 hielt die Bundesregierung auch 1965 noch für unerläßlich, nicht jedoch die Übersteigerung bei der Bestimmung des den Aktionären zuzubilligenden Teiles des erwirtschafteten Gewinnes.[949] Nach § 150 Abs. 2 AktG 1965 durften nur noch 5% des Jahresüberschusses in die „gesetzliche" Rücklage eingestellt werden (bis diese 10% des Grundkapitals erreicht hatte), und nach § 58 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 AktG 1965 durfte höchstens die Hälfte des verbleibenden Jahresüberschusses in „offene" Rücklagen eingestellt werden.

> Der Gesetzgeber ist damals zweifellos davon ausgegangen, daß es sich bei den Aktionären um „Mitunternehmer" (dieser im Steuerrecht den Gesellschaftern einer Personenhandelsgesellschaft vorbehaltene Begriff soll hier die unternehmerische Verantwortung der Aktionäre für „ihr" Unternehmen ausdrücken) handelte und nicht um nur an schnellem Geldrückfluß in Form von Dividenden oder besser noch in Form von Einnahmen durch Desinvestitionen interessierten Pensionsfonds oder Finanzinvestoren – Münteferings „Heuschrecken" vom Herbst 2004.

Im Geschäftsbericht nach § 160 AktG 1965 waren zur Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage die angewandten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden anzugeben ebenso wie deren, die Vergleichbarkeit mit dem Vorjahresabschluß beeinträchtigenden Änderungen. Außerdem war über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen zu berichten.

Für die Prüfung des Jahresabschlusses durch den oder die Abschlußprüfer war neu die Bestimmung nach § 166 Abs. 2 AktG 1965, wonach im Prüfungsbericht über bestandsgefährdende Tatsachen, über möglicherweise die Entwicklung beeinträchti-

[948] WT. 1939, S. 97
[949] Aktiengesetz_Kropff, S. 15

gende Tatsachen und über schwerwiegende Gesetzesverstöße des Vorstandes zu berichten war, auch wenn die Lage der Gesellschaft und die Geschäftsführung nach wie vor nicht Gegenstand der Abschlußprüfung sein sollten. Als Bestätigungsvermerk schrieb § 167 Abs. 1 AktG 1965 kurz und knapp vor: »*Die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechen nach meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung Gesetz und Satzung.*« – Daß der Geschäftsbericht nur insoweit geprüft war, wie er den Jahresabschluß erläuterte, entfiel.

Verbundene Unternehmen

Völlig neu waren die Vorschriften über die Rechnungslegung im Konzern, da die bisherigen Ermächtigungen, Vorschriften über einen gemeinschaftlichen Jahresabschluß für Konzernunternehmen zu erlassen, nicht ausgeübt wurden.[950] – Besatzungsrechtliche Vorschriften verlangten zwar von den „neu geordneten" Gesellschaften der Eisen- und Stahlindustrie die Beifügung von konsolidierten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen zum Geschäftsbericht, jedoch wurde diese Übung nicht allgemein beibehalten.[951] – Da ein Konzern zwar aus rechtlich selbständigen Unternehmen besteht, die wirtschaftlich aber eine Einheit bilden, bietet die Summe der Einzelabschlüsse nur ein unvollkommenes Bild der Vermögens- und Ertragslage des Konzerns. Dieses Manko sollte der neue Konzernabschluß durch Ausschaltung der innerkonzernlichen Beziehungen beseitigen, er sollte jedoch nicht die Einzelabschlüsse ersetzen.[952]

Was ein Konzernunternehmen war, richtete sich nach den §§ 15 ff. AktG 1965. § 15 AktG 1965 regelte die VERBUNDENEN UNTERNEHMEN, die nach § 16 AktG IN MEHRHEITSBESITZSTEHENDE UNTERNEHMEN UND MIT MEHRHEIT BETEILIGTE UNTERNEHMEN sein konnten. Nach § 17 Abs. 2 AktG 1965 wurde von diesen Unternehmen vermutet, daß sie ABHÄNGIG bzw. HERRSCHEND seien (§17 Abs. 1 AktG 1965). Nach § 18 Abs. 1 Satz 3 wurde von diesen Unternehmen vermutet, daß sie einen KONZERN bildeten.

[950] Aktiengesetz_Kropff, S. 435
[951] Aktiengesetz_Kropff, S. 436
[952] Aktiengesetz_Kropff, S. 436 f.

Davon unabhängig bildeten Unternehmen UNTER EINHEITLICHER LEITUNG einen Konzern (§ 18 Abs. 2 AktG 1965). – Die einheitliche Leitung konnte entweder durch einen BEHERRSCHUNGSVERTRAG nach § 291 Abs. 1 AktG 1965 hergestellt werden, oder die Unternehmen bildeten ohne einen solchen Vertrag einen FAKTISCHEN KONZERN.

> Nach § 311 Abs. 1 AktG 1965 durfte im faktischen Konzern eine Aktiengesellschaft (oder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien) nur dann zu für sie nachteiligen Maßnahmen veranlaßt werden, wenn diese Nachteile ausgeglichen wurden. Um dies sicherzustellen, hatte der Vorstand der abhängigen Aktiengesellschaft nach § 312 Abs. 1 AktG 1965 einen BERICHT … ÜBER BEZIEHUNGEN ZU VERBUNDENEN UNTERNEHMEN aufzustellen, an dessen Schluß die Angemessenheit der Gegenleistungen oder der Ausgleich von Nachteilen erklärt werden mußte. Nach § 313 AktG 1965 war dieser sog. „Abhängigkeitsbericht“ zusammen mit Jahresabschluß und Geschäftsbericht dem Abschlußprüfer zur Prüfung vorzulegen.

Die inländischen Konzernunternehmen, deren Anteile zu mehr als 50% anderen Konzernunternehmen gehörten, waren nach § 329 AktG 1965 in eine Konzernbilanz und eine Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung (als Konzernabschluß) sowie in einen Konzerngeschäftsbericht einzubeziehen. Bei der Zusammenfassung in der Konzernbilanz waren nach § 331 Abs. 1 Ziff. 4 AktG 1965 Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen den einbezogenen Unternehmen wegzulassen (Schuldenkonsolidierung). An die Stelle der Anteile an den einbezogenen Untenehmen mußten nach § 331 Abs. 1 Ziff. 1 AktG 1965 deren Vermögensgegenstände und Schulden treten, und zwar mit den in den jeweiligen Bilanzen angesetzten Werten (Kapitalkonsolidierung). Waren die Anteile höher oder niedriger als die entsprechenden Eigenkapitalien, so mußte der Unterschiedsbetrag nach § 331 Abs. 1 Ziff. 3 AktG 1965 gesondert ausgewiesen werden; auch gegen eine Verrechnung aktiver und passiver Unterschiedsbeträge war nichts einzuwenden[953]. Bei der Zusammenfassung in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung waren nach § 332 Abs. 1 AktG 1965 Erträge und Aufwendungen zwischen den einbezogenen Unternehmen miteinander zu verrechnen, wobei aller-

[953] Aktiengesetz_Kropff, S. 442

dings die „Innenumsatzerlöse“ auch nur getrennt ausgewiesen werden konnten. Im Konzerngeschäftsbericht nach § 334 AktG 1965 waren außer der Aufführung der einbezogenen Unternehmen und der Darlegung von Geschäftsverlauf und Lage des Konzerns besonders die Ursachen und der Charakter des vorgenannten Unterschiedbetrages anzugeben. Der Konzernabschluß und der Konzerngeschäftsbericht waren nach § 336 AktG 1965 vom Abschlußprüfer der Obergesellschaft wie deren Einzelabschluß zu prüfen, und es war ebenso mit Bestätigungsvermerk darüber zu berichten. Der Hauptversammlung der Obergesellschaft waren diese Unterlagen nach § 337 AktG 1965 vorzulegen.

Daraus ergab sich im wesentlichen zweierlei: die Nichteinbeziehung der Abschlüsse ausländischer Konzernunternehmen in den Konzernabschluß, womit die Frage der Umrechnung der in Fremdwährung aufgestellten Einzelabschlüsse für den Konzernabschluß ausgeklammert wurde, und die Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluß. Daß diese deutschen Vorschriften weit hinter denen für ausländische Konzerne zurückblieben, wurde damit begründet, daß das Betreten von Neuland vorsichtig und schrittweise erfolgen sollte.[954]

Das folgende Beispiel soll diese typisch deutsche Methode der Konsolidierung verdeutlichen:

Ausgehend von den Einzelabschlüssen

Mutterunternehmen M

Sachanlagen	2.000	Grundkapital und	
Beteiligung an TA	600	Rücklagen	3.100
Beteiligung an TB	400		
Anlagevermögen	3.000	Eigenkapital	3.100

[954] Aktiengesetz_Kropff, S. 437

Vorräte	900	Rückstellungen	300
Forderungen	1.100	Verbindlichkeiten	2.800
Forderungen an TA	400		
Forderungen an TB	300		
Sonstiges	500		
Umlaufvermögen	3.200	Fremdkapital	3.100
Bilanzsumme	6.200	Bilanzsumme	6.200

Tochterunternehmen TA

Sachanlagen	700	Grundkapital und Rücklagen	500
Beteiligung an TB	50		
Anlagevermögen	750	Eigenkapital	500
Vorräte	300	Rückstellungen	150
Forderungen	900	Verbindlichkeiten	1.200
		Verbindlichkeiten gegen M	400
Forderungen an TB	50		
Sonstiges	250		
Umlaufvermögen	1.500	Fremdkapital	1.750
Bilanzsumme	2.250	Bilanzsumme	2.250

Tochterunternehmen TB

Sachanlagen	500	Grundkapital und Rücklagen	500
Anlagevermögen	500	Eigenkapital	500
Vorräte	300	Rückstellungen	50
Forderungen	400	Verbindlichkeiten	500
		Verbindlichkeiten gegen M	300
		Verbindlichkeiten gegen TA	50
Sonstiges	200		
Umlaufvermögen	900	Fremdkapital	900
Bilanzsumme	1.400	Bilanzsumme	1.400

folgt die Konsolidierung

	M	TA	TB	Summe	Konso-lidie-rung	konso-lidiert
Sachanlagen	2.000	700	500	3.200		3.200
Beteiligung an TA	600			600	-600	0
Beteiligung an TB	400	50		450	-450	0
Anlagevermögen	3.000	750	500	4.250	-1.050	3.200
Vorräte	900	300	300	1.500		1.500
Forderungen	1.100	900	400	2.400		2.400
Forderungen an TA	400			400	-400	0
Forderungen an TB	300	50		350	-350	0
Sonstiges	500	250	200	950		950
Umlaufvermögen	3.200	1.500	900	5.600	-750	4.850
Bilanzsumme	6.200	2.250	1.400	9.850	-1.800	8.050
Grundkapital und Rücklagen	3.100	500	500	4.100	-1.000	3.100
Eigenkapital	3.100	500	500	4.100	-1.000	3.100
Rückstellungen	300	150	50	500		500
Verbindlichkeiten	2.800	1.200	500	4.500		4.500
Verbindlichkeiten gegen M		400	300	700	-700	0
Verbindlichkeiten gegen TA			50	50	-50	0
Fremdkapital	3.100	1.750	900	5.750	-750	5.000
Bilanzsumme	6.200	2.250	1.400	9.850	-1.750	8.100
In der Konsolidierung nicht ausgeglichen:					-50	-50

die im Konzernabschluß mündet

M Konzern

Sachanlagen	3.200	Grundkapital und Rücklagen	3.100
Konsolidierungs-Ausgleichs-Posten (KAP)	50		
Anlagevermögen	3.250	Eigenkapital	3.100
Vorräte	1.500	Rückstellungen	500
Forderungen	2.400	Verbindlichkeiten	4.500
Sonstiges	950		
Umlaufvermögen	4.850	Fremdkapital	5.000
Bilanzsumme	8.100	Bilanzsumme	8.100

Der KAP aus der Kapitalkonsolidierung setzt sich zusammen aus einem aktiven KAP von 100 an TA und einem passiven KAP von 50 an TB, im Saldo also 50.

Ein aktiver KAP (der Wert der Beteiligung bei M ist mit 600 um 100 höher als das Eigenkapital von 500 bei TA) kann entstanden sein, weil M die künftigen Ertragsaussichten bei TA hoch einschätzt, oder weil M stille Reserven im Anlagevermögen von TA und/oder bei TA zu hoch angesetzte Rückstellungen vermutet.

Ein passiver KAP (der Wert der Beteiligung bei M von 400 und der bei TA von 50 ist insgesamt um 50 niedriger als das Eigenkapital von 500 bei TB) kann entstanden sein, weil M und TA die künftige Ertragssituation bei TB als schlecht ansehen.

7.1.2 Publizitätsgesetz, D-Markbilanzgesetz

Publizitätsgesetz

Mit dem PUBLIZITÄTSGESETZ vom 15. August 1969 (PublG) wurden die bis dahin nur für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien geltenden Rechnungslegungsvorschriften ausgeweitet und betrafen nunmehr auch Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die wegen Überschreitens festgelegter Größenordnungen als von so wesentlicher Bedeutung angesehen wurden, daß der Gesetzgeber die Publizierung ihrer Abschlüsse als erforderlich ansah.

Nach § 1 Abs.1 PublG waren publizitätspflichtig Unternehmen, die an drei aufeinanderfolgenden Abschlußstichtagen zwei der folgenden Tatbestände verwirklicht hatten: Bilanzsumme größer als 125 Mio. DM, Umsatzerlöse größer als 250 Mio. DM in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag, Beschäftigung von mehr als 5.000 Arbeitnehmern in den zwölf Monaten vor dem Abschlußstichtag.

Die Jahresabschlüsse dieser Großunternehmen wurden außerdem prüfungspflichtig, wobei die Prüfung und die Berichterstattung über die Durchführung der Prüfung von einem Wirtschaftsprüfer durchzuführen war.

Außerdem mußten Konzernabschlüsse aufgestellt, geprüft und veröffentlicht werden, welche Vorschriften sich weitgehend an denen des Aktiengesetzes orientierten.

D-Markbilanzgesetz

Das GESETZ ÜBER DIE ERÖFFNUNGSBILANZ IN DEUTSCHER MARK UND DIE KAPITALNEUFESTSETZUNG vom 1. Juli 1990 (DMBilG) war das letzte rein nationale Gesetz. Der Vertrag über die Schaffung einer Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion zwischen der Bundesrepublik und der DDR (STAATSVERTRAG) sah in § 3 des Artikels 7 der Anlage I ein D-Markbilanzgesetz für alle Kaufleute und juristischen Personen einschließlich der Kombinate und volkseigenen Betriebe in der DDR vor. Der Entwurf vom 15. August 1990 wurde dem Entwurf eines Gesetzes zu dem Vertrag vom 31. August 1990 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik über die Herstellung der Einheit Deutschlands (EINIGUNGSVERTRAGSGESETZ) in einer Anlage II beigefügt. Dieser Entwurf wurde mit der Ratifizierung des Einigungsvertrages durch die Volkskammer der DDR und den Deutschen Bundestag verabschiedet und mit seiner Verkündung zum 3. Oktober 1990 rückwirkend zum 1. Juli 1990 Gesetz. – Vorausgegangen war dem eine Anordnung des Ministers der Finanzen vom 27. Juni 1990 über den Abschluß der Buchführung in Mark der Deutschen Demokratischen Republik zum 30. Juni 1990.

Es wird hier auf die Aufführung der Bestimmungen zu Inventar, D-Markeröffnungsbilanz und Anhang sowie zu Konzerneröffnungsbilanz und -anhang verzichtet. Kernstück des Gesetzes waren die Vorschriften zum Vermögensausgleich und zur Eigenkapitalsicherung. Nach dem Staatsvertrag waren Forderungen und Verbindlichkeiten im Verhältnis zwei Mark der DDR zu einer Deutschen Mark umzurechnen, wohingegen die übrigen Vermögensgegenstände und Schulden neu bewertet werden mußten. Daraus ergab sich eine stärkere Abwertung der Vermögensgegenstände als der Verbindlichkeiten.[955] Die hieraus resultierende Überschuldung mit ihren Folgen der Konkursanmeldung und möglichen Zerschlagung mußte für die sanierungsfähigen Betriebe vermieden werden. Das Gesetz sah hierfür eine dreistufige Lösung vor:

[955] Für die Bewertung von Grund und Boden hatte das Ministerium für Wirtschaft der DDR eine Arbeitsrichtlinie herausgegeben.

1. Ergab sich bei bisher volkseigenen Betrieben ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag, so wurde in dieser Höhe eine Ausgleichsforderung (vornehmlich an die Treuhandanstalt) erworben; im umgekehrten Fall entstand eine Ausgleichsverbindlichkeit (auch wieder vornehmlich gegenüber der Treuhandanstalt). Reichte das Eigenkapital zur Bildung des gezeichneten Kapitals nicht aus, so war der Fehlbetrag als ausstehende Einlage auszuweisen.

2. Unternehmen, die keine volkseigenen Betriebe mehr waren (weil sie schon eine Rechtsform des privaten Rechts hatten), mußten mit dem ihrer Rechtsform entsprechenden Mindestkapital ausgestattet werden; reichte – wie häufig – das Eigenkapital nicht zur Bildung des gezeichneten Kapitals aus, so war der Fehlbetrag als ausstehende Einlage auszuweisen. Wahlweise konnte das in der Schlußbilanz in Mark der Deutschen Demokratischen Republik ausgewiesene Kapital in dieser Höhe in die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark übernommen und ein dadurch möglicherweise entstehender Fehlbetrag als Kapitalentwertungskonto aktiviert werden.

3. Bisher volkseigene und private Unternehmen durften gegebenenfalls auch unter Zuhilfenahme von bestimmten Bilanzierungshilfen eine Gewinnrücklage bereits in der Eröffnungsbilanz bilden.

Eröffnungsbilanz und Anhang sowie Konzerneröffnungsbilanz und Konzernanhang waren durch der Wirtschaftsprüferordnung der Bundesrepublik Deutschland unterliegende Wirtschaftsprüfer oder – wenn es sich um kleinere Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelte – vereidigte Buchprüfer zu prüfen und zutreffendenfalls mit einem Bestätigungsvermerk zu versehen. Anschließend waren die Unterlagen von den Kaufleuten, der Gesellschafterversammlung oder dem Aufsichtsrat festzustellen und nach der für ihre Rechtsform zutreffenden Gesetzesregelung offenzulegen.

7.2 Europäisierung

7.2.1 4., 7. und 8. EG-Richtlinie

Die Richtlinien der Europäischen Gemeinschaften werden für deren Bürger nicht unmittelbar Gesetz, sondern sie müssen von den nationalen Parlamenten in nationales Recht transformiert werden.[956] Für Deutschland erfolgte dies mit dem GESETZ ZUR DURCHFÜHRUNG DER VIERTEN, SIEBENTEN UND ACHTEN RICHTLINIE DES RATES DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN ZUR KOORDINIERUNG DES GESELLSCHAFTSRECHTS (BILANZRICHTLINIEN-GESETZ – BIRILIG) vom 19.12.1985.

4. Bilanzrichtlinie

Zur Erfüllung der Forderung nach Liberalisierung des Kapitalverkehrs im Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft hatten sich die sechs Mitgliedsländer zur Harmonisierung auch ihrer Gesellschaftsrechte verpflichtet.[957] 1965 wurde aus Vertretern der Berufsorganisationen der sechs EWG-Länder, jedoch außerhalb der U.E.C., die Studiengruppe „Gesellschaftsrecht“ (Groupe d'Etudes Droit des Sociétés des Experts Comptables de la C.E.E.) unter dem Vorsitz von Wilhelm Elmendorff gebildet.[958] Der Kommission der Europäischen Gemeinschaften wurde ein Vorschlag für die aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften 1968 und 1970 ein solcher zur Koordinierung der Rechnungslegungsvorschriften für die GmbH vorgelegt. Die Kommission verabschiedete 1971 den Vorschlag als 4. Richtlinie und leitete ihn dem Ministerrat zu.[959] Aus britischer Sicht wurden diesem Entwurf einer 4. Richtlinie die „Detaillierung der Vorschriften“ wie in Deutschland und Frankreich sowie das Schwergewicht auf dem „Gläubigerschutzprinzip“ vorgeworfen.[960] – 1973 traten Dänemark, Großbritannien und Irland den Europäischen Gemeinschaften bei mit der

[956] Rudzio, S. 36
[957] Wilhelm Elmendorff: Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft. In: WPg 1967, S. 621
[958] WPg 1965, S. 429
[959] Wilhelm Elmendorff: Die Rechnungslegungsvorschriften nach dem Vorschlag einer 4. Richtlinie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften. In: WPg 1972, S. 29
[960] J. P. Grenside: British Companies and the Harmonization of EEC Laws. In: The Accountant 1973, S. 9 ff. Zit. nach: WPg 1973, S. 252

Folge, daß der Entwurf der 4. Richtlinie neu verhandelt werden mußte, sodaß erst 1978 die 4. Richtlinie vom Rat der Europäischen Gemeinschaften verabschiedet wurde[961].

7. Konzernabschlußrichtlinie

Wiederum die Groupe d'Etudes Droit des Sociétés des Experts Comptables de la C.E.E. unter dem Vorsitz von Wilhelm Elmendorff hatte 1970 Vorschläge für die Harmonisierung der Rechnungslegung im Konzern ausgearbeitet, woraufhin die Kommission 1971 einen ersten und, nach dem Beitritt Dänemarks, Großbritanniens und Irlands 1973, 1974 einen zweiten Vorentwurf veröffentlichte, dem 1976 ein Vorschlag zur 7. Richtlinie folgte.[962] – Nach einem geänderten Vorschlag 1978 wurde die 7. Richtlinie endlich 1983 verabschiedet.[963]

8. Bilanzprüferrichtlinie

1978 hatte die Kommission der Europäischen Gemeinschaften zwecks Harmonisierung der in allen Mitgliedstaaten erforderlichen Qualifikation für die Erteilung der Zulassung der mit der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften beauftragten Personen den Vorschlag einer 8. Richtlinie verabschiedet.[964] – Nach einem geänderten Vorschlag 1979 wurde die 8. Richtlinie 1984 verabschiedet.[965]

7.2.2 Bilanzrichtlinien-Gesetz

Alleiniger Anlaß für das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19.12.1985 war die Anpassung des deutschen Rechts an die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie.[966] Damit wurden das Bilanz-

---

[961] Herbert Biener: Interessenkonflikte bei der Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG). In: WPg 1982, S. 421

[962] Horst Kaminski: Rechnungslegung im Konzern nach dem Vorschlag einer 7. Richtlinie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften. In: Journal UEC 1977, S. 54

[963] Groß 1986a, S. 18

[964] Françoise Blanquet: Vorschlag einer Achten Richtlinie über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses beauftragten Personen. In: Journal UEC 4/1978+1/1979, S. 491

[965] Groß 1986a, S. 18

[966] Groß 1986a, S. 17

recht und das Konzernbilanzrecht zur Aufstellung und Offenlegung sowie zur Prüfung neu gestaltet.[967] Mit der Form eines Artikelgesetzes zur Transformation wurden bestehende Gesetze geändert, ohne daß ein selbständiges Gesetz geschaffen werden mußte.[968] Durch die Artikel 1 bis 10 wurden das Handelsgesetzbuch, das Aktiengesetz, das GmbH-Gesetz, das Gesetz betreffend Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, das Publizitätsgesetz, die Wirtschaftsprüferordnung, das Kreditwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz, das Gesetz über die Auflösung und Löschung von Gesellschaften und Genossenschaften sowie weitere Gesetze und Verordnungen geändert.

Sämtliche Rechnungslegungsvorschriften – auf die sich die folgende Besprechung beschränkt – wurden im Handelsgesetzbuch zusammengefaßt, und zwar abgestuft zunächst für alle Kaufleute und ergänzend für kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaften.

Einzelabschluß

Von allen sonstigen Vorschriften abgesehen, ergaben sich drei grundlegende Änderungen zum bisherigen deutschen Recht:

Die GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG konnte wahlweise außer nach dem Gesamtkostenverfahren auch nach dem anglo-amerikanischen Umsatzkostenverfahren aufgestellt werden. Der Unterschied liegt darin, daß beim Gesamtkostenverfahren der Umsatz an die tatsächlichen Periodenaufwendungen und beim Umsatzkostenverfahren die Aufwendungen an den Periodenumsatz angepaßt werden, wie folgendes Zahlenbeispiel zeigt, bei dem im Fall A mehr hergestellt und im Fall B weniger hergestellt als umgesetzt wurde:

[967] Groß 1986b, S. 5
[968] Groß 1986a, S. 21

	Gesamtkosten-Verfahren		Umsatzkosten-Verfahren	
	Fall A	Fall B	Fall A	Fall B
Umsatz	100	100	100	100
Bestandserhöhung * (aus nicht verkaufter Produktion der laufenden Periode)	20			
Bestandsminderung * (aus Verkauf von Produktion aus Vorperioden)		-10		
Gesamtleistung	120	90		
Aufwendungen in der Periode	-96	-81	-96	-81
Aufwandsberichtigung wegen ** nicht verkaufter Produktion der laufenden Periode			20	
Verkauf von Produktion aus Vorperioden				-10
Aufwendungen	-96	-81	-76	-91
Perioden-Ergebnis	24	9	24	9

* Bewertet zu Herstellungskosten
** Die Korrekturposten werden in Wirklichkeit direkt mit den jeweiligen Aufwandsarten (Materialeinsatz, Löhne, Abschreibungen usw.) verrechnet

Der Verfasser hat immer die Auffassung vertreten, daß das Wahlrecht zwischen den beiden Verfahren auf die Branche bezogen ausgeübt werden muß: wenn bei „Auftragsfertigung“ das Erzeugnis bei Fertigungsbeginn bereits verkauft ist, muß das Gesamtkostenverfahren angewandt werden; wenn andererseits für den anonymen Markt gefertigt wird, und man nicht weiß, ob die Fertigung tatsächlich abgesetzt werden kann, muß das Umsatzkostenverfahren angewandt werden.

Der bisherige Teil des aktienrechtlichen Geschäftsberichtes, „soweit er den Jahresabschluß erläutert“, wurde unter erweiterter Angabepflicht zum ANHANG, der mit Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung den Jahresabschluß bildet. Außerdem mußte ein LAGEBERICHT erstellt werden, der dem bisherigen – nicht prüfungspflichtigen – ersten Teil des Geschäftsberichtes entsprach.

Die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften wurden durch Einreichung des Jahresabschlusses beim zuständigen Handelsregister und durch Bekanntmachung im Bundesanzeiger zur OFFENLEGUNG verpflichtet, deren Umfang wieder größenordnungsmäßig abgestuft wurde.

Konzernabschluß

Die Vorschriften zum Konzernabschluß mußten völlig neu gefaßt werden. Jede Kapitalgesellschaft, die andere Unternehmen gleich welcher Rechtsform und in welchem Land ansässig beherrschend leitet, wurde zur Aufstellung und Offenlegung eines aus Konzernbilanz, Konzern- Gewinn- und Verlustrechnung und Konzernanhang bestehenden Konzernabschlusses und eines Konzernlageberichtes verpflichtet. Problematisch war die Umrechnung von in ausländischer Währung aufgestellten Jahresabschlüssen in die Deutsche Mark des Konzernabschlusses. Die deutsche Maßgeblichkeit der Einzelabschlüsse für den Konzernabschluß wurde zu Gunsten der anglo-amerikanischen Methode aufgegeben; ausgehend von den oben unter 7.1.1 dargestellten Einzelabschlüssen wird nachfolgend der Unterschied zu dem jetzt vorgeschriebenen Verfahren gezeigt:

Ausgehend von den Einzelabschlüssen

Mutterunternehmen M

Sachanlagen	2.000	Grundkapital und	
Beteiligung an TA	600	Rücklagen	3.100
Beteiligung an TB	400		
Anlagevermögen	3.000	Eigenkapital	3.100
Vorräte	900	Rückstellungen	300
Forderungen	1.100	Verbindlichkeiten	2.800
Forderungen an TA	400		
Forderungen an TB	300		
Sonstiges	500		
Umlaufvermögen	3.200	Fremdkapital	3.100
Bilanzsumme	6.200	Bilanzsumme	6.200

Tochterunternehmen TA

Sachanlagen	700	Grundkapital und Rücklagen	500
Beteiligung an TB	50		
Anlagevermögen	750	Eigenkapital	500
Vorräte	300	Rückstellungen	150
Forderungen	900	Verbindlichkeiten	1.200
		Verbindlichkeiten gegen M	400
Forderungen an TB	50		
Sonstiges	250		
Umlaufvermögen	1.500	Fremdkapital	1.750
Bilanzsumme	2.250	Bilanzsumme	2.250

Tochterunternehmen TB

Sachanlagen	500	Grundkapital und Rücklagen	500
Anlagevermögen	500	Eigenkapital	500
Vorräte	300	Rückstellungen	50
Forderungen	400	Verbindlichkeiten	500
		Verbindlichkeiten gegen M	300
		Verbindlichkeiten gegen TA	50
Sonstiges	200		
Umlaufvermögen	900	Fremdkapital	900
Bilanzsumme	1.400	Bilanzsumme	1.400

folgt die Konsolidierung

	M	TA	TB	Summe	Konsolidierung	konsolidiert
Sachanlagen	2.000	700	500	3.200		3.200
Beteiligung an TA	600			600	-600	0
Beteiligung an TB	400	50		450	-450	0
Anlagevermögen	3.000	750	500	4.250	-1.050	3.200
Vorräte	900	300	300	1.500		1.500
Forderungen	1.100	900	400	2.400		2.400
Forderungen an TA	400			400	-400	0
Forderungen an TB	300	50		350	-350	0
Sonstiges	500	250	200	950		950
Umlaufvermögen	3.200	1.500	900	5.600	-750	4.850
Bilanzsumme	6.200	2.250	1.400	9.850	-1.800	8.050
Grundkapital und Rücklagen	3.100	500	500	4.100	-1.000	3.100
Eigenkapital	3.100	500	500	4.100	-1.000	3.100
Rückstellungen	300	150	50	500		500
Verbindlichkeiten	2.800	1.200	500	4.500		4.500
Verbindlichkeiten gegen M		400	300	700	-700	0
Verbindlichkeiten gegen TA			50	50	-50	0
Fremdkapital	3.100	1.750	900	5.750	-750	5.000
Bilanzsumme	6.200	2.250	1.400	9.850	-1.750	8.100

Die Gründe für den Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung mögen sein:	
M hat für die guten Ertragsaussichten bei TA bezahlt:	60
M hat für vermutete stille Reserven im Sachanlagevermögen von TA bezahlt:	30
M hat für vermutlich zu hoch gebildete Rückstellungen bei TA bezahlt:	10
	100
M und TA schätzen die künftige Situation bei TB so schlecht ein, daß vermutlich die Rückstellungen unterdotiert sind um:	40
M und TA haben wegen der erwarteten künftigen schlechten Geschäftslage beim Kauf von TB einen Abschlag von 50 vorgenommen, der aber nur zu 40 gerechtfertigt war: somit entstand ein "lucky Buy" in Höhe von:	10
	50
Saldierter Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung:	50

die im Konzernabschluß mündet

M Konzern

Sachanlagen	*3.200*		*Grundkapital und*		
+ stille Reserven	*30*		*Rücklagen*	*3.100*	
Sachanlagen		3.230	*den "lucky buy" dar-*		
"Goodwill" wegen			*stellende Rücklagen*	*10*	
erworbener guter					
Ertragsaussichten	*60*				
führt zu:					
Firmenwert		60			
Anlagevermögen		3.290	Eigenkapital		3.110
			Rückstellungen	*500*	
			bei TA zu hoch ge-		
			bildet	*-10*	
			bei TB zu niedrig		
			gebildet	*40*	
Vorräte		1.500	Rückstellungen		530
Forderungen		2.400	Verbindlichkeiten		4.500
Sonstiges		950			
Umlaufvermögen		4.850	Fremdkapital		5.030
Bilanzsumme		8.140	Bilanzsumme		8.140

Während die „deutsche“ Konsolidierung die Einzelabschlüsse der rechtlich selbständigen Einzelunternehmen als maßgeblich für den Konzernabschluß ansah, sieht die EG-Richtlinie den Abschluß der wirtschaftlichen Einheit „Konzern“ als maßgebend an. Ungeachtet dieses Vorrangs der wirtschaftlichen Betrachtungsweise haben in Deutschland die Aktionäre der einzelnen Konzernunternehmen nur über deren Einzelabschlüsse zu befinden, den Konzernabschluß dürfen sie nur zur Kenntnis nehmen. Der Gegensatz zwischen rechtlicher Bedeutung und wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurde nicht gelöst.

Prüfung und Bestätigungsbericht

Alle Jahresabschlüsse und Lageberichte von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften mußten ebenso geprüft werden wie Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte. Abschlußprüfer mußten Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein, für mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung aber auch ver-

eidigte Buchprüfer oder Buchprüfungsgesellschaften. Dieser schon früher existierende Berufsstand war 1961 geschlossen, aber in Befolgung der 8. EG-Richtlinie wieder eröffnet worden. Die von den Gesellschaftern bzw. den Gesellschaftern des Mutterunternehmens gewählten Abschlußprüfer bzw. Konzernabschlußprüfer hatten über Art, Umfang und Ergebnis ihrer Prüfung schriftlich zu berichten, wobei das Ergebnis der Prüfung nach § 322 HGB im Bestätigungsvermerk »*Die Buchführung und der Jahresabschluß entsprechen/Der Konzernabschluß entspricht nach meiner/unserer pflichtgemäßen Prüfung den gesetzlichen Vorschriften. Der Jahresabschluß/Konzernabschluß vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft/des Konzerns. Der Lagebericht/Konzernlagebericht steht im Einklang mit dem Jahresabschluß/Konzernab–schluß.*« zusammenzufassen war. – Im Zuge der Globalisierung wurde § 322 Abs. 1 HGB zum Bestätigungsvermerk dahingehend amerikanisiert, daß nunmehr der Abschlußprüfer in einem Bestätigungsbericht erklären muß, daß *nach seiner Beurteilung* »*ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermö–gens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt*« wird, welche Beurteilung »allgemeinverständlich und problemorientiert« zu erfolgen hat.

Wirtschaftsprüferordnung

Die Vorschriften der Wirtschaftsprüferordnung blieben durch Übernahme der Bestimmungen der 8. EG-Richtlinie, der Prüferrichtlinie, im wesentlichen unverändert.

- Wichtig war, daß nach § 28 Abs. 4 WPO nunmehr bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Rechtsform von Personenhandelsgesellschaften Gesellschafter nur noch Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder in ihr tätige vereidigte Buchprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte u. dgl. sein durften, und vor allem, daß bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften die Anteils- und Stimmrechtsmehrheit bei Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften liegen mußte.

- Die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer setzte immer schon das bestandene Fachexamen voraus. Neben dem „Normalexamen“ wurden durch § 131g WPO für Angehörige vergleichbarer Prüferberufe aus den anderen EG-Staaten besondere Eignungsprüfungen als Wirtschaftsprüfer und als vereidigte Buchprüfer eingeführt, die hauptsächlich die Anerkennung ausländischer „Diplome“ betreffen.

- Die beruflichen Aufgaben des wieder aufgelebten vereidigten Buchprüfers (und der Buchprüfungsgesellschaften), der Mitglied der Wirtschaftsprüferkammer sein mußte, bestanden nach § 129 Abs. 1 WPO insbesondere in der Prüfung des Jahresabschlusses von mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

7.3 Globalisierung

Globalisierung, ermöglicht und unterstützt durch den technischen Fortschritt bei Information und Kommunikation, bei Transport und Verkehr,[969] geht über das Betreiben von Welthandel durch Wirtschaftssubjekte einer Volkswirtschaft hinaus: unterliegen diese nach wie vor der nationalen handelsrechtlichen Jurisdiktion des einzelnen Staates, so kann eine globale (Welt-)Wirtschaft nicht mehr nur nationalen Gesetzen unterworfen werden. – „Globalisierung“ wird daher auch als „Entnationalisierung“ oder „Denationalisierung“ bezeichnet, um den Verlust an Macht und Bedeutung des Nationalstaates auszudrücken.[970] – Wo aber nationale Gesetze nicht mehr greifen, und es mangels eines internationalen Gesetzgebers auch keine internationalen Gesetze gibt, können Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze, auf die ja auch in einer „globalen“ Wirtschaft nicht verzichtet werden kann, nur auf privater Grundlage oder in einer Mischung aus privatem Anstoß und dessen öffentlicher Festlegung entstehen. Das geschah dann auch in folgenden Gremien:

[969] ht6 Globalisierung
[970] ht6 Globalisierung

7.3.1 International Accounting Standards Committee

Das ‚International Accounting Standards Committee (IASC)' wurde 1973 von Berufsvertretungen gegründet mit der Aufgabe, durch seinen Board die International Accounting Standards, die IAS, für die Rechnungslegung zu formulieren. – Die ‚International Organisation of Securities Commissions (IOSCO)' wollte die IAS empfehlen.[971]

International Reporting Interpretations Committee

Das ‚International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)' sollte eine unterschiedliche Auslegung solcher Standards verhindern. Nach Verabschiedung der Interpretationen durch den International Accounting Standards Board (IASB) wurden sie dann im Innenverhältnis verbindlich. Rechtlich verbindlich, also im Außenverhältnis, wurden die IAS, die seit 2002 International Financial Reporting Standards (IFRS) hießen, erst durch die Anerkennung seitens der – durch die ‚European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)' beratenen – Europäischen Kommission. Umgekehrt sollte die EFRAG auch die Interessen der Europäischen Union gegenüber dem IASB vertreten.[972] Das Europäische Parlament und der Rat haben 2002 verordnet, daß alle Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel in einem geregelten Markt gleich welchen Mitgliedstaates der Europäischen Union zugelassen sind, ab 2005 die IFRS verbindlich anzuwenden haben. Da diese Verordnung nur die Mitgliedstaaten verpflichtet, hat der deutsche Gesetzgeber die Vorschrift durch Einfügung des § 315 a HGB in deutsches Recht transformiert.[973] Nach § 315 a HGB sind die IFRS-anwendenden-Unternehmen folgerichtig von der Verpflichtung zur Aufstellung eines HGB-Konzern-Abschlusses befreit.

[971] Rechnungslegung_IAS, S. 1 und 7
[972] ht34 KPMG
[973] Knief, S. 156

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Nach § 342 HGB konnte das Bundesministerium der Justiz einer privatrechtlich organisierten Einrichtung einmal die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung und zum anderen die Beratung des Ministeriums bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften sowie zur Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien übertragen. Dementsprechend wurde nach § 342a HGB als Rechnungslegungsbeirat beim Bundesministerium der Justiz das ‚Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC)' als privater „Standardsetter" gebildet. Seine Gremien waren: Deutscher Standardisierungsrat (DSR) und ‚Rechnungslegungs Interpretation Committee (RIC)'.[974] Da Konzernabschlüsse nach den IFRS aufgestellt werden müssen, mußten das DRSC mit dem DSR und dem IFRIC eine internationale Zusammenarbeit mit dem IASB und der EFRAG anstreben Da für „Bilanzskandale" in erster Linie die Unternehmensorgane zuständig sind, nahm 2005 die ‚Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)', die aus Nicht-Berufsangehörigen besteht und die der WPK übergeordnet ist, ihre Arbeit auf.[975] Sie prüft in einer ersten Stufe stichprobenhaft oder bei einem konkreten Verdacht auf Unkorrektheiten die ordnungsmäßige Anwendung der IFRS bei kapitalmarktorientierten Unternehmen.[976] In einer zweiten Stufe wurde die Durchsetzung dieser Rechnungslegungsvorschriften der staatlichen ‚Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (Bafin)' übertragen.[977] – Die weiterhin vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland herausgegebenen Rechnungslegungsstandards (RS) berücksichtigen alle diese internationalen Verlautbarungen.

7.3.2 International Federation of Accountants

Die ‚International Federation of Accountants (IFAC)' wurde 1977 von accountancy-Berufen gegründet mit der Aufgabe, International Standards on Auditing (ISA) zur

[974] ht34 KPMG
[975] Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 22. Januar 2007, S. 78
[976] ht34 KPMG; Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 22. Januar 2007, S. 78
[977] Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 6. Februar 2007, S. 22

Abschlußprüfung zu entwickeln. Zwischenzeitlich strebte die IFAC die Anerkennung durch die ‚International Organisation of Securities Commissions (IOSCO)' an.[978] Als im Rahmen einer Reformierung der Struktur der IFAC ein ‚Public Interest Oversight Board (PIOB)' zur Überwachung des Standardsetting-Prozesses errichtet wurde, trat u. a. die IOSCO dem PIOB bei.[979] – Die weiterhin vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland herausgegebenen Prüfungsstandards (PS) berücksichtigen alle diese internationalen Verlautbarungen.

Abschlußprüferaufsichtsgesetz

Als Ausfluß der überarbeiteten 8. EU-Richtlinie hatten die deutschen Wirtschaftsprüfer nicht mehr nur eine „Qualitätssicherung" in Form eines Qualitätssicherungssystems ihrer Praxis und ihrer Tätigkeit einzurichten. Sie mußten sich auch – falls sie gesetzlich vorgeschriebene Abschlußprüfungen durchführten – nach § 57a Abs. 1 Satz 1 WPO, der auf dem ABSCHLUßPRÜFERAUFSICHTSGESETZ (APAG) von 2004 beruht, einer „Qualitätskontrolle" durch externe Wirtschaftsprüfer unterziehen. Diese Prüfung mündete in einer Teilnahmebescheinigung. Die „Qualitäts-Kontrolleure" hatten ihre Berichte, die Qualtätskontrollberichte, der Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) einzureichen. Diese ihrerseits hatte diese Berichte kritisch zu sichten [GEMEINSAME STELLUNGNAHME DER WPK UND DES IDW: ANFORDERUNGEN AN DIE QUALITÄTSSICHERUNG IN DER WIRTSCHAFTSPRÜFERPRAXIS (VO 1/2006) VOM 27.03.2006]: über dem Wirtschaftsprüfer steht der Wirtschaftsüberprüfer, der sich dem Überwirtschaftsüberprüfer gegenüber sieht.

> Adolf Moxter[980] hatte zum 50-jährigen Bestehen des deutschen Berufsstandes 1981 noch gefragt, ob nicht durch eine (damals) zum Greifen nahe Kontrollhybris die Prüfer sich systematisch selbst prüfen würden. Ein Wirtschaftsprüfer, dem kein Vertrauen mehr entgegen gebracht würde, entspräche dem Priester,

[978] Abschluß_ISA, S. 1
[979] Das_IDW_2004/05, S. 48
[980] Professor Dr. Adolf Moxter, Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt/M.

dessen Glaube bezweifelt werden müsse.[981] – Noch keine 25 Jahre später war das alles vergessen.

Moxter hatte gleichermaßen[982] gefragt, ob nicht die nächsten 50 Jahre einen qualitativen Zerfall des Berufsstandes mit sich bringen würden. Er hatte diesen Zweifel damit begründet, daß Prüfer mit den erforderlichen Fähigkeiten nicht beliebig reproduzierbar seien, selbst wenn politisch Verantwortliche glaubten, mit dem Kleid auch die Talente verleihen zu können. Ferner sei zu befürchten, daß wegen des Qualitätsverlustes des Berufsstandes unangemessen viele Unternehmen unangemessen schwach geprüft werden würden, obwohl doch die Konkursvorsorge seit jeher die Kernaufgabe der handelsrechtlichen Rechnungslegung bilde. Diese Sorgen waren berechtigt:

> Auch wenn Quantität nicht direkt etwas über Qualität aussagt, ist die mengenmäßige Entwicklung doch interessant: Gab es 1932 nach Gründung des Berufsstandes 549 Wirtschaftsprüfer, so waren es 1961 bei Einführung des bundeseinheitlichen Berufsrechts 1.590 Wirtschaftsprüfer (+3,7% p. a. seit 1932), am 1. Januar 1990 aber schon 6.344 Wirtschaftsprüfer (+4,9% p. a. seit 1961) und am 1. Mai 2005 gar 12.582 Wirtschaftsprüfer (+4,7% p. a. seit 1990).[983]
>
> Während nach dem HGB Sinn und Zweck eines Abschlusses die Ermittlung eines den Gläubiger- und Aktionärsschutz berücksichtigenden verteilbaren Gewinnes war, soll nach IAS die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, d. h. die Möglichkeit, künftig Zahlungsmittel zu erwirtschaften, dargestellt werden.[984] Das Vorsichtsprinzip ist für das IASC nicht übergeordneter Grundsatz, im Gegenteil wird – z. B. bei langfristiger Auftragsfertigung – die Realisierung von bisher aus deutscher Sicht unrealisierten Gewinnen verlangt.[985]

[981] Adolf Moxter: Wirtschaftsprüfung und Zeitgeist. In: WPg 1981, S. 579 ff. (hier S. 582)
[982] Adolf Moxter: Wirtschaftsprüfung und Zeitgeist. In: WPg 1981, S. 579 ff. (hier S. 582)
[983] Absolute Zahlen lt. Die_WPK_2002-2005, S. 88
[984] Rechnungslegung_IAS, S. 12
[985] Rechnungslegung_IAS, S. 43

7.3.3 Generally Accepted Accounting Principles

Neben diesen (oder über ihnen?) privat entwickelten und von der Kommission der EU sanktionierten Rechnungslegungsvorschriften stehen immer noch die vom American Institute of Certified Public Accountants zusammen mit der Securities and Exchange Commission (SEC) entwickelten Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). Nach diesen GAAP müssen aber nicht nur amerikanische Unternehmen mit an einer Börse registrierten Anteilen Rechnung legen, sondern ebenso *nicht*-amerikanische Unternehmen, deren Anteile an einer amerikanischen Wertpapierbörse registriert sind. Letztere dürfen ihre Abschlüsse auch nach IFRS erstellen, vorausgesetzt, eine Überleitung des IFRS-Periodenergebnisses und des IFRS-Eigenkapitals auf GAAP wird geliefert.[986] – Eine weitere Auswirkung war die Befolgung des SARBANES-OXLEY ACT (SOA) von 2002, dessen Bestimmungen nicht nur die der SEC unterworfenen Unternehmen oder deren wesentliche Tochtergesellschaften verpflichteten. Darüber hinaus wurde damit denjenigen – auch *aus*ländischen – Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die zur Einreichung von Abschlüssen an die SEC verpflichtete Unternehmen oder deren Tochtergesellschaften prüfen, ein neues aufsichtsrechtliches System auferlegt.[987] Die Abschlußprüfer, also ggf. auch deutsche, mußten sich nach dem SOA beim PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD (PCAOB) als der zuständigen amerikanischen Aufsichtsbehörde registrieren lassen, die dann regelmäßige eigene Kontrollen eben auch bei *aus*ländischen Prüfungspraxen durchführen und Einsicht in deren Arbeitspapiere nehmen darf; dies führt bei deutschen Abschlußprüfern zu datenschutz-, berufs- und arbeitsrechtlichen Problemen[988]: die Frage ist im Grundsatz noch offen.

7.3.4 Basel II

Der Basler Ausschuß für Bankenaufsicht hat unter der Überschrift BASEL II Eigenkapitalvorschriften für Banken erlassen mit Mindesteigenkapitalanforderungen, banken-

[986] Fey, S. 72 D
[987] ht13 SOA
[988] Das_IDW_2004/05, S. 27 f.

aufsichtlicher Prüfung und erweiterter Offenlegung, welche Vorschriften auf Grundlage von Beschlüssen der Europäischen Union in deutsches Recht übertragen werden sollen. Für die Beurteilung des Mindesteigenkapitals wird zunächst das Risiko aus gewährten Krediten durch externe Ratings bestimmt, und zwar erteilen vornehmlich amerikanische Rating-Agenturen wie Standard & Poor's, Moody's oder Fitch Noten zwischen AAA und BBB oder zwischen Aaa und Baa.[989] Die Bonitätseinschätzung von Banken und darüber hinaus auch von Nicht-Bank-Unternehmen wird von bei den Rating-Agenturen tätigen sog. Rating-Analysts vorgenommen, die aus ihren Erkenntnissen auch mögliche Kurs*entwicklungen* herzuleiten versuchen.[990]

Finanzanalysten

Diese Rating-Analysts oder Finanzanalysten beschäftigen sich auch mit dem Shareholder Value, also jenem betriebswirtschaftlichen Konzept, das den Unternehmenswert nicht als abgeleiteten Buchwert, sondern als Markwert, und zwar des Eigenkapitals, definiert. Ausgangsgrundlage dieses Markt-Unternehmenswertes, des sog. „Aktionärsnutzens", ist der freie Cash-Flow – Summe aus Jahresergebnis vor Zinsen und Steuern („EBIT") zuzüglich Abschreibungen („EBITDA")[991] – in Gegenwart und Zukunft, abgezinst mit dem Weighted-Average-Cost-of-Capital (WACC).[992] EBIT, EBITDA und WACC haben inzwischen Eingang in die externe Berichterstattung deutscher Großunternehmen gefunden.[993] (Der Verfasser wartet immer noch auf EBCE: earnings before costs and expenses). – In dem Augenblick, in dem der Cash-Flow nicht den vom Analysten erwarteten Wert erreicht, stuft eine Investment-Bank (z. B. Merryl Lynch, Morgan Stanley oder Goldman Sachs) die Aktien-Empfehlung von „kaufen" über „halten" auf „verkaufen" herab, und die Großanleger folgen dem. Kleinanleger stehen solchen Kursentwicklungen oftmals verständnislos gegenüber. Die Gläubiger spielen bei solchen Überlegungen gar keine Rolle mehr, da es ja nur auf den Markwert des *Eigen*kapitals ankommt.

989 ht4 Basel II; ht36 Rating; ht18 Moodys; ht19 S&P
990 ht33 Kalkulator
991 ht14 Shareholder Value
992 ht14 Shareholder Value
993 Z. B. Bayer, S. 14 und S. 27 Lagebericht; S. 80 Gewinn- und Verlustrechnung Bayer-Konzern

7.3.5 Deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als „Global-Player“

Auch für die deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hatte die Globalisierung Folgen: die großen deutschen Unternehmen und Konzerne wurden „Global-Players“, ihre Anteile wurden weltweit gehandelt, und sie wurden dadurch globalen Rechnungslegungsgrundsätzen unterworfen. Folgerichtig verlangten sie auch von ihren Prüfungsgesellschaften die Begleitung und Mitwirkung in diesem globalen Spiel. Die Prüfungsgesellschaften konnten und wollten sich dieser Forderung nicht entziehen. Um ebenfalls als „Global-Player“ auftreten zu können, begann ab den neunziger Jahren des vorigen Jahrhunderts eine zweite große Fusionswelle, die „Mega-Mergers“ zwischen deutschen und mit amerikanischen und englischen Prüfungsgesellschaften. Die erste Fusionswelle in den siebziger und achtziger Jahren des vorigen Jahrhunderts hatte sich noch hauptsächlich zwischen deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften abgespielt.

Aus dem Zusammenschluß der ersten Fusionswelle entstanden nach Markus sieben große Gruppen von deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften:[994]

1. Arthur Andersen, bestehend im wesentlichen aus Arthur Andersen & Co. GmbH, Frankfurt.

2. BDO Deutsche Warentreuhand, bestehend u. a. aus Deutsche Warentreuhand AG, Hamburg; Dr. Lauter & Fischer GmbH, Köln, und Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H., Düsseldorf.

3. C+L Deutsche Revision Group, bestehend u. a. aus Coopers & Lybrand GmbH, Frankfurt; Dr. Hogaust & Partner GmbH, Siegen; Karoli Wirtschaftsprüfung GmbH, Essen; Treuarbeit Deutsche Revision AG, Frankfurt; Treuhand-Vereinigung AG, Frankfurt; „Wibera“ Wirtschaftsberatung AG, Düsseldorf, und Winterhager Heintges Stützel Laubach GmbH, Düsseldorf.

[994] Markus, p. 225-228

4. KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Group, bestehend u. a. aus Bayerische Treuhandgesellschaft AG, München; Deutsche Treuhandgesellschaft AG, Berlin/Frankfurt; Dr. Rätsch & Co. GmbH, Düsseldorf; Hartkopf + Rentrop Treuhand K.G., Köln; Klynveld Main Gördeler GmbH, Frankfurt; Treuverkehr AG, Frankfurt, und Westdeutsche Industrie-Treuhand GmbH, Mülheim.

5. Price Waterhouse, bestehend u. a. aus Dr. Köcke & Partner GmbH, Düsseldorf, und Price Waterhouse GmbH, Frankfurt.

6. Schitag Schwäbische Treuhand, bestehend u. a. aus Datag Allgemeine Deutsche Treuhand A.G., München; Ernst & Young GmbH, Frankfurt, und Schitag Schwäbische Treuhand AG, Stuttgart.

7. Wollert-Elmendorff Deutsche Industrie-Treuhand (WEDIT), bestehend u. a. aus Deloitte Haskins & Sells GmbH, Düsseldorf; Deutsche Baurevision AG, Berlin; Deutsche Industrie-Treuhand GmbH, Hannover; Dr. Wollert – Dr. Elmendorff K.G., Düsseldorf, und Südtreu Süddeutsche Treuhand AG, München.

Als Ergebnis der zweiten Fusionswelle blieben noch folgende Gruppen von großen deutschen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften übrig, und zwar:

1. Deloitte & Touche: 1978 firmierte die internationale Gesellschaft als Deloitte Haskins & Sells, welche 1989 nach der Fusion mit Touche Ross in Deloitte & Touche umbenannt wurde[995], mit der WEDIT-Gruppe als deutschem Ableger[996].

2. Ernst & Young wurde 1994 die gemeinsame Firma von Datag, Ernst & Young und Schitag, welchem Verbund sich 2002 Arthur Andersen anschloß.[997]

3. KPMG wurde von der zweiten Fusionswelle nicht berührt.

[995] ht23 Deloitte
[996] ht24 WEDIT
[997] ht27 ey

4. PricewaterhouseCoopers, seit 1995 als C&L Deutsche Revision firmierend, legte 1998 das Geschäft mit Price Waterhouse in der PwC Deutsche Revision zusammen und änderte 2005 den Namen in PricewaterhouseCoopers.[998]

Die BDO Deutsche Warentreuhand zählt also nicht (mehr) zu den „big four".

Fallbeispiel Bayer

Als Beispiel für die Anwendung „internationaler" und amerikanischer Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze diene der Bayer-Geschäftsbericht 2005:

Nachdem der Vorstand erklärt hatte, die Berichterstattung über den von ihm aufgestellten Jahresabschluß des Bayer-Konzerns beachte die Regeln des IASB,[999] bestätigten PricewaterhouseCoopers als Abschlußprüfer, daß sie einen nach den in der EU anzuwendenden IFRS aufgestellten (und deshalb nach § 315 a HGB von den deutschen handelsrechtlichen Vorschriften über die Konzernrechnungslegung befreiten) aus Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz, Finanzierungsrechnung, Aufstellung der erfaßten Erträge und Aufwendungen und Anhang bestehenden Konzernabschluß nach § 317 HGB unter Beachtung der vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlußprüfung unter ergänzender Beachtung der ISA geprüft hätten. Diese Prüfung umfaßte die Jahresabschlüsse der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen. Es wurde ferner bestätigt, daß unter Beachtung der in der EU anzuwendenden IFRS ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns vermittelt und im Konzernlagebericht die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dargestellt wurden.[1000] – Vom Aktiengesetz mit seinen Aktionärsschutz-Vorschriften war nicht mehr die Rede.

[998] ht35 pwc
[999] Bayer, S. 78
[1000] Bayer, S. 79

Nachdem der Vorstand auch erklärt hatte, daß dem Prinzip des „Fair Disclosure“ folgend, alle Aktionäre und wesentlichen Zielgruppen die gleichen Informationen erhielten,[1001] erklärte er im selben Atemzug, daß es gesonderte Presse- und *Analysten*konferenzen gab, daß – weil Aktien der Bayer AG auch an der New York Stock Exchange gehandelt würden – für die SEC ein Jahresbericht gemäß Form 20-F und Quartalsberichte gemäß Form 6-K veröffentlicht wurden, und daß Bayer auch den SOA zu befolgen habe.[1002] – Davon war im Bestätigungsbericht nicht die Rede.

[1001] Bayer, S. 76
[1002] Bayer, S. 76

8 Zusammenfassung

Nachstehend soll systematisch der Inhalt der Arbeit zusammengefaßt werden. Systematisch bedeutet hier, daß unabhängig vom zeitlichen Ablauf zunächst die herausgearbeiteten grundsätzlichen Gedanken dargestellt werden. Dann soll insbesondere dargestellt werden, wie sich unter stark wechselnden politischen Rahmenbedingungen die Wirtschaftsprüfung in Deutschland seit ihrer Begründung 1931 bis zu einem wieder einheitlichen Berufsrecht in der Bundesrepublik Deutschland 1961 entwickelt hat, und wie die (west-)deutsche Wirtschaftsprüfung nach einem verlorenen Krieg schon ab 1951 wieder im Konzert der anderen europäischen Berufsorganisation wie selbstverständlich mitspielte; dann soll auch dargestellt werden, wie die Kontinuität der Wirtschaftsprüfung in Deutschland über drei Jahrzehnte hinweg durch Persönlichkeiten gewahrt wurde. – Schließlich wird ein Ausblick auf die deutsche Wirtschaftsprüfung in der Europäisierung und in der Globalisierung gegeben.

Was heißt prüfen?

Prüfen bedeutet ganz allgemein: etwas, was ist, mit dem, wie es sein soll(te), zu vergleichen. Wirtschaftsprüfung ist auch ein Vergleich, nämlich eines Ist-Zustandes, hauptsächlich eines vorgefundenen Jahresabschlusses, mit einem vorgestellten Soll-Zustand, und anschließender Urteilsbildung darüber, ob die u. U. festgestellten Abweichungen das Prüfungsergebnis beeinflussen oder nicht, sowie Berichterstattung über Durchführung und Ergebnis der Prüfung an den Auftraggeber.

Deutsche Wirtschaftsprüfung als Teil der Wirtschaftsgeschichte

Die deutsche Wirtschaftsprüfung in den Jahren 1931 bis 1961 als Teil des „tertiären Sektors“ war eingebunden in die Wirtschaftsgeschichte, die ihrerseits wiederum eingebunden war in die politische Geschichte, wobei die Beeinflussung von Wirtschaft und Politik gegenseitig war.

Unterschied zwischen „kapitalistischem“ und „sozialem“ Unternehmertum

In Amerika war der Neues schaffende Unternehmer frei darin, hemdsärmelig und unter Gebrauch seiner Ellenbogen auch Existenzen zu vernichten, die seinem auf Dynamik gerichteten Wollen entgegenstanden; gesetzliche Vorschriften nach dem Recht der Einzelstaaten standen dem eher weniger als mehr entgegen. In Deutschland andererseits sah sich der Staat verpflichtet, die Vernichtung von Existenzen zu verhindern und fesselte dadurch den Unternehmer beim Schaffen von Neuem an das die Gläubiger schützende Bundes- oder Reichs-Gesetz. Deshalb wurden Kapitalgesellschaften, bei denen die Haftung der Eigentümer ja auf ihre Einlage beschränkt war, auch lange als spekulativ angesehen, und die Gründung von Aktiengesellschaften war von Staats wegen konzessionspflichtig.

Kostenpreis und Marktpreis

Den Kostenpreis, das iustum premium, lehnte vor allem die der katholisch-lutherischen Soziallehre verhaftete landwirtschaftlich geprägte Bevölkerung keineswegs ab, genausowenig wie heute die sozialistisch angehauchte. Mit staatlich verordneter Nachfragebefriedigung durch „Bedarfsdeckung“ statt Nachfrageregulierung durch einen freien Markt und Parolen wie „Gemeinnutz-geht-vor-Eigennutz“ statt egoistischem Börsenjobbertum rannte die NSDAP daher offene Türen ein. – Bei den nicht sehr klaren Vorstellungen von Wirtschaft und Wirtschaftspolitik, die bei einer großen Bevölkerungsmehrheit vorherrschen, war eine calvinistische Auffassung von Preis, der nicht ein iustum premium darstellte, sondern sich aus dem freien Spiel von Angebot und Nachfrage am freien Markt ergab, eher liberalistisch suspekt; auch hierin folgte man gern den Parolen der NSDAP

Als durch die Währungsreform von 1948 wieder ein stabiler Geldwert erreicht wurde, und als durch den Marshallplan der wirtschaftliche Aufschwung seine Initialzündung erhalten hatte, sah Ludwig Erhard im Wissen um die wirtschaftpolitischen Gründe für den Erfolg der NSDAP wohl sehr richtig, daß Monopole, Kartelle und marktbeherrschende Unternehmen Gift für die von ihm favorisierte Marktwirtschaft waren.

Eine Marktform, die auf der Nachfrageseite von Vielen bestimmt ist, also ein Poly-on darstellt, kann nur breiter Zustimmung gewiß sein, wenn der Nachfrageform auch auf der Angebotsseite ein Poly-pol und weder ein Mono-pol oder ein Dyo-pol noch ein Oligo-pol gegenüber steht. Monopole mußten verboten und marktbeherrschende Unternehmen der Kontrolle des Kartellamtes unterworfen werden. – Die später ermöglichte Ministererlaubnis gegen Verfügungen des Kartellamtes öffnete die Türen für jene Eskapaden des Kapitalismus, die Erhard und Müller-Armack ja gerade vermieden wissen wollten.

> Diese Marktformenlehre stammt von Walter Eucken aus der „Freiburger Schule", die schon im Dritten Reich die Wirtschaftspolitik für die „Zeit nachher" entwickelte. Die Freiburger Schule wollte neo-liberal einen Wettbewerb errichten, der den Preismechanismus durch vollständige Konkurrenz funktionsfähig machte.[1003] – Dem stimmte Erhard voll und ganz zu.

8.1 Wirtschaftsprüfung als Ergebnis der Industrialisierung

Entstehung von Wirtschaftsprüfung in aller Welt war untrennbar verbunden mit dem, was in der Wirtschaftsgeschichte Industrialisierung heißt: der absolute und relative Anstieg des sekundären Sektors. Die Finanzierung der wegen ihres Kapitalbedarfs als Kapitalgesellschaften geführten Industrie-Unternehmen ließ neben dem oder statt des Eigentümerunternehmers den neuen Typus des „Managers" entstehen, der mit dem Kapital des Besitzers arbeitete. Daraus entwickelte sich nahezu zwangsläufig im tertiären Sektor der Prüfer, der für den oder die Kapitaleigner die Verwendung ihres Kapitals durch den oder die Manager prüfen sollte. Da in Großbritannien und Amerika die Unternehmen die Form der Kapitalgesellschaft früher annahmen als es in Deutschland möglich war, entstanden dort auch früher als in Deutschland solche Prüfer.

[1003] Winkel, S. 103

8.1.1 In Großbritannien und Amerika

Schon in den 40er Jahren des 19. Jahrhunderts entstanden in Großbritannien und Ende des Jahrhunderts in Amerika die ersten accountants (= Buchprüfer) und accounting firms, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung entwickelten.

In Großbritannien bestand seit dem Companies Act von 1848 für Kapitalgesellschaften die Pflicht, Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz sowie zusätzliche Erläuterungen durch sog. Chartered Accountants – denen dieses ihr Recht als Privileg durch eine königliche Urkunde gewährt worden war – prüfen zu lassen. Die Chartered Accountants hatten dann zu berichten, ob die Ertrags- und Finanzlage der geprüften Kapitalgesellschaft true and fair dargestellt war. – 1854 wurde das Institute of Chartered Accountants in Scotland, 1880 das in England and Wales, 1888 das in Ireland gegründet; in diesen Instituten waren die Chartered Accountants zusammengeschlossen.

In Amerika hatten die Anteilseigner ebenfalls schon im 19. Jahrhundert begonnen, ihre Interessen gegenüber den Organen der durch Manager geführten corporations durch Prüfungen wahren zu lassen. Die accountants verlangten die Aufstellung von Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz, Mittelverwendungsrechnung sowie zusätzliche Erläuterungen. Sie berichteten dann, ob die geprüften Unterlagen eine fair presentation der Ertrags- und Finanzlage vermittelten. – Die accountants schlossen sich 1882 in einem Institut zusammen, das heute den Namen American Institute of Certified Public Accountants trägt. Dieses Institut sah seine Aufgabe darin, Richtlinien zur Prüfungsdurchführung und anerkannte Grundsätze für die Rechnungslegung zu erlassen. Nicht zuletzt wegen des 1929 begonnenen Kursverfalls der amerikanischen Aktien wurde 1934 zur Überwachung von Wertpapiertransaktion die Securities and Exchange Commission gebildet, die dann eng mit dem Institute zusammenarbeitete.

Sowohl in Großbritannien als auch in Amerika gingen Rechnungslegung und deren Prüfung davon aus, daß bei einem Zusammenschluß von zwei oder mehr rechtlich selbständigen Unternehmen, von denen eines die Geschäftspolitik bestimmen konnte, die dadurch entstehende wirtschaftliche Einheit insgesamt gesehen werden mußte. Daraus ergab sich die Notwendigkeit zur Aufstellung und Prüfung eines diese Wirtschaftseinheit widerspiegelnden Konzernabschlusses.

8.1.2 In Deutschland

In Deutschland hatte lange Zeit die rechtliche Selbständigkeit Vorrang vor einer u. U. gegebenen wirtschaftlichen Konzern-Zugehörigkeit. Demzufolge kam es in Rechnungslegung und deren Prüfung auch erst nach 1961 zu einer gesetzlich vorgeschriebenen Aufstellungs- und Prüfungspflicht für Konzernabschlüsse, die aber eher eine Zusammenfassung der rechtlichen Einheiten widerspiegelte als deren wirtschaftliche Einheit. – Erst mit der 7. EG-Richtlinie wurde 1985 auch in Deutschland die Darstellung einer Wirtschaftseinheit zur Pflicht gemacht.

8.1.3 Anglo-amerikanische im Vergleich zu deutscher Wirtschaftsprüfung

Die Interessen der Kapitaleigner und der Gläubiger sind nicht unbedingt gleichgelagert. Bei der Rechnungslegung und deren Prüfung macht sich diese unterschiedliche Interessenlage in den britischen und amerikanischen Vorstellungen einerseits und in den deutschen Normen andererseits deutlich bemerkbar. Die anglo-amerikanische Rechnungslegung stellt das Interesse der Kapitaleigner an einer möglichst hohen Gewinnerzielung in den Vordergrund und räumt demzufolge nach Maßgabe der Generally Accepted Accounting Principles der Gewinn- und Verlustrechnung den Vorrang vor der Bilanz ein. Die deutsche Rechnungslegung ist auf die Sicherung der Gläubiger angelegt und läßt durch eine nach den Bestimmungen des Handelsrechts niederst-bewertete Bilanz die Gewinn- und Verlustrechnung in den Hintergrund treten. – Im anglo-amerikanischen Raum war es wegen des Vorrangs der Gewinn- und Verlustrechnung seit jeher üblich, den Umsatz eines Unternehmens oder Konzerns offen zu zeigen. In Deutschland war in der gegenüber der Bilanz in den Hintergrund tretenden Gewinn- und Verlustrechnung nur ein Rohertrag auszuweisen, in dem Umsatzerlöse, Stoffaufwand und Bestandsveränderungen miteinander vermischt wurden. Erst mit der kleinen Aktienrechtsreform von 1959 änderte sich das auch in Deutschland.

Der anglo-amerikanische Prüfer richtet sich bei der Prüfung der Rechnungslegung nach Generally Accepted Auditing Standards und will feststellen, ob der erzielte Gewinn auch fair an die Anteilseigner ausgeschüttet wurde. Der deutsche Prüfer wollte bis zum Ende des 20. Jahrhunderts durch vom Gesetz vorgeschriebenen Prüfungs-

handlungen feststellen, ob die Ansätze in der Bilanz im Interesse der Gläubiger nicht zu hoch waren. – Im deutschen Bilanzrecht hatte also der Gläubigerschutz Vorrang vor der richtigen Erfolgsermittlung.

8.2 Entwicklung von Rechnungslegung und Rechnungsprüfung in Deutschland

8.2.1 Entwicklung des Aktienrechts

Bis zur Reichsgründung 1871 waren Handels- und Gesellschaftsrecht Angelegenheit der deutschen Länder, die für die Gründung von Aktiengesellschaften, vor allem in Preußen, nur das Konzessionssystem kannten. Erst mit dem Aktiengesetz von 1870 wurde das Konzessionssystem zu Gunsten des Normativsystems aufgegeben. Wegen umfangreichen Mißbrauchs wurde 1884 die Trennung von Vorstand und Aufsichtsrat vorgeschrieben, eine Gründungsprüfung verlangt, und im übrigen den Aktionären das Recht eingeräumt, Prüfungen zu verlangen. 1897 wurde das jetzt neugefaßte Aktienrecht in das 1900 in Kraft tretende Handelsgesetzbuch eingefügt.

8.2.2 Entwicklung des Prüfungswesens

8.2.2.1 Revision bis 1931

Seit 1889 unterlagen Genossenschaften einer Pflichtprüfung. Die Verbesserung der Qualifikation dieser Pflichtprüfer und der freiwilligen Prüfer von Aktiengesellschaften sollte durch akademische Ausbildung und durch Berufsorganisationen, die die Qualität der Prüfer begutachteten, erfolgen. Die neugegründeten Handelshochschulen bildeten seit Anfang des 20. Jahrhunderts Bücherrevisoren und Treuhänder aus. Ebenfalls achtete der Verband deutscher Bücherrevisoren auf das berufliche Niveau seiner Mitglieder. Seit der Wende vom 19. zum 20. Jahrhundert entstanden auch die ersten Treuhandgesellschaften, die Treuhandaufgaben für Banken durchführten, und aus denen später Revisionsgesellschaften und noch später Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wurden.

Nachdem zwar 1918/1919 der Übergang vom Kaiserreich zur Republik weitgehend ohne Revolutionsgreuel gelungen und der Erste Weltkrieg nebst seinen politischen Folgen und die Inflation überwunden waren, konnte das Riesenproblem der Reparationen nicht befriedigend gelöst werden. Die in Devisen zu leistenden Reparationszahlungen wurden nicht aus (nicht vorhandenen) Exportüberschüssen, sondern aus überreichlich zufließenden ausländischen, vor allem amerikanischen, Dollar-Zuflüssen, vorwiegend kurzfristigen Krediten, gezahlt. Als mit dem Kursturz an der New Yorker Börse 1929 diese Auslandskredite zurückgefordert wurden, brachen deutsche Unternehmen als Groß-Schuldner und in der Folge deren kreditgewährenden Banken zusammen. Das hat zu der auf sechs Millionen steigenden Arbeitslosigkeit wesentlich beigetragen.

Weil sich herausgestellt hatte, daß die Unternehmenszusammenbrüche auch durch Unterschleife seitens der Vorstände von Aktiengesellschaften, und unbemerkt von den Aufsichtsräten, herbeigeführt worden waren, erließ Reichspräsident von Hindenburg 1931 eine Notverordnung, die für Aktiengesellschaften eine Prüfung der Jahresabschlüsse, der Buchführung und des Geschäftsberichtes nicht nur formal, sondern auch inhaltlich durch Bilanzprüfer zwingend vorsah, bevor die Abschlüsse der Generalversammlung vorgelegt wurden. Durch eine Verordnung zu dieser Notverordnung wurde der Ausdruck Wirtschaftsprüfer für die genannten Bilanzprüfer ebenso festgelegt, wie die Prüfung zum Wirtschaftsprüfer und seine öffentliche Bestellung geregelt wurden. – *Damit wurde 1931 zur Geburtsstunde der deutschen Wirtschaftsprüfung.*

Bevor der deutsche Wirtschaftsprüfer diese Berufsbezeichnung erhielt, hatte er im Auftrage von kreditgebenden Banken Unternehmen zu prüfen, einmal um die Werthaltigkeit der Kredite und zum anderen auch, um die Werthaltigkeit der Besicherung der Kredite zu prüfen. Darüber hinaus hatte er als akademisch ausgebildeter Betriebswirt die Unternehmensleitungen zu wirtschaftlichem Handeln anzuleiten. Als der deutsche Wirtschaftsprüfer diese seine Berufsbezeichnung erhielt, hatte er von Staats wegen zum Schutz der Gläubiger die gesetzesentsprechende Aufstellung von Jahresabschlüssen zu prüfen; der Schutz der Aktionäre vor Unternehmenszusammenbrüchen war eher ein Abfallprodukt nach dem Motto: was gut ist für die Gläubiger, ist auch gut für die Aktionäre.

Aus allen Vereinigungen, die Bücherrevisoren und Buchsachverständige als Mitglieder hatten, entstand das Institut für das Revisions- und Treuhandwesen e. V., das seinerseits an der Bildung der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer beteiligt war. Nach Bestellung der ersten Wirtschaftsprüfer wurde aus dem Institut für das Revisions- und Treuhandwesen das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.

8.2.2.2 Wirtschaftsprüfung 1933 bis 1945

1933 wurde mit der Ernennung Adolf Hitlers zum Reichskanzler die Weimarer Republik zwar nicht juristisch, aber faktisch unter dem rechtlichen Mantel des Ermächtigungsgesetzes beseitigt. Ob, wie in den letzten 34 Monaten, das Reich mit präsidialen Notverordnungen regiert wurde, oder ob es von nun an zunächst für vier Jahre mit parlamentarischer Ermächtigung regiert werden sollte, schien der Mehrheit der Reichstagsabgeordneten nur einen graduellen Unterschied zu machen. – Den prinzipiellen Unterschied machte die Barmer Synode kenntlich, und die Bekennende Kirche richtete sich danach. – Daß alles ganz anders verlief, und daß das Ermächtigungsgesetz nach vier Jahren nicht mehr aufgehoben wurde, sah nicht nur die Reichstagsmehrheit damals nicht.

> Wenn heute die Frage gestellt wird: wie konnte es geschehen?, dann gibt es darauf Antworten, die den Nachgeborenen nicht überzeugen mögen, die aber nun einmal „Geschehnis“ waren, denn nur ein Teil einer kleinen geistigen Oberschicht dürfte „reservationes mentalis“ gehabt haben.
>
> Ein besonders scheußliches Kapitel des Dritten Reiches ist die verbrecherische Behandlung der Juden, wovon auch der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer betroffen war: von den bis 1938 ausgeschiedenen 212 Berufsangehörigen waren 70 Juden, die aber wohl Deutschland rechtzeitig verlassen konnten.
>
>> Was hat ein „normaler“ Deutscher, also auch ein normaler Wirtschaftsprüfer, im Dritten Reich gedacht, getan oder unterlassen? Diese Frage haben Historiker gestellt und unterschiedlich beantwortet: »*Manche verdammten*

> *die Deutschen als Hitlers willige Mordgesellen, andere erklärten differenzierter, wie aus Familienvätern Massenmörder wurden.*«[1004] Was aber war mit denen, die weder Mordgesellen noch Massenmörder waren? Sind sie für die Geschichtswissenschaft uninteressant? Merkwürdig ist jedenfalls auch, daß den Einwohnern in den neuen Bundesländern nie der Vorwurf einer allgemeinen Beteiligung am stalinistischen Terrorsystem in der DDR gemacht wurde.

Dazu schreibt Fischer: »*Gleich nach dem Krieg – 1946 – erschien ein Filmszenario von Sartre mit dem Titel „Im Räderwerk“*[1005]*, in dem die Politik als Produkt ihrer Unentrinnbarkeit aus einer vorgegeben Situation dargestellt wurde. Umgekehrt wird ein Schuh daraus, war der WP 1933/1945 doch nur ein kleines Rad im Getriebe der Politik, wie auch in der Folgezeit, soweit sie die DDR betrifft. Was das bedeutet, bekamen die Kollegen zu spüren, die bei ihrer Tätigkeit etwas übersehen hatten. Sie mussten sich vor der Gestapo, später vor der Stasi rechtfertigen, und mancher verlor seine Zulassung, seine Freiheit oder sogar sein Leben. So wurde auch in der DDR ein Berufsangehöriger wegen „ungenügender Nachprüfung der Waren-Bestandsaufnahme“ mit acht Jahren Zuchthaus bestraft. Kritik war gefährlich, denn „Die Partei, die Partei, die hat immer recht!“ Wer auch diese dunklen Seiten unserer Vergangenheit begriffen hat, versteht, dass sich unsere Zukunft nur in einer demokratischen freiheitlichen Wirtschaftsordnung entfalten kann.*«[1006]

Die Befürchtung des jungen Berufsstandes, als Wechselbalg der Systemzeit den politischen Wandel nicht überleben zu dürfen, erwies sich als falsch, da die neuen Herren im Wirtschaftsprüfer eine Einrichtung von öffentlichem Interesse durchaus anerkannten, sie ihn aber auch ihren eigenen Anschauungen unterwerfen wollten. Demzufolge schloß sich das Institut der Wirtschaftsprüfer dem Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen, dem späteren national-sozialistischen Rechtswahrer-Bund, an – ein Abteilungsleiter dieses Bundes wurde Vorsitzender des Instituts – und die noch beste-

[1004] Rheinische Post, Dienstag 18. Juli 2006, A 8
[1005] Originaltitel: L’engrénage, auf deutsch: die Verzahnung, das Räderwerk, die Verkettung.
[1006] WP Helmut Fischer (schrieb seit 1989 die Glossen im Mitteilungsblatt der WPK): Gedanken zur Jahreswende 2006/2007. In: WPK Magazin Mitteilungen der Wirtschaftsprüferkammer 4/2006, S. 78

henden anderen Berufsverbände lösten sich auf. Wirtschaftsprüfer mußten Mitglieder des Instituts werden, das dadurch öffentlich-rechtlichen Charakter bekam.

Von besonderer Bedeutung für den deutschen Berufsstand waren das Aktiengesetz von 1937, die Buchhaltungsrichtlinien von 1937 und die Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten von 1938.

- Mit dem Aktiengesetz wurde das Aktienrecht aus dem Handelsgesetzbuch herausgelöst und in einem eigenständigen Gesetzeswerk kodifiziert, es gab Ansatz-, Gliederungs- und Bewertungsvorschriften. Dem den Abschluß prüfenden Wirtschaftsprüfer wurde vorgegeben, was und wie er zu prüfen hatte, und ein sich auf die zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften beziehender Bestätigungsvermerk ergab sich ebenfalls aus dem Gesetz.

- Mit den Buchhaltungsrichtlinien wurde der Wirtschaft nicht nur ein einheitlicher Kontenrahmen vorgeschrieben, sondern es wurde auch die ganze Buchführungsorganisation, die Buchhaltung oder genauer die Finanz-Buchhaltung, vorgegeben; die Einhaltung dieser Richtlinien zu prüfen war nach der Maßgabe des Aktiengesetzes ebenfalls Aufgabe des den Abschluß prüfenden Wirtschaftsprüfers.

- Die Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten gaben erstmals vor, was aus den Herstellkosten über die Herstellungskosten abzuleitende Selbstkosten waren. Darüber hinaus wurde die Organisation der Kostenrechnung, also die Betriebsbuchhaltung, vorgegeben, so wie es für die Finanz-Buchhaltung mit den Buchhaltungsrichtlinien geschehen war. Somit war die Aufgabe des den Abschluß prüfenden Wirtschaftsprüfers über die Prüfung der Kostenrechnung zur Ermittlung der Herstellungskosten für z. B. Vorräte hinaus die Prüfung der Preise, wenn diese auf Grund der Selbstkosten festgelegt wurden.

Im Verlaufe des Zweiten Weltkrieges

- wurden die Dividendenausschüttung von Aktiengesellschaften auf grundsätzlich 6% des Grundkapitals beschränkt und dem den Abschluß prüfenden Wirtschaftsprüfer die Aufgabe zugewiesen, die Einhaltung dieser Vorschrift zu prüfen, und weiterhin

- wurden Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und vereidigte Buchprüfer (vereidigte Bücherrevisoren) zur Sicherstellung des Berufseinsatzes für kriegswichtige Aufgaben in der Reichskammer für Wirtschaftstreuhänder zusammengeschlossen; außerdem wurden die Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer mit der Hauptstelle für das Prüfungs- und Treuhandwesen zu der Hauptstelle für das Wirtschaftstreuhandwesen zusammengefaßt.

Die von Wirtschaftsprüfern zu prüfenden Jahresabschlüsse standen demnach unter dem Motto: was gut ist für den Gläubiger, hat auch gut zu sein für den „gemeinnützigen“ Aktionär.

Das erfreulichste Ereignis für den gerade einmal sieben Jahre alten Berufsstand war die Ausrichtung des fünften Weltkongresses der Wirtschaftsprüfer, der 1938 in Berlin stattfand und vom Institut der Wirtschaftsprüfer veranstaltet wurde; er nahm einen glänzenden Verlauf. – *Auch muß vom Wirtschaftsprüferwesen in der Zeit des Dritten Reiches ganz allgemein gesagt werden, daß sachlich sorgfältig und verantwortungsbewußt unter Beachtung der Berufsethik gearbeitet wurde.*

Mit der Kapitulation der deutschen Streitkräfte und der Absetzung der geschäftsführenden Reichsregierung war 1945 scheinbar auch das Ende des deutschen Berufsstandes der Wirtschaftprüfer gekommen.

8.2.2.3 Wirtschaftsprüfung von 1945 bis 1961

Aber schon bald lebte in den Besatzungszonen das Prüfungswesen wieder auf und versuchte, sich eine Organisation zu geben.

In der sowjetischen Besatzungszone konnten Wirtschaftsprüfer frei arbeiten, obwohl ihnen die Schaffung einer eigenen Berufsorganisation versagt wurde. Jedoch wurde durch die Gründung von staatlichen Revisionsanstalten, die das alleinige Recht zur Prüfung von verstaatlichten Betrieben hatten, den freiberuflichen Wirtschaftsprüfern die wirtschaftliche Grundlage entzogen, so daß sie nach und nach ihr Tätigkeitsgebiet nach Westdeutschland verlegten. Im Endergebnis wurde alle Prüfungstätigkeit in der DDR von der staatlichen Finanzrevision durchgeführt, die auch die Planerfüllung zu prüfen hatte.

In den westlichen Besatzungszonen wurde für die britische Zone ein Berufsrecht geschaffen, das die Neubildung des Instituts der Wirtschaftsprüfer erlaubte. Es wurde zum Vorbild für das Berufsrecht in allen westlichen Besatzungszonen und der neugegründeten Bundesrepublik Deutschland, bis 1961 endlich auch eine neue bundeseinheitliche Wirtschaftsprüferordnung vom Parlament verabschiedet wurde. Hiernach trat als Körperschaft des öffentlichen Rechts die Wirtschaftsprüferkammer mit Pflichtmitgliedschaft für alle Wirtschaftsprüfer auf als Organ der Berufsaufsicht. Das Institut der Wirtschaftsprüfer als eingetragener Verein widmete sich mit seinem Hauptfachausschuß und dessen Unterausschüssen der fachlichen Berufsarbeit.

Fachlich prüften die deutschen Wirtschaftsprüfer nach wie vor auf der Grundlage des Aktiengesetzes von 1937. Unausgesprochen wurden auch die Buchhaltungsrichtlinien von 1937 und die Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten von 1938 einbezogen, bis 1959 die Kleine Aktienrechtsreform für die Gewinn- und Verlustrechnung endlich die von der Wissenschaft seit langem geforderte Brutto-Darstellung mit Ausweis der Umsatzerlöse brachte. Damit standen die von Wirtschaftsprüfern zu prüfenden Jahresabschlüsse unter dem Motto: was dem Aktionär aus dem erwirtschafteten Gewinn zukommt, schädigt auch den Gläubiger nicht.

8.3 Die U.E.C. als europäische Berufsorganisation

Nach dem Zweiten Weltkrieg wurde zunächst mit der Montan-Union und dann mit der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft ein wirtschaftlicher Zusammenschluß der europäischen Länder mit dem Ziel auch einer politischen Vereinigung geschaffen. Die Wirtschaftsprüfer Europas hatten dagegen schon 1948 eine Zusammenarbeit vereinbart. 1951 wurde einschließlich des deutschen Berufsstandes von Berufsorganisationen aus zehn westeuropäischen Ländern die Union Européenne des Experts Comptables Economique et Financiers (U.E.C.) gegründet mit dem Ziel, den gegenseitigen Meinungsaustausch zu erleichtern, das Rechnungswesen und die Prüfungstechnik sowie die Berufsausbildung und die Berufspflichten anzugleichen, die Möglichkeiten zur Berufsausübung in einem anderen europäischen Land zu untersuchen und die Beziehungen zu europäischen Organisationen für wirtschaftliche Zusammenarbeit anzubahnen und zu fördern. – Diese selbstgestellten Ziele hat die U.E.C. nicht voll erreicht: Sie wurde 1986 zusammen mit der C.E.E. zur FEE zusammengelegt, die gegenüber den weltweiten Entwicklungen die europäischen Interessen schützen sollte – ebenfalls mit negativem Erfolg.

8.4 Kontinuität im Wandel

Die Kontinuität der deutschen Wirtschaftsprüfung im Wandel der politischen Rahmenbedingungen wurde in erster Linie durch Personen, die Persönlichkeiten mit allen Ecken und Kanten waren, gewahrt.

- Von den drei Begründern der wissenschaftlichen Betriebswirtschaftlehre in Deutschland, dem Statiker Hans Nicklisch in Berlin, dem Organiker Fritz Schmidt in Frankfurt und dem Dynamiker Eugen Schmalenbach in Köln, hatte letzterer den stärksten nachwirkenden Einfluß. Schmalenbach bildete schon in den 20er Jahren des 20. Jahrhunderts Betriebwirte aus, die Treuhänderqualifikation hatten; damit wurde er zum Vater der 1931er Wirtschaftsprüfer. 1933 gab der jüdisch verheiratete Schmalenbach seinen Lehrstuhl auf und war fortan als Privatmann – zuletzt im Untergrund – schaffend tätig, bis er 1945 seinen Kölner Lehrstuhl wieder einnahm.

- Peter van Aubel war Schmalenbach-Schüler, der seinen ehemaligen Lehrer auch während dessen Zeit im Untergrund unterstützte; van Aubel erwarb sich im Führerrat des Instituts der Wirtschaftsprüfer und als fachlich Verantwortlicher für den V. Weltkongreß der Wirtschaftsprüfer in Berlin nationale und internationale Anerkennung.

- Ebenfalls Schmalenbach-Schüler und persönlicher Assistent von Schmalenbach war Erich Potthoff, der nach dem Tode seines Lehrmeisters langjähriger Präsident und Vizepräsident der Schmalenbach-Gesellschaft war. Ab 1949 repräsentierte er als „Stahltreuhänder“ in diesem Gremium die Arbeitnehmerseite. Der Wirtschaftsprüfer und Vorstand der WIBERA Potthoff wirkte im Verwaltungsrat und als Vorstandsmitglied des IDW maßgeblich an der Gestaltung berufsständischer und fachlicher Entwicklungen mit.

- Wilhelm Elmendorff verdiente sich seine ersten Sporen als Mitglied des damaligen Fachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer und als Diskussionsredner auf dem V. Weltkongreß für Wirtschaftsprüfer in Berlin, bevor er nach 1945 an die Spitze des neuen Instituts der Wirtschaftsprüfer trat und von der Union Européenne des Experts Comptables Economique et Financiers zu deren Präsidenten und späterem Ehrenpräsidenten gewählt wurde.

- Ein Beispiel für die Verquickung von Außen- und Wirtschaftspolitik des Dritten Reiches zeigte sich im Übergang von Price Waterhouse & Co. auf die Kontinentale Treuhandgesellschaft unter Mitwirkung von van Aubel; die aus Price Waterhouse hervorgegangene Gesellschaft bzw. ihre Hauptgesellschafter konnten auch nach 1945 deutsches und auch internationales Geschäft betreiben.

8.5 Die Zeit nach 1961

Ein Ausblick über den Zeitrahmen dieser Arbeit hinaus zeigt auf, wie weit sich die deutsche Wirtschaftsprüfung internationalen Einflüssen geöffnet hat.

8.5.1 Europäisierung des deutschen Prüfungswesens

1965 wurde das Aktiengesetz 1937 durch das Aktiengesetz 1965 abgelöst, nicht, weil das 37er Gesetz zu viel nationalsozialistisches Gedankengut enthalten hätte, sondern weil, neben der Stärkung der Aktionärsstellung, endlich auch ein Konzernabschluß vorgeschrieben wurde. Dieser Konzernabschluß bezog sich aber nur auf inländische Konzernunternehmen und schrieb eine typisch deutsche Form der Konsolidierung vor. Er war deshalb mit der im englischsprachigen Ausland üblichen nicht vergleichbar. – Mit dem Publizitätsgesetz von 1969 wurden die Offenlegungs- und Prüfungspflichten auch auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung, auf Personenhandelsgesellschaften und auf Einzelkaufleute, wenn deren Geschäftsaktivitäten eine bestimmte Größenordnung überschritten, ausgeweitet.

Die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie, also die Bilanzrichtlinie, die Konzernabschlußrichtlinie und die Bilanzprüferrichtlinie, brachten in Anlehnung an anglo-amerikanische Auffassungen eine Abkehr vom Gläubigerschutzprinzip, eine der anglo-amerikanischen Auffassung entsprechende Form der Konsolidierung mit Einschluß aller Konzernunternehmen weltweit und die Harmonisierung der in allen Mitgliedstaaten erforderlichen Qualifikation für die Erteilung der Zulassung der mit der Pflichtprüfung beauftragten Personen. Diese an die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft gerichteten EG-Richtlinien wurden durch das Bilanzrichtliniengesetz von 1985 deutsches Recht. – Die Europäisierung der Rechnungslegung stand unter dem Motto: was gut ist für den Aktionär, soll auch nicht schlecht sein für den Gläubiger.

8.5.2 Globalisierung des deutschen Prüfungswesens

Der einmal geöffnete Weg der Internationalisierung des Rechnungswesens ging von der Europäisierung weiter zur amerikanisch beeinflußten Globalisierung. Die International Accounting Standards oder später die International Financial Reporting Standards wurden in den vom Institut der Wirtschaftsprüfer herausgegebenen Rechnungslegungsstandards ebenso berücksichtigt wie die International Standards on Auditing in den vom Institut der Wirtschaftsprüfer herausgegebenen Prüfungsstandards. – Entsprechend den Bestimmungen des auf der fortgeschriebenen 8. EG-Richtlinie beru-

henden Abschlußprüferaufsichtsgesetzes von 2004 müssen die deutschen Wirtschaftsprüfer sich jetzt einer Qualitätskontrolle unterziehen. Die Qualitätskontrollberichte sind einer Kommission für Qualitätskontrolle einzureichen: über dem Wirtschaftsprüfer gibt es also den Wirtschaftsüberprüfer und darüber den Überwirtschaftüberprüfer. Den Wirtschaftsprüfern nochmals übergeordnet war die aus Nicht-Berufsangehörigen bestehende Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), die in Stichproben oder bei einem konkreten Verdacht auf Unkorrektheiten die ordnungsmäßige Anwendung der IFRS bei kapitalmarktorientierten Unternehmen prüfte; in einer zweiten Stufe wurde die Durchsetzung dieser Rechnungslegungsvorschriften der staatlichen Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (Bafin) übertragen.

Die vom Basler Ausschuß für Bankenaufsicht unter der Überschrift „Basel II“ für Banken erlassenen Eigenkapitalvorschriften wurden auf Grundlage von Beschlüssen der Europäischen Union in deutsches Recht übertragen. Die Bonitätseinschätzung von Banken und vor allem auch darüber hinaus von Nicht-Banken auf Grund deren Eigenkapitals wird von Rating-Analysts bei Rating-Agenturen vorgenommen, die dann für den Kleinanleger nicht nachvollziehbare Empfehlungen von „kaufen“ oder „halten“ bis zu „verkaufen“ geben, so daß jetzt das Motto heißt: was der Finanzanalyst für einen guten „shareholder value“ (Marktwert des Eigenkapitals) hält, ist auch für den institutionellen Großanleger ein guter Unternehmenswert – Gläubiger und Kleinaktionäre bleiben außen vor.

9 Verzeichnisse

9.1 Literaturverzeichnis

9.1.1 Archivalien

In eigenem Besitz

Photokopie der dem Finanzamt Börse (Finanzkasse) Berlin am 30. November 1939 vorgelegten Abmachung; handschriftlich unterschrieben von den Gründern und Herrn Voors, auf jeder Seite paraphiert.
(zit. A_Abmachung)

Rundschreiben vom 9. Oktober 1939 der Deutsche Kontinental-Treuhandgesellschaft m.b.H. an die bisherigen Auftraggebern der Firma Price, Waterhouse & Co. In Fraktur gedruckt ohne eine Grußformel: „mit vorzüglicher Hochachtung“ wäre unzeitgemäß gewesen, „mit deutschem Gruß“ oder gar „Heil Hitler“ sollte nicht sein
(zit. A_Rundschreiben)

Anzeige der Eintragung vom 10. Januar 1940 in das Handelsregister Berlin an die Auftraggeber der Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch von Dr. van Aubel und H. Rätsch gezeichnetes Rundschreiben vom 15. Januar 1940 ohne Grußformel.
(zit. A_Eintragung)

Durchschlag einer maschinenschriftlichen Ausarbeitung von Johann Philippi & Co. Accountants zu »Gründung der Firma Johann Philippi & Co. und ihre Entwicklung bis zum 30. November 1945«
(zit. A_Ausarbeitung)

Hilger, Wilhelm: Ansprache zum 25-jährigen Bestehen der Kontinentalen Treuhandgesellschaft m.b.H. - Typoskript 1964
(zit. A_Hilger)

Im Bestand „Friedrich Wilhelms-Hütte (1811-1969)“ des Konzernarchivs ThyssenKrupp

FWH EMM/REMM Rechtsabteilung

FWH/ 2345 Konsortium Brasiliana und Arbeitsgemeinschaft Exploration 1954-1955
(zit. FWH/ 2345)

FWH Firma

FWH/ 91 Aufsichtsratssitzungen der DEiW 1936-1940
(zit. FWH/ 91)

FWH/ 280 Price, Waterhouse & Co: Bericht vom 14.12.1938 über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 30.09.1938
(zit. FWH/ 280)

FWH/ 281 Geschäftsbericht 1938/39 mit Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung 1938-1940
(zit. FWH/ 281)

In den Beständen „Vereinigte Stahlwerke AG und Bergbau- und Industriewerte GmbH“

VSt/ Buchhaltung

VSt/ 2657 Revisionsberichte zur ATH 1945-1947
(zit. VSt/ 2657)

VSt/ Finanzen

VSt/ 3987 Revisionsberichte zur VSt 1932-1934
(zit. VSt/ 3987)

VSt/ Sekretariat Dinkelbach

VSt/ 1628 Verhandlungen mit der Irving Trust Company 1933
(zit. VSt/ 1628)

9.1.2 Gesetzesblätter

Reichsgesetzblatt Teil I (Reichsgesetze und Verordnungen von Bedeutung, usw.). Hrsg. vom Reichsministerium der Justiz bis 1921 / hrsg. vom Reichsministerium des Innern ab 1922. Berlin, 1871-1945
(zit. RGBl. I)

Bundesgesetzblatt Teil I (Bundesgesetze und Verordnungen von Bedeutung, usw.). Hrsg. vom Bundesministerium der Justiz. Bonn, ab 1949
(zit. BGBl. I)

documentArchiv.de [Hrsg.] URL: http://www.documentArchiv.de.html
(zit. document)

9.1.3 Jahrbücher

Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch. Hrsg. von Dr. Otto Mönckmeier Reichsgruppenwalter Wirtschaftsrechtswahrer im NSRB, und Vorsitzender des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Leipzig : G. A. Gloeckner
(zit. WT-Jahrbuch + Jahrgang)

Wirtschaftsprüfer-Handbuch. Hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. Düsseldorf : Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer.
(zit. WP-Handbuch + Jahrgang)

9.1.4 Kongreßberichte

Kongreß-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens. Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen. Berlin: Selbstverlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer, o. J.
(zit. Kongreß 1936)

Einheitliches Rechnungswesen als Beitrag zur europäischen Integration. Bericht über den Kongreß der U.E.C. in Florenz und Rom vom 5.–10. Oktober 1953. Düsseldorf : Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1955
(zit. U.E.C. Kongreß 1953)

Probleme des Rechnungswesens in Internationaler Betrachtung. Bericht über den zweiten Kongreß der Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers in Brüssel vom 12. bis 16. September 1955. Düsseldorf : Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1957
(zit. U.E.C. Kongreß 1955)

Les Entreprises et leurs Conseillers face au Marché Commun Européen. Actes du Congrès de Nice (23-26 Septembre 1958). o.O., o.J.
(zit. U.E.C. Kongreß 1958)

Probleme neuzeitlicher Unternehmensführung aus der Sicht der Organisation des Rechnungswesens, der Prüfung des Jahresabschlusses und der Unternehmensbesteuerung. Bericht über den vierten Kongreß der Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers in Zürich (18. bis 21. September 1961). Düsseldorf : Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 1963
(zit. U.E.C. Kongreß 1961)

9.1.5 Zeitschriften

Der Wirtschaftsprüfer. Zeitschrift für das Treuhandwesen. Leipzig : G. A. Gloeckner / 1932
(zit. Wpfr. + Erscheinungsjahr)

Der Wirtschaftsprüfer. Zeitschrift des Instituts der Wirtschaftsprüfer, zugleich Fortsetzung der ›Zeitschrift für das Treuhandwesen‹. Leipzig : G. A. Gloeckner / 1933 bis 1934, S. 392
(zit. WP. + Erscheinungsjahr)

Der Wirtschaftstreuhänder. Zeitschrift für deutsches Prüfungs- und Treuhandwesen. Leipzig : G. A. Gloeckner / ab 1934, S. 393
(zit. WT. + Erscheinungsjahr)

Der Wirtschaftsprüfer. Zeitschrift für das deutsche Prüfungs- und Treuhandwesen. Berlin : Verlag Der Wirtschaftsprüfer. / 1948-1954
(zit. WP + Erscheinungsjahr)

Die Wirtschaftsprüfung. Zeitschrift für Betriebs- und Finanzwirtschaft. Stuttgart : C. E. Poeschel / 1948-1950
(zit. WPg + Erscheinungsjahr; für 1948: WPg + Erscheinungsjahr + Heftnummer)

Die Wirtschaftsprüfung. Der Berater der Wirtschaft Zeitschrift für Betriebs- und Finanzwirtschaft. Stuttgart : C. E. Poeschel / 1951-1954
(zit. WPg + Erscheinungsjahr)

Die Wirtschaftsprüfung. Der Berater der Wirtschaft Zeitschrift für Betriebs- und Finanzwirtschaft. Vereinigt mit der Zeitschrift ›Der Wirtschaftsprüfer‹. Stuttgart : C. E. Poeschel / ab 1955
(zit. WPg + Erscheinungsjahr)

IDW Fachnachrichten. Aktuelle Informationen des IDW für seine Mitglieder. Düsseldorf : Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.)
(zit. FN + Nr./Erscheinungsjahr

Journal UEC. Europäische Zeitschrift für Prüfung und Beratung / European Journal of Accountancy / Revue Européene d'Expertise Comptable Economique et Financiers. Düsseldorf :
(zit. Journal UEC + Erscheinungsjahr)

9.1.6 Darstellungen

75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890-1965 / hrsg. von Volkmar Muthesius. Mit Beiträgen von Karl Erich Born, Ernst Gessler, Karl Hax und Heinrich Schuld. - Frankfurt am Main : Fritz Knapp Verlag, o. J.
(zit. 75_Born)

Abschlußprüfung nach International Standards on Auditing (ISA) : vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze / Hrsg.: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.. - Düsseldorf : IDW-Verl., 1998.
(zit. Abschluß_ISA)

Aktiengesetz vom 6.9.1965 (Bundesgesetzbl. I S. 1089) . Aktiengesetz von 1937 / Zusammengest. von Bruno Kropff.. - Textausg. u. Einführungsgesetz zum Aktiengesetz vom 6.9.1965 Bundesgesetzbl. I S. 1185 mit Begründung d. Regierungsentwurfs, Bericht d. Rechtsausschusses d. Dt. Bundestags, Verw. u. Sachverz.. - Düsseldorf : Verl.-Buchhandl. d. Instituts d. Wirtschaftsprüfer, 1965
(zit. Aktiengesetz_Kropff)

Alemann, Ulrich von: Grundlagen der Politikwissenschaft : ein Wegweiser. - 2. Aufl.. - Opladen : Leske und Budrich, 1995. - (Grundwissen Politik ; Bd. 9)
(zit. Alemann 1995)

- : Nordrhein-Westfalen : ein Land entdeckt sich neu / Ulrich von Alemann ; Patrick Brandenburg. - Köln ; Stuttgart ; Berlin : Kohlhammer, 2000. (Schriften zur politischen Landeskunde Nordrhein-Westfalens ; Bd. 13)
(zit. Alemann 2000)

Baetge, Jörg: Bilanzen / von Jörg Baetge. - Düsseldorf : IDW-Verl., 1991.
(zit. Baetge)

Bartels, Klaus: Veni, vidi, vici : geflügelte Worte aus dem Griechischen und Lateinischen / ausgew. und erl. von Klaus Bartels. - 9. Aufl.. - Darmstadt : Wiss. Buchges., [Abt. Verl.], 1992
(zit. Bartels)

Bayer-Geschäftsbericht 2005. Hrsg.: Bayer AG, Leverkusen .
(zit. Bayer)

Beck'scher Bilanz-Kommentar : Handels- und Steuerrecht ; §§ 238 bis 339 HGB / bearb. von Wolfgang Dieter Budde .... - 3., völlig neubearb. Aufl. des von Max Pankow und Manfred Sarx mitbegr. Kommentars. - München : Beck, 1995.
(zit. Beck_BeBiKo)

Bei uns hat Zukunft Tradition : BDO-Festschrift 1995 ; [75 Jahre BDO, Deutsche Warentreuhand-Aktiengesellschaft im Wandel der Zeit ; 1920 - 1995] / Hans-Heinrich Otte. - Hamburg : BDO, 1995.
(zit. Bei_BDO)

Bellinger, Bernhard: Die Betriebswirtschaftslehre der neueren Zeit / Bernhard Bellinger. - Darmstadt : Wiss. Buchges., 1988
(zit. Bellinger)

Chastney, J. G. : True and fair view ; A study of the history and meaning of True and Fair and a consideration of the impact of the Fourth Directive. / A report prepared for The Research Committee of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales. - Sheffield Polytechnic, March 1975
(zit. Chastney)

Collins English Gem Dictionary. London and Glasgow 1971
(zit. Collins)

Curtius, Julius : Sechs Jahre Minister der deutschen Republik. Heidelberg : Winter, 1948
(zit. Curtius)

Das IDW 2004/05. Tätigkeitsbericht. Hrsg.: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
(zit. Das_IDW_2004/05)

Der große Ploetz : die Daten-Enzyklopädie der Weltgeschichte ; Daten, Fakten, Zusammenhänge / begr. von Dr. Carl Ploetz. - 32., neubearb. Aufl. / bearb. von 80 Fachwissenschaftlern. - Darmstadt : Wiss. Buchges., 1998. (Lizenz des Ploetz-Verl., Freiburg im Breisgau)
(zit. Der_Ploetz)

Der kleine Pauly : Lexikon d. Antike ; [in 5 Bd.] / auf d. Grundlage von Pauly's Realencyclopädie d. class. Altertumswiss. unter Mitw. zahlr. Fachgelehrter bearb. u. hrsg. von Konrat Ziegler u. Walther Sontheimer. - München : Deutscher Taschenbuch-Verlag, 1979
(zit. Der_Pauly)

Die Prüfung des Jahresabschlusses : Handbuch f. Studium u. Praxis / ausgearb. von d. Komm. f. Buchprüfung d. UEC. - 3., neubearb. Aufl.. - Düsseldorf : IDW-Verlag, 1973 (Veröffentlichungen der Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers, UEC)
(zit. Die_Prüfung)

Die WPK 2002-2005. Berichte von Vorstand und Beirat. Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts
(zit. Die_WPK_2002-2005)

Eschenburg Theodor: Also hören Sie mal zu : Geschichte und Geschichten 1904 - 1933. - 2. erw. Aufl.. - Berlin : Siedler, 2000.
(zit. Eschenburg 2000a)

- : Letzten Endes meine ich doch : Erinnerungen 1933 - 1999. - 1. Aufl.. - Berlin : Siedler, 2000.
(zit. Eschenburg 2000b)

Eugen Schmalenbach : d. Mann - sein Werk - d. Wirkung / hrsg. von Walter Cordes im Auftr. d. Schmalenbach-Stiftung. Autoren Max Kruk ... unter Mitarb. von Harald Lutz. - Stuttgart : Fachverlag für Wirtschafts- u. Steuerrecht Schäffer, 1984.
(zit. Eugen_Cordes)

Fear, Jeffrey R,: Diverging Paths: Accounting for Corporate Governance in America and Germany. Typoskript 2005 für : Business History Review
(zit. Fear)

- : Organizing Control. August Thyssen and the Construction of German Corporate Management. Harvard University Press Cambridge, Massachusetts, and London, England 2005
(zit. Fear Diss.)

Fey, Gerd: Deutsches Bilanzrecht : deutsch-englische Textausgabe mit einführenden Erläuterungen = German accounting legislation / begr. von J. Brooks und D. Mertin. Von Gerd Fey und Guido Fladt. Übers. von Fry & Bonthrone Partnerschaft. PricewaterhouseCoopers. - 4. Aufl.. - Düsseldorf : IDW-Verl., 2006.
(zit. Fey)

Forrester, David A. R.: Schmalenbach and after : A study of the Evolution of German Business Economics. - Glasgow : Strathclyde Convergencies, 1977.
(zit. Forrester)

Geldsetzer, Lutz: Logik. - Aalen : Scientia-Verl., 1987.
(zit. Geldsetzer)

Georges, Karl Ernst: Ausführliches lateinisch-deutsches Handwörterbuch : aus den Quellen zusammengetragen und mit besonderer Bezugnahme auf Synonymik und Antiquitäten unter Berücksichtigung der besten Hilfsmittel / ausgearb. von Karl Ernst Georges. - Unveränd. Nachdr. der 8., verb. und verm. Aufl. von Heinrich Georges. - Darmstadt : Wiss. Buchges., ND 1992
(zit. Georges)

Geschichte der Bundesrepublik Deutschland : in 5 Bd. / hrsg. von Karl Dietrich Bracher …

- : Eschenburg, Theodor: Jahre der Besatzung : 1945 - 1949. Mit e. einl. Essay von Eberhard Jäckel. - Stuttgart : Deutsche Verlags-Anstalt, 1983. (Bd. 1)
(zit. Geschichte_Eschenburg)

- : Schwarz, Hans-Peter: Die Ära Adenauer 1949 - 1957. Mit e. einl. Essay von Theodor Eschenburg. - Stuttgart : Deutsche Verlags-Anstalt, 1981. (Bd. 2)
(zit. Geschichte_Schwarz)

Görlitz, Walter : Kleine Geschichte des deutschen Generalstabes. - Berlin : Haude u. Spener, 1967.
(zit. Görlitz)

Groß, Gerhard: Der Jahresabschluss nach neuem Recht : Aufstellung - Prüfung - Offenlegung / von Gerhard Gross u. Lothar Schruff. - Düsseldorf : IDW-Verlag, 1986
(zit. Groß 1986a)

- : Der Konzernabschluss nach neuem Recht : Aufstellung - Prüfung - Offenlegung / von Gerhard Gross ; Lothar Schruff ; Klaus v. Wysocki. - Düsseldorf : IDW-Verlag, 1986
(zit. Groß 1986b)

Gutenberg, Erich: Grundlagen der Betriebwirtschaftslehre / von Erich Gutenberg. - Berlin ; Heidelberg ; New York ; London ; Paris ; Tokyo : Springer. (Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaften . Abteilung Staatswissenschaft)

Bd. 1. Die Produktion. - 20. Aufl.. - 1973
(zit. Gutenberg 1973)

Bd. 3. Die Finanzen. - 8., erg. Aufl.. - 1980
(zit. Gutenberg 1980)

Handel und Wandel : Ein Lesebuch für junge Kaufleute / hrsg. von Th. Scharf und Arth. Haese. - 2. Aufl. / Wittenberg : H. Herrosé, 1902
(zit. Handel)

Hay, Peter: Einführung in das amerikanische Recht / Peter Hay. - 2., überarb. Aufl.. - Darmstadt : Wissenschaftliche Buchgesellschaft, [Abt. Verl.], 1987. - (Einführungen in das fremdländische Recht)
(zit. Hay)

Henning, Friedrich-Wilhelm : Das industrialisierte Deutschland 1914 bis 1992 : mit 14 Tabellen. - 9., unveränd. Aufl., unveränd. Nachdruck der 8., durchges. und wesentlich erw. Aufl. 1993. - Paderborn ; München ; Wien ; Zürich : Schöningh, 1997.
(zit. Henning)

Henrich, Dieter: Einführung in das englische Privatrecht / Dieter Henrich. - Darmstadt : Wissenschaftliche Buchges., 1971.
(zit. Henrich)

Heuß, Alfred: Versagen und Verhängnis : vom Ruin dt. Geschichte u. ihres Verständnisses / Alfred Heuss. - Berlin : Siedler, 1984.
(zit. Heuß)

Hippler, Fritz: Die Verstrickung : auch e. Filmbuch ... ; Einstellungen u. Rückblenden / von Fritz Hippler, ehem. Reichsfilmintendant unter Josef Goebbels. - Düsseldorf : Verlag Mehr Wissen, 1981
(zit. Hippler)

Hitler, Adolf: Mein Kampf : zwei Bände in einem Band. - Ungekürzte Ausg., 593. - 597. Aufl.. - München : Zentralverl. der NSDAP, Eher, 1941
(zit. Hitler)

http://acct.tamu.edu/giroux/Bigeight.html (10.12.2005)
(zit. ht1 big eight)

http://de.wikipedia.org/wiki/Abgeordnete_des_1._Ernannten_Landtags_von_Nordrhein-Westfalen (20.02.2007)
(zit. ht2 Potthoff)

http://de.wikipedia.org/wiki/allgemeines_landrecht. (04.12.2005)
(zit. ht3 Landrecht)

http://de.wikipedia.org/wiki/Basel_II (29.04.2006)
(zit. ht4 Basel II)

http://de.wikipedia.org/wiki/Gleichschaltung (05.06.2006)
(zit. ht5 http Gleichschaltung)

http://de.wikipedia.org/wiki/Globalisierung (18.04.2006)
(zit. ht6 Globalisierung)

http://de.wikipedia.org/wiki/Handelsrecht (08.05.2006)
(zit. ht7 Handelsrecht)

http://de.wikipedia.org/wiki/Heinrich_Dinkelbach (06.07.2006)
(zit. ht8 Dinkelbach)

http://de.wikipedia.org/wiki/Inflation (18.04.2006)
(zit. ht9 Inflation)

http://de.wikipedia.org/wiki/Judenstern (25.06.2006)
(zit. ht10 Judenstern)

http://de.wikipedia.org/wiki/Novemberpogrome_1938 (25.06.2006)
(zit. ht11 Novemberpogrome)

http://de.wikipedia.org/wiki/Richter (18.02.2006)
(zit. ht12 Richter)

http://de.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley_Act (29.04.2006)
(zit: ht13 SOA)

http://de.wikipedia.org/wiki/Shareholder_Value (30.04.2006)
(zit. ht14 Shareholder Value)

http://de.wikkipedia.org/wiki/Nürnberger_Gesetze (26.06.2006)
(zit. ht15 Nürnberger-Gesetze)

http://en.wikipedia.org/wiki/Board_of_directors (05.10.2005)
(zit. ht16 Directors)

http://en.wikipedia.org/wiki/Corporation (05.10.2005)
(zit. ht17 Corporation)

http://en.wikipedia.org/wiki/Moodys (29.04.2006)
(zit. ht18 Moodys)

http://en.wikipedia.org/wiki/Standard_Poors (29.04.2006)
(zit. ht19 S&P)

http://univis.uni-heidelberg/lecture-view/gesellschaftsrecht (18.04.2006)
(zit. ht20 Gesellschaftsrecht)

http://www.123recht.net (18.02.2006)
(zit. ht21 Notar)

http://www.aicpa.org/members/summary.html (05.10.2005)
(zit. ht22 AICPA)

http://www.big4com/DeloitteTouche/History2 (02.05.2006)
(zit. ht23 Deloitte)

http://www.bigredonline.de/Karrier (02.05.2006)
(zit. ht24 WEDIT)

http://www.census.gov/population/censusdata/uspop0090.txt (29.01.2006)
(zit. ht25 UScensus)

http://www.die-kommenden.net: Nationalsozialismus und „freie“ Gewerkschaften. Auszüge aus dem gleichnamigen Buch von Reinhold Muchow, erschienen 1932 im Eher-Verlag. (02.10.2005)
(zit. ht26 Muchow)

http://www.ey.com (24.04.2006)
(zit. ht27 ey)

http://www.fee.be (30.01.2006)
(zit. ht28 fee)

http://www.fes.de/archiv (20.02.2007)
(zit. ht29 Potthoff)

http://www.forhistiur.de/zitat/0503dstrauch.htm: Dieter Strauch: Der rheinische Beitrag zur Entstehung des BGB. (04.12.2005)
(zit. ht30 Strauch)

http://www.icaew.co.uk (05.10.2005)
(zit. ht31 ICA)

http://www.ihk-koeln.de/Service/UeberUns/IhreIHKKoeln/GeschichteDerIHKKoeln (10.05.2006)
(zit. ht32 IHK-Köln)

http://www.kalkulator.de (29.04.2006)
(zit. ht33 Kalkulator)

http://www.kpmg.de (24.04.2006)
(zit. ht34 KPMG)

http://www.pwc.com (24.04.2006)
(zit. ht35 pwc)

http://www.rating-nuernberg.de (29.04.2006)
(zit. ht36 Rating)

http://www.uni-muenster.de/Rektorat (21.02.2007)
(zit. ht37 Potthoff)

http://www.vhb.de/zfb (20.02.2007)
(zit. ht38 Potthoff)

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.): Abschlußprüfung nach International Standards on Auditing (ISA) : vergleichende Darstellung deutscher und internationaler Prüfungsgrundsätze. - Düsseldorf : IDW-Verl. 1998
(zit. Abschluß_ISA)

Jünger, Ernst: Siebzig verweht / Ernst Jünger. - Stuttgart : Klett-Cotta 2. - 1981
(zit. Jünger)

Kant, Immanuel: Schriften zur Ethik und Religionsphilosophie. Grundlegung zur Metaphysik der Sitten, Kritik der praktischen Vernunft / Immanuel Kant. - Dieser Sonderausg. liegt d. 5., erneut überprüfte reprograf. Nachdr. (1983) d. Ausg. Darmstadt 1956 zugrunde. - Darmstadt : Wissenschaftliche Buchgesellschaft, [Abt. Verl.], 1983. - (Werke in zehn Bänden / Immanuel Kant ; Bd. 6). Lizenzausg. d. Insel-Verl., Wiesbaden
(zit. Kant_KpV)

Kershaw, Ian: Der NS-Staat : Geschichtsinterpretationen und Kontroversen im Überblick / Ian Kershaw. Dt. von Jürgen Peter Krause. - Erw. und bearb. Neuausg., 14. - 21. Tsd.. - Reinbek bei Hamburg : Rowohlt-Taschenbuch-Verl., 1999. (rororo ; 60796 : rororo-Sachbuch)
(zit. Kershaw)

Kinder, Hermann: dtv-Atlas Weltgeschichte : Von den Anfängen bis zur Gegenwart. / Hermann Kinder/Werner Hilgemann. Graph. Gestaltung der Abb. Harald und Ruth Bukor. - Orig.-Ausg., Sonderausg. des im dtv in 2 Bd. 1964 und 1966 erstmals ersch. dtv-Atlas Weltgeschichte. - München : Dt. Taschenbuch-Verl., 2000 (dtv ; 3000)
(zit. Kinder_Weltgeschichte)

Kluge, Friedrich: Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache. Bearb. von Elmar Seebold. - 23., erw. Aufl., unveränd. Nachdr., (Jubiläums-Sonderausg.). - Berlin ; New York : de Gruyter, 1999.
(zit. Kluge)

Knief, Peter (Bearb.): Steuerberater- und Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006. Düsseldorf : IDW Verlag, 2006
(zit. Knief)

Koch, Waldemar: Der Beruf des Wirtschaftsprüfers / Waldemar Koch. - Berlin : Duncker & Humblot, 1957
(zit. Koch)

Konferenzen und Verträge : Vertrags-Ploetz ; ein Handbuch geschichtlich bedeutsamer Zusammenkünfte und Vereinbarungen / begr. von Helmuth K. G. Rönnefarth. - Bd. 4. Neueste Zeit 1914 - 1959 / bearb. von Helmuth K. G. Rönnefarth u. Heinrich Euler. - 2., erw. u. veränd. Aufl. - 1959. Würzburg : Ploetz.
(zit. Konferenz_Ploetz)

KPMG Deutschland vom Ende des 19. Jahrhunderts zum Beginn des 3. Jahrtausends. – Berlin und Frankfurt am Main : KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft , 2003

Teil 1 Almanach
(zit. KPMG 1)

Teil 2 Kaleidoskop
(zit. KPMG 2)

Länderbericht USA : Geschichte, Politik, Geographie, Wirtschaft, Gesellschaft, Kultur / Bundeszentrale für Politische Bildung. Willi Paul Adams ; Peter Lösche (Hg.). Unter Mitarb. von Anja Ostermann. - 3., aktualisierte und neu bearb. Aufl.. - Bonn : Bundeszentrale für Politische Bildung, 1998. - (Schriftenreihe / Bundeszentrale für Politische Bildung ; Bd. 357)
(zit. Länderbericht_USA)

Langenscheidts großes Schulwörterbuch . - Berlin ; München ; Wien ; Zürich ; New York : Langenscheidt. Englisch-deutsch / von Heinz Messinger u. Werner Rüdenberg. - 16. Aufl. - 1986
(zit. Langenscheidt)

Lichter, Jörg: Deutsche Wirtschaftsgeschichte im 19. Jahrhundert. Vorlesung an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf im Sommersemester 2001
(zit. Lichter)

Lück, Wolfgang: Wirtschaftsprüfung und Treuhandwesen : institutionelle u. funktionale Aspekte d. betriebswirtschaftl. Prüfungslehre. - Stuttgart : Poeschel, 1986
(zit. Lück)

Lüdde-Neurath, Walter: Regierung Dönitz : d. letzten Tage d. Dritten Reiches ; mit e. umfangreichen Dokumentenanh. u.d. Dönitz-Tagebuch. - 5., wesentl. erw. Aufl.. - Leoni am Starnberger See : Druffel, 1981.
(zit. Lüdde-Neurath)

Mann, Golo : Deutsche Geschichte des XX. Jahrhunderts. – Frankfurt a.M. : Büchergilde Gutenberg, 1958
(zit. Mann)

Markus, Hugh Brian: The history of the German public accounting profession. - New York ; London : Garland, 1997
(zit. Markus)

Matz, Klaus-Jürgen : Wer regierte wann? : Regententabellen zur Weltgeschichte ; Von den Anfängen bis zur Gegenwart. - 5. Aufl., aktualisierte Neuausg.. - München : Dt. Taschenbuch-Verl., 2001. (dtv ; 32523)
(zit. Matz_Regententabellen)

Moderne Wirtschaftsgeschichte : Eine Einführung für Historiker und Ökonomen / hrsg. von Gerold Ambrosius .... - München : Oldenbourg, 1996.
(zit. Moderne_Ambrosius)

Obst, Georg: Geld-, Bank- und Börsenwesen : Eine gemeinverständl. Darstellung / Begründet von Georg Obst, fortgeführt von Otto Hintner. - Völlig neubearb., 33. Aufl.. - Stuttgart : Poeschel, 1951
(zit. Obst)

Ordnung als Ziel : Beiträge zur Zeitgeschichte. Peter van Aubel zu seinem 60. Geburtstag am 5. Juni 1954 als Freundesgabe überreicht / Hrsg. von Robert Tillmanns. - Stuttgart ; Köln : Kohlhammer, 1954
(zit. Ordnung_Tillmanns)

Papen, Franz von: Der Wahrheit eine Gasse. - München : List, 1952
(zit. Papen)

Paul, Hermann: Deutsches Wörterbuch / von Hermann Paul. - 2. verm. Aufl.. - Halle a. S. : Niemeyer, 1908
(zit. Paul)

Philosophie und Religion : Zukunft einer Fächergruppe / Beitr. von Winfried Franzen … Hrsg. von Heiner Hastedt … - Rostock : Univ., 1998. (Rostocker Philosophische Manuskripte ; N. F., 5)
(zit. Phil_Szagun)

Popper, Karl R.: Auf der Suche nach einer besseren Welt : Vorträge u. Aufsätze aus 30 Jahren / Karl R. Popper. - 3. Aufl., durchges. Neuausg. 1987, (2. Aufl. dieser Ausg.), 21. - 25. Tsd., (8. - 12. Tsd. dieser Ausg.). - München ; Zürich : Piper, 1988. (Serie Piper ; Bd. 699)
(zit. Popper 1988)

- : Alles Leben ist Problemlösen : Über Erkenntnis, Geschichte und Politik / Karl R. Popper. - 3. Aufl., 13. - 19. Tsd.. - München ; Zürich : Piper, 1995.
(zit. Popper 1995)

Price Waterhouse & Co.: Accounting Principles and Practices in European Countries. - Brussels and London, 1972
(zit. Price)

Pritzkoleit, Kurt: Männer, Mächte, Monopole : Hinter d. Türen d. westdt. Wirtschaft / Kurt Pritzkoleit. - Erw. u. bearb. Neuausg., 81. - 95. Tsd.. - Düsseldorf : Rauch, 1963.
(zit. Pritzkoleit)

Rechnungslegung nach International-accounting-Standards : praktischer Leitfaden für die Aufstellung IAS-konformer Jahres- und Konzernabschlüsse in Deutschland / Hrsg.: Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.. - Düsseldorf : IDW-Verl., 1995
(zit. Rechnungslegung_IAS)

Rüdiger, Jutta: Die Hitler-Jugend und ihr Selbstverständnis im Spiegel ihrer Aufgabengebiete / hrsg. von Jutta Rüdiger. - Studien-Ausg.. - Schnellbach : Bublies, 1998. - Lizenzausg. des Askania-Verl.-Ges., Lindhorst
(zit. Rüdiger)

Rudzio, Wolfgang: Das politische System der Bundesrepublik Deutschland. - 6., überarb. Aufl.. - Opladen : Leske und Budrich, 2003
(zit. Rudzio)

Rüger, Alexander: Bilanzpraxis : Einf. in d. Bilanzlehre mit ausführl. Darst. d. Bilanzen von Einzelunternehmungen u. Gesellschaften, Umwandlungen u. Sanierungen. Ein Ratgeber f. Fabrikanten, Kaufleute u. Angestellte. - 3., durchges. u. erw. Aufl.. - Wuppertal-Elberfeld : Rüger, 1953.
(zit. Rüger)

Rupps, Martin: Helmut Schmidt : eine politische Biographie / Martin Rupps. - Stuttgart ; Leipzig : Hohenheim-Verl., 2002
(zit. Rupps)

Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz / Eugen Schmalenbach. - Unveränd. reprograf. Nachdr. d. 13., verb. u. erw., von Richard Bauer bearb. Aufl., Köln u. Opladen, Westd. Verl. 1962 / mit e. Vorw. zum Nachdr. von Klaus Stüdemann. - Darmstadt : Wiss. Buchges., 1988
(zit. Schmalenbach)

Schmidt, Rudolf: Bürgerliches Recht : Ein Lehrbuch seiner Grundzüge / Rudolf Schmidt. - Berlin : Duncker & Humblot.

Bd. 1. Allgemeiner Teil.. – 1952
(zit. Schmidt)

Sethe, Paul : Schicksalsstunden der Weltgeschichte : Die Aussenpolitik d. Grossmächte von Karl d. Fünften bis Stalin. - Frankfurt a.M. : Scheffler, 1952.
(zit. Sethe)

Steinert, Marlis G.: Die 23 Tage der Regierung Dönitz. - Düsseldorf ; Wien : Econ-Verl., 1967.
(zit. Steinert)

Studientextausgabe BGB : erläutert für Studium und Examen / von Jan Kropholler. Unter Mitw. von Marius Berenbrok. - München : Beck, 1992
(zit. Studientext BGB)

Treue, Wilhelm : Wirtschaftsgeschichte der Neuzeit : in 2 Bd.; 1700 - 1972. - Stuttgart : Kröner

Bd. 1. 18. und 19. Jahrhundert. - 3., stark erw. Aufl. - 1973. (Kröners-Taschenbuch-ausgabe ; Bd. 207
(zit. Treue I)

Bd. 2. 20. Jahrhundert. - 3., stark erw. Aufl. - 1973. (Kröners-Taschenbuchausgabe ; Bd. 208)
(zit. Treue II)

Uebbing, Helmut: Wege und Wegmarken : 100 Jahre Thyssen / Helmut Uebbing. - Berlin : Siedler, 1991
(zit. Uebbing 1991)

- : Stahl schreibt Geschichte : 125 Jahre Wirtschaftsvereinigung Stahl / Helmut Uebbing. - 1. Aufl.. - Düsseldorf : Verl. Stahleisen, 1999
(zit. Uebbing 1999)

Winkel, Harald: Die Volkswirtschaftslehre der neueren Zeit / Harald Winkel. - Darmstadt : Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1973 (Erträge der Forschung ; Bd. 18).
(zit. Winkel)

Winkler, Heinrich-August : Weimar 1918-1933 : die Geschichte der ersten deutschen Demokratie. - München : Beck, 1993.
(zit. Winkler)

Wirtschafts-Ploetz : d. Wirtschaftsgeschichte zum Nachschlagen / hrsg. von Hugo Ott u. Hermann Schäfer. Unter Mitarb. zahlr. Fachwissenschaftler. - Freiburg [Breisgau] ; Würzburg : Ploetz, 1984.
(zit. Wirtschafts-Ploetz)

Wörterbuch der philosophischen Begriffe / begr. von Friedrich Kirchner und Carl Michaelis. Fortges. von Johannes Hoffmeister. Vollst. neu hrsg. von Arnim Regenbogen und Uwe Meyer. - Darmstadt : Wiss. Buchges., 1998.
(zit. Wörterbuch)

Wuppertal, so wie es war 2/ Hermann Plankermann. [Red.: Kitty Rehmer]. - Düsseldorf : Droste. 2. Aufl.. -1992
(zit. Wuppertal)

Zimmerer, Carl: Kompendium der Betriebswirtschaftslehre / Carl Zimmerer. - Düsseldorf : Müller-Albrechts, 1955
(zit. Zimmerer)

9.2 Abkürzungsverzeichnis

a. D.	außer Dienst
AG, A.G.	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG 1937	Aktiengesetz von 1937
AktG 1965	Aktiengesetz von 1965
APAG	Abschlußprüferaufsichtsgesetz
AT & T	American Telephone and Telegraph
BDO	Binder Dijker Otte
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BNSDJ	Bund nationalsozialistischer Deutscher Juristen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bzw.	beziehungsweise
C.E.E.	Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la C.E.E.
C+L	Coopers & Lybrand
CEO	Chief Executive Officer
COMECON	Council for Mutual Economic Assistance
CPA	Certified Public Accountant
DADB	Durchführung der Dividendenabgabeverordnung
DAF	Deutsche Arbeitsfront
DATAG	Deutsche Allgemeine Treuhand AG
DDR	Deutsche Demokratische Republik
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
DJ	Deutsches Jungvolk (Unterorganisation der HJ für 10 bis 14 Jährige)
DM	Deutsche Mark
DMBG	DM-Bilanzgesetz
DMBilG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz und die Kapitalneufestsetzung in Deutscher Mark von 1990
DMEB	Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSR	Deutscher Standardisierungsrat

DTV	Deutsche Treuhandverwaltung
DWK	Deutsche Wirtschaftskommission für die sowjetische Besatzungszone
DZF	Deutsche Zentralfinanzverwaltung
DZG	Deutsche Zündholz G.m.b.H.
DZMG	Deutsche Zündwaren Monopolgesellschaft
e. V.	eingetragener Verein
EBIT	Jahresergebnis vor Zinsen und Steuern (earnings before interests and taxes)
EBITDA	Jahresergebnis vor Zinsen und Steuern zuzüglich Abschreibungen (earnings before interests and taxes, depreciation and amortization)
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EKRI	Einheitskontenrahmen der Industrie (in der SBZ)
ErmG	Ermächtigungsgesetz von 1933
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FDGB	Freier deutscher Gewerkschaftsbund (in der sowjetischen Besatzungszone bzw. in der Deutschen Demokratischen Republik)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FG	Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (allgemein anerkannte Grundsätze für die Rechnungslegung)
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards (allgemein anerkannte Richtlinien zur Prüfungsdurchführung)
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GG	Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland von 1949
GmbH, G.m.b.H.	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HFA	Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch
HJ	Hitlerjugend
i. Gr.	in Gründung
I.f.d.R.u.Tr.	Institut für das Revisions- und Treuhandwesen e. V.

IAS	International Accounting Standards (international anerkannte Richtlinien für die Rechnungslegung)
IASC	International Accounting Standards Board
IdW, IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards (vormals: IAS)
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing (international anerkannte Richtlinien zur Prüfungsdurchführung)
iSd.	im Sinne des
KfQK	Kommission für Qualitätskontrolle
KPD	Kommunistische Partei Deutschlands
KPMG	Klynveld Peat Main Gördeler
KpV	Kritik der praktischen Vernunft (Immanuel Kants zweite Kritik)
KRG	Kontrollrats-Gesetz
KT	Kontinentale Treuhandgesellschaft m.b.H. Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
LAG	Gesetz über den Lastenausgleich
MdR	Mitglied des Reichstags
MRG	Militärregierungsgesetz
NSDAP	Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei
NSRB	Nationalsozialistischer Rechtswahrer-Bund
o.J.	ohne Jahr
o.O.	ohne Ort
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Pg.	Parteigenosse (Mitglied der NSDAP)
PIOB	Public Interest Oversight Board
ppa.	per Prokura
Prof.	Professor
PS	Prüfungs Standards (herausgegeben vom IDW)
PublG	Gesetz über die Rechungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz)

PW&Co	Price Waterhouse & Co
PwC	PricewaterhouseCoopers
RA	Rechtsanwalt
RAT	Revisions- und Treuhand-Anstalt für die sowjetische Besatzungszone Deutschlands
RfB	Reichsausschuß für Betriebswirtschaft
RGW	Rat für gegenseitige Wirtschaftshilfe
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
RM	Reichsmark
RS	Rechnungslegungs Standards (herausgegeben vom IDW)
SAG	Sowjetische Aktiengesellschaft
SBZ	Sowjetische Besatzungszone
SEC	Securities and Exchange Commission
SED	Sozialistische Einheitspartei Deutschlands
SMA	Sowjetische Militär-Administration
SOA	Sarbanes-Oxley Act
sog.	sogenannt (~e, ~er, ~es
SA	(nationalsozialistische) Sturmabteilung
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
SS	(nationalsozialistische) Schutzstaffel
St/HFA	Stellungnahme des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer
STAB	Svenska Tändsticks Aktiebolaget (Swedish Match)
StB	Steuerberater
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
U.E.C.	Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers
US, U.S.	United States (Vereinigte Staaten von Nordamerika)
V.B.I.	Verein beratender Ingenieure e. V.
VDB	Verband Deutscher Bücherrevisoren, Wirtschaftsprüfer und -treuhänder e. V.
VDDK	Verband deutscher Diplom-Kaufleute e. V.

VEB	Volkseigener Betrieb
VELA	Vereinigung der Wirtschaftsleiter (Vereinigung leitender Angestellter)
Verf.	Der Verfasser
VSt	Vermögensteuer
VSt	Vereinigte Stahlwerke A.G.
WACC	Weighted-Average-Cost-of-Capital
WEDIT	Wollert-Elmendorff deutsche Industrie-Treuhand
Wibera	Wirtschaftsberatung AG
WP, WP.	Wirtschaftsprüfer
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) von 1961
WRV	Verfassung des Deutschen Reiches von 1919 (Weimarer Reichs-Verfassung)
z. B.	zum Beispiel
Zafir	Zentralausschuß für industrielles Rechnungswesen

10 Kurzer tabellarischer Lebenslauf

Name :	Hans Adolf Weyershaus
Geburtsdatum :	19. Februar 1932
Geburtsort :	Wuppertal
Familienstand :	verheiratet, 1 Tochter
Schulausbildung :	von 1938 bis 1952 Volksschule und Oberschule bzw. Gymnasium
Schulabschluß :	1952 Abitur am altsprachlichen Wilhelm-Dörpfeld-Gymnasium in Wuppertal
Erste Studienausbildung :	ab SS 1954 Studium an der Universität zu Köln
Studienrichtung :	Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
Studienabschluß:	SS 1957 Diplomprüfung für Kaufleute
Berufstätigkeit :	1952 bis 1954 Banklehre 1958 bis 1962 Handlungsbevollmächtigter in der Betriebswirtschaftlichen Abteilung der Schlieker-Gruppe 1962 bis 1994 Tätigkeit in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit internationaler Verbindung 1969 öffentliche Bestellung als Wirtschaftsprüfer 1973 Gesellschafter und ab 1981 Aktionär mit Generalvollmacht
Sonstige berufsbezogene Tätigkeiten :	1981 bis 2000 Mitglied des Prüfungsausschusses für Wirtschaftsprüfer und Vereidigte Buchprüfer beim Wirtschaftsminister Nordrhein-Westfalen Vorträge an der Martin-Luther-Universität Halle Wittenberg und an der Philipps-Universität Marburg Veröffentlichungen in Fachzeitschriften
Zweite Studienausbildung :	ab SS 1994 Studium an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf
Studienrichtung :	bis WS 1998/99 Philosophie, Latein, Griechisch ab SS 1999 Philosophie, Geschichte, Politikwissenschaft
Studienabschluß :	SS 2004 Magisterprüfung
Studienziel :	Promotion