

Silke Adam

**Das Going-Concern-Prinzip in der
Jahresabschlussprüfung**

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Auditing and Accounting Studies

Herausgegeben von

Prof. Dr. Annette Köhler,

Handelshochschule Leipzig,

Prof. Dr. Kai-Uwe Marten,

Universität Ulm,

Prof. Dr. Reiner Quick,

Technische Universität Darmstadt,

Prof. Dr. Klaus Ruhnke,

Freie Universität Berlin,

Prof. Dr. Matthias Wolz,

Universität Dortmund

Silke Adam

Das Going-Concern-Prinzip in der Jahresabschlussprüfung

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Reiner Quick

Deutscher Universitäts-Verlag

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Technische Universität Darmstadt, 2006

D 17

1. Auflage März 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: Brigitte Siegel / Nicole Schweitzer

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.
www.duv.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Speicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8350-0693-5

Geleitwort

Die Selbstverständlichkeit und Allgemeingültigkeit des Going Concern Prinzips wurden in den vergangenen Jahren oftmals auf Grund der anscheinend unvorhersehbaren Unternehmensinsolvenzen oder Bilanzmanipulationen in Frage gestellt, da in solchen Fällen meist ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt worden war. Die strikte Anwendung des Prinzips wurde angezweifelt und der wirtschaftsprüfende Berufsstand kritisiert.

Der Urteilsbildung über die Going Concern Annahme kommt wegen der allgemein zu beobachtenden Tendenz einer ständig zunehmenden wirtschaftlichen Verflechtung, der wachsenden Entscheidungskomplexität und der nicht abschließend zu beurteilenden Folgen eine immer größere Bedeutung zu. Die Entscheidung selbst hat durch den Prüfer bei einer hinreichenden Sicherheit mit einem möglichst geringen Mitteleinsatz zu erfolgen. Die Dissertation von Frau Adam beschäftigt sich mit den bestehenden Normen und deren Wirkung für den Prüfer. Die Darstellung des Forschungsstandes geht bis zu den Anfängen der methodengestützten Verfahren zur Urteilsbildung zurück und umfasst zusätzlich die empirischgestützten Entscheidungsansätze. Im Rahmen der empirischen Studie werden Faktoren und deren Bedeutung für die Meinungsbildung, die Beeinflussungsmöglichkeiten durch Externe sowie die theoretische Eignung und die praktische Anwendung von mathematisch-statistischen Verfahren durch die Studienteilnehmer untersucht. Eine empirische Studie mit entsprechender Themenstellung wurde im deutschsprachigen Raum bis jetzt noch nicht durchgeführt.

Als wesentliche Aspekte der vorliegenden Arbeit sind hervorzuheben:

- Rechnungslegungsübergreifende Untersuchung der Normen im Rahmen der Urteilsbildung über die Going Concern Annahme
- Umfangreicher Überblick über den aktuellen Forschungsstand hinsichtlich der methodengestützten und empirischgestützten Entscheidungsansätze
- Selbstständig entwickelte empirische Studie zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme in der deutschen Wirtschaftsprüferpraxis

Die Verfasserin macht für die Auswertung ihrer empirischen Studie in angemessener Art und Weise Gebrauch von statistischen Methoden und sie gelangt zu wesentlichen und sowohl aus dem Blickwinkel der Forschung als auch aus praktischer Sicht relevanten Erkenntnissen. Ihre Ergebnisse und Analysen fasst sie in profunden Anregungen und Lösungsvorschlägen zusammen und sie zeigt großes Forschungspotenzial auf.

Zu den Zielgruppen dieser Arbeit zählen Praktiker und Theoretiker. Auf der einen Seite werden Angehörige des Berufsstandes über das Verhalten von Kollegen informiert und über gewonnene Erkenntnisse für die praktische Tätigkeit sensibilisiert. Auf der anderen Seite werden insbesondere aus der empirischen Studie Sachverhalte und Zusammenhänge herausgearbeitet, die einen Dialog zwischen Berufsverbänden und Wissenschaftlern über das Thema der Urteilsbildung über die Going Concern Annahme eröffnen bzw. intensivieren.

Prof. Dr. Reiner Quick

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entspricht meiner Dissertation „Das Going Concern Prinzip in der Jahresabschlussprüfung“, die im Sommersemester 2006 vom Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Darmstadt angenommen wurde. Es wurden Entwicklungen bis zum Frühjahr 2006 berücksichtigt.

Herr Prof. Dr. Reiner Quick gab mir die Möglichkeit der externen Promotion an seinem Lehrstuhl. Dabei unterstützte und betreute er mich umfassend. Herr Prof. Dr. Dr. Oskar Betsch übernahm das Zweitgutachten und die Prüfungskommission setzte kurzfristig einen Prüfungstermin an. Die Lehrstuhlmitarbeiter von Herrn Prof. Dr. Reiner Quick an der Universität Essen, der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster und der Technischen Universität Darmstadt halfen mir bei Literaturrecherchen und beim organisatorischen Ablauf, insbesondere beim Versand und Rücklauf der Fragebögen.

Mein Arbeitgeber KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat durch arbeitsvertragliche Regelungen zur Erstellung meiner Dissertation beigetragen. Die Herren WP StB Edmund Eichelberg, WP Karl-Heinz Conrad sowie WP Lothar Möllenbrink gaben Anregungen bei der Entwicklung des Fragebogens.

Meine Eltern Ulla und Dipl.-Ing. Klaus Adam sowie meine Schwester Dr. med. Birgit Adam haben mich stets motiviert und intensiv Korrektur gelesen. Mein Freund Dipl.-Kfm. Gregor Zimmermann war mir ein ständiger Diskussionspartner und Experte für die elektronische Datenverarbeitung.

Für meine empirische Studie haben viele Berufsangehörige den Fragebogen vollständig sowie gewissenhaft bearbeitet und so die in dieser Arbeit vorgestellten Erkenntnisse erst möglich gemacht.

Allen Genannten danke ich gleichermaßen von ganzem Herzen. Ohne sie wäre dieses Vorwort noch nicht geschrieben.

Silke Adam

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XV
Abbildungsverzeichnis	XXI
Tabellenverzeichnis	XXIII
A. Einleitung	1
A. 1. Begriffsabgrenzung: Going Concern Prinzip.....	1
A. 2. Problemstellung	4
A. 3. Gang der Untersuchung	8
B. Normen im Rahmen der Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken	11
B. 1. Klassifikation von Normen und deren Funktionen	11
B. 2. Nationale und internationale Gesetzgeber und Verordnungsgeber von Normen und deren Bindungswirkung für den Prüfer.....	12
B. 2.1. Nationale Gesetzgeber und Verordnungsgeber von Normen und deren Bindungswirkung für den Prüfer.....	12
B. 2.1.1. Normen des Gesetzgebers und deren Bindungswirkung für den Prüfer	12
B. 2.1.2. Normen des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland und deren Bindungswirkung für den Prüfer.....	12
B. 2.1.3. Normen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. und deren Bindungswirkung für den Prüfer.....	16
B. 2.1.4. Normen der Rechtsprechung und deren Bindungswirkung für den Prüfer	17
B. 2.2. Internationale Verordnungsgeber von Normen und deren Bindungswirkung für den Prüfer	17
B. 2.2.1. Normen des International Auditing and Assurance Standards Board und deren Bindungswirkung für den Prüfer.....	17
B. 2.2.2. Normen des International Accounting Standards Board und deren Bindungswirkung für den Prüfer	19
B. 2.2.3. Normen der Securities Exchange Commission und deren Bindungswirkung für den Prüfer	21
B. 2.3. Zusammenfassung der Untersuchung über die Normen und deren Bindungswirkung für den Prüfer	23
B. 3. Inhalte der nationalen und internationalen Normen im Rahmen einer Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken.....	24
B. 3.1. Inhalte der nationalen Normen im Rahmen einer Urteilsbildung über die Going Concern Annahme.....	24
B. 3.1.1. Das Going Concern Prinzip in der nationalen Rechnungslegung.....	24
B. 3.1.1.1. Prüfungspflicht und Einordnung ins Normengefüge	24
B. 3.1.1.2. Die Annahme des Going Concern Prinzips	27

B. 3.1.1.2.1.	Anwendungs- und Prognosezeitraum	27
B. 3.1.1.2.2.	Zu berücksichtigende Ereignisse	28
B. 3.1.1.3.	Die Nicht-Annahme des Going Concern Prinzips	29
B. 3.1.1.3.1.	Entgegenstehende tatsächliche und rechtliche Gegebenheiten	29
B. 3.1.1.3.2.	Bestandsgefährdung auf Grund von Insolvenz	32
B. 3.1.1.3.2.1.	Insolvenzverfahren und Antragstellung	32
B. 3.1.1.3.2.2.	Insolvenzeröffnungsgründe.....	34
B. 3.1.1.4.	Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und Prüfungsplanung.....	37
B. 3.1.1.5.	Urteilsbildung über die Going Concern Annahme.....	38
B. 3.1.1.6.	Zusätzliche Prüfungshandlungen bei bestandsgefährdenden Tatsachen.....	40
B. 3.1.1.7.	Bewertung	41
B. 3.1.2.	Der Lagebericht	42
B. 3.1.2.1.	Aufstellung eines Lageberichts.....	42
B. 3.1.2.2.	Inhalt eines Lageberichts	44
B. 3.1.2.2.1.	Inhalt eines Lageberichts nach § 289 Abs. 1 HGB (Allgemeine Berichtspflichten).....	44
B. 3.1.2.2.1.1.	Wirtschaftsbericht.....	44
B. 3.1.2.2.1.2.	Chancen- und Risikobericht.....	45
B. 3.1.2.2.2.	Inhalt eines Lageberichts nach § 289 Abs. 2 HGB (Spezielle Berichtspflichten).....	48
B. 3.1.2.3.	Prüfung eines Lageberichts	49
B. 3.1.3.	Das Risikofrüherkennungssystem nach § 91 Abs. 2 AktG.....	51
B. 3.1.3.1.	Maßnahmen zur Risikofrüherkennung.....	51
B. 3.1.3.2.	Prüfung der Maßnahmen zur Risikofrüherkennung.....	54
B. 3.1.4.	Berichterstattung im Rahmen der Urteilsbildung über die Going Concern Annahme.....	55
B. 3.1.4.1.	Berichterstattung in Form eines Prüfungsberichts	55
B. 3.1.4.2.	Berichterstattung in Form eines Bestätigungsvermerks.....	57
B. 3.1.4.2.1.	Berichterstattung in Form eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks.....	57
B. 3.1.4.2.2.	Berichterstattung in Form eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks.....	60
B. 3.1.4.2.3.	Berichterstattung in Form eines Versagungsvermerks	60
B. 3.1.4.3.	Bedingte Erteilung von Bestätigungsvermerken.....	62
B. 3.1.4.4.	Tatsachen nach Erteilung von Bestätigungsvermerken	62
B. 3.1.4.5.	Self-fulfilling Prophecy	62
B. 3.2.	Inhalte der internationalen Normen im Rahmen einer Urteilsbildung über die Going Concern Annahme.....	63
B. 3.2.1.	Das Going Concern Prinzip in der internationalen Rechnungslegung.....	63
B. 3.2.1.1.	Das Going Concern Prinzip in den International Standards on Auditing	63
B. 3.2.1.2.	Das Going Concern Prinzip in den International Financial Reporting Standards.....	63
B. 3.2.1.3.	Das Going Concern Prinzip in den United States-General Accepted Accounting Principles.....	65
B. 3.2.2.	Lagebericht, Risikofrüherkennungssystem und Berichterstattung in der internationalen Rechnungslegung.....	66
B. 3.3.	Vergleich der nationalen und internationalen Rechnungslegung hinsicht- lich des Going Concern Prinzips.....	67

C.	Analyse des Status Quo der Entscheidungsansätze zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	68
C. 1.	Entscheidungsansätze zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	68
C. 2.	Methodengestützte Ansätze zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	69
C. 2.1.	Die Urteilsbildung über die Going Concern Annahme unter Anwendung mathematisch-statistischer Ansätze	69
C. 2.1.1.	Einführung in die mathematisch-statistischen Ansätze	69
C. 2.1.2.	Theoretische Grundlagen der mathematisch-statistischen Ansätze und deren kritische Würdigung.....	72
C. 2.1.2.1.	Theoretische Grundlagen der einfachen mathematisch-statistischen Verfahren und deren kritische Würdigung.....	72
C. 2.1.2.1.1.	Einzelkennzahlen und Kennzahlensysteme	72
C. 2.1.2.1.2.	Quicktest	74
C. 2.1.2.1.3.	Saarbrücker Modell.....	76
C. 2.1.2.1.4.	RSW-Verfahren	78
C. 2.1.2.1.5.	Kritische Würdigung der einfachen mathematisch-statistischen Verfahren	79
C. 2.1.2.2.	Theoretische Grundlagen der komplexen mathematisch-statistischen Verfahren und deren kritische Würdigung.....	81
C. 2.1.2.2.1.	Diskriminanzanalyse.....	81
C. 2.1.2.2.1.1.	Das Verfahren der Diskriminanzanalyse	81
C. 2.1.2.2.1.2.	Univariate Diskriminanzanalyse	84
C. 2.1.2.2.1.3.	Multivariate Diskriminanzanalyse	84
C. 2.1.2.2.1.4.	Nearest-Neighbor-Verfahren	86
C. 2.1.2.2.1.5.	Kritische Würdigung der Diskriminanzanalyse	86
C. 2.1.2.2.2.	Künstliches neuronales Netz	87
C. 2.1.2.2.2.1.	Das Verfahren des künstlichen neuronalen Netzes.....	87
C. 2.1.2.2.2.2.	Kritische Würdigung des künstlichen neuronalen Netzes	90
C. 2.1.2.2.3.	Regressionsanalyse	91
C. 2.1.2.2.3.1.	Das Verfahren der Regressionsanalyse.....	91
C. 2.1.2.2.3.2.	Kritische Würdigung der Regressionsanalyse	94
C. 2.1.2.2.4.	Entscheidungsbaum	94
C. 2.1.2.2.4.1.	Das Verfahren des Entscheidungsbaums	94
C. 2.1.2.2.4.2.	Kritische Würdigung des Entscheidungsbaums.....	95
C. 2.1.3.	Status Quo in der Forschung bei den komplexen mathematisch-statistischen Verfahren.....	96
C. 2.1.3.1.	Fitz Patrick (1932)	96
C. 2.1.3.2.	Merwin (1942)	97
C. 2.1.3.3.	Beaver (1966).....	98
C. 2.1.3.4.	Altman (1968).....	99
C. 2.1.3.5.	Deakin (1972)	101
C. 2.1.3.6.	Beermann (1976)	102
C. 2.1.3.7.	Weinrich (1978).....	105

C. 2.1.3.8.	Gebhardt (1980).....	108
C. 2.1.3.9.	Mutchler (1985).....	111
C. 2.1.3.10.	Baetge/Huß/Niehaus (1986 und 1988).....	115
C. 2.1.3.11.	Odom/Sharda (1990).....	118
C. 2.1.3.12.	Tam (1991).....	120
C. 2.1.3.13.	Feidicker (1992).....	123
C. 2.1.3.14.	Blochwitz/Eigermann (2000).....	125
C. 2.1.3.15.	Kuruppu/Laswad/Oyelere (2003).....	129
C. 2.1.3.16.	Koh (2004).....	131
C. 2.1.3.17.	Zusammenfassende kritische Würdigung der komplexen mathematisch-statistischen Ansätze.....	133
C. 2.2.	Urteilsbildung über die Going Concern Annahme unter Anwendung modelltheoretischer Ansätze.....	136
C. 2.2.1.	Urteilsbildung über die Going Concern Annahme unter Anwendung grafischer Verfahren.....	136
C. 2.2.1.1.	Theoretische Grundlagen der grafischen Verfahren und deren kritische Würdigung.....	136
C. 2.2.1.2.	Status Quo in der Forschung bei den grafischen Verfahren.....	138
C. 2.2.1.2.1.	Moriarity (1979).....	138
C. 2.2.1.2.2.	Moriarity und Altman im Vergleich.....	141
C. 2.2.1.2.3.	Kritische Würdigung der grafischen Verfahren.....	142
C. 2.2.2.	Die Urteilsbildung über die Going Concern Annahme unter Anwendung des katastrophentheoretischen Ansatzes.....	144
C. 2.2.2.1.	Theoretische Grundlagen des katastrophentheoretischen Ansatzes.....	144
C. 2.2.2.2.	Status Quo in der Forschung beim katastrophentheoretischen Ansatz.....	147
C. 2.2.2.3.	Kritische Würdigung des katastrophentheoretischen Ansatzes.....	151
C. 2.3.	Zusammenfassung des Status Quo der methodengestützten Ansätze für die Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	152
D.	Empirische Studie zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	155
D. 1.	Empirischgestützte Ansätze zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	155
D. 2.	Theoretische Grundlagen der empirischgestützten Ansätze.....	156
D. 2.1.	Einführung in die empirischgestützten Ansätze.....	156
D. 2.2.	Richtung, Art, Menge und Aussagekraft der Informationen.....	157
D. 2.3.	Reihenfolge der Informationen.....	158
D. 2.4.	Antwortmodi.....	159
D. 2.5.	Aufgabenstellung.....	160
D. 3.	Die Urteilsbildung über die Going Concern Annahme unter Anwendung empirischgestützter Ansätze.....	160
D. 3.1.	Allgemeiner Überblick.....	160
D. 3.2.	Status Quo in der Forschung bei den empirischgestützten Ansätzen.....	161

D. 3.2.1.	Status Quo in der Forschung über die Wichtigkeit der Informationen	161
D. 3.2.1.1.	Mutchler (1984)	161
D. 3.2.1.2.	Mutchler (1986)	164
D. 3.2.1.3.	LaSalle/Anandaranjan (1996)	169
D. 3.2.2.	Status Quo in der Forschung über die Präsentation der Informationen	173
D. 3.2.2.1.	Ashton/Ashton (1988).....	173
D. 3.2.2.2.	Tubbs/Messier/Knechel (1990).....	177
D. 3.2.2.3.	Messier (1992)	180
D. 3.2.2.4.	Cushing/Ahlawat (1996).....	183
D. 3.2.2.5.	Ahlawat (1999)	186
D. 3.2.2.6.	Arnold/Collier/Leech/Sutton (2000).....	189
D. 3.2.2.7.	Ashton/Kennedy (2002).....	192
D. 3.3.	Zusammenfassung und kritische Würdigung des Status Quo der empirischgestützten Ansätze für die Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung.....	195
D. 4.	Aufbau und Durchführung der empirischen Studie zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken in der Jahresabschlussprüfung	199
D. 4.1.	Untersuchungsziele der empirischen Studie zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken	199
D. 4.2.	Das Analyseinstrument „Fragebogen“	199
D. 4.2.1.	Überlegungen zur Auswahl des Analyseinstruments „Fragebogen“	199
D. 4.2.2.	Entwicklung und Aufbau des Fragebogens	200
D. 4.3.	Durchführung der empirischen Studie zur Urteilsbildung über die Going Concern Annahme bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken	206
D. 4.3.1.	Grundgesamtheit und Auswahl der Stichprobe.....	206
D. 4.3.2.	Versendung und Rücklauf der Fragebögen.....	207
D. 4.3.3.	Nonresponse Bias.....	209
D. 4.3.3.1.	Grundlagen des Nonresponse Bias	209
D. 4.3.3.2.	Überprüfung auf Nonresponse Bias	212
D. 5.	Auswertung der Studie.....	215
D. 5.1.	Grundlegende Informationen zur Auswertung der Studie	215
D. 5.2.	Auswertung des ersten Fragebogenabschnitts	217
D. 5.2.1.	Demografische Angaben.....	217
D. 5.2.2.	Branche	219
D. 5.2.3.	Bestätigungsvermerke.....	220
D. 5.3.	Auswertung des zweiten Fragebogenabschnitts.....	221
D. 5.3.1.	Entscheidungsfaktoren	221
D. 5.3.2.	Kennzahlen	224
D. 5.3.2.1.	Wichtigkeit und Insolvenzgrund der Kennzahlen.....	224
D. 5.3.2.2.	Weitere Kennzahlen.....	227
D. 5.3.3.	Sachverhalte.....	229
D. 5.3.3.1.	Wichtigkeit und Tendenz zum Testat der Sachverhalte.....	229

D. 5.3.3.2.	Weitere Sachverhalte	232
D. 5.3.4.	Informationsreihenfolge.....	234
D. 5.3.4.1.	Würdigung der Anmerkungen der Teilnehmer	234
D. 5.3.4.2.	Auswertung der Fragen unabhängig von der Reihenfolge.....	235
D. 5.3.4.3.	Bildung und Überprüfung der Annahmen	237
D. 5.3.4.3.1.	Theoretische Grundlagen zur Bildung und Überprüfung der Annahmen	237
D. 5.3.4.3.2.	Bildung und Überprüfung der ersten Annahme	238
D. 5.3.4.3.3.	Aufstellung und Überprüfung der zweiten Annahme	239
D. 5.3.4.3.4.	Aufstellung und Überprüfung der dritten Annahme	240
D. 5.4.	Auswertung des dritten Fragebogenabschnitts	241
D. 5.4.1.	Überblick.....	241
D. 5.4.2.	Theoretische Eignung methodengestützter Ansätze	241
D. 5.4.2.1.	Einzelantworten der theoretischen Eignung methodengestützter Ansätze	241
D. 5.4.2.2.	Antwortkombinationen zur theoretischen Eignung methodengestützter Ansätze.....	243
D. 5.4.2.3.	Gründe für bzw. gegen die theoretische Eignung methodengestützter Ansätze.....	244
D. 5.4.3.	Praktische Anwendung methodengestützter Ansätze	247
D. 5.4.3.1.	Einzelantworten der praktischen Anwendung methodengestützter Ansätze	247
D. 5.4.3.2.	Antwortkombinationen der praktischen Anwendung methodengestützter Ansätze.....	249
D. 5.4.3.3.	Gründe für bzw. gegen die praktische Anwendung methodengestützter Ansätze.....	250
D. 5.4.4.	Vergleich zwischen der theoretischen Eignung und der praktischen Anwendung methodengestützter Ansätze	253
D. 5.4.5.	Häufigkeit der praktischen Anwendung und Zuverlässigkeit methodengestützter Ansätze	254
D. 5.4.6.	Anwendung der methodengestützten Ansätze bei der Jahresabschlussprüfung sowie Gründe der Nichtanwendung	256
D. 6.	Vergleich der Auswertungsergebnisse der vorliegenden Arbeit mit den Untersuchungsergebnissen aus dem englischsprachigen Raum.....	260
E.	Zusammenfassung und Ausblick	262
E. 1.	Zusammenfassung der Arbeit	262
E. 2.	Kritische Würdigung dieser Arbeit und künftiges Forschungspotenzial	264
	Literaturverzeichnis.....	269
	Anhang	295

Abkürzungsverzeichnis

A

a.A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
ADS	Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt
AG	Aktiengesellschaft
AIC	Accounting Interpretations Committee
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
APB	Accounting Principles Board
ARB	Accounting Research Bulletin
Art.	Artikel
ASR	Accounting Series Release
Aufl.	Auflage

B

Bd.	Band
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz (Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen)
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz (Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung)
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
bzw.	beziehungsweise

C

CPA	Certified Public Accountant
-----	-----------------------------

D

dgl.	dergleichen
d.h.	das heißt
DM	Deutsche Mark (Währung)
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DSiR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)

E

EBIT	Jahresüberschuss vor Zinsen und Steuern
E - DRS	Entwurf - Deutscher Rechnungslegungsstandard
e.V.	eingetragener Verein
EG	Europäische Gemeinschaft
EoS	End-of-Sequence
et al.	und andere
EU	Europäische Union
EUR	Euro (Währung)
Euro-EG	EURO-Einführungsgesetz
EWG	Europäische-Wirtschafts-Gemeinschaft

F

f.	folgende
FAR	Fachausschuss Recht
FASB	Financial Accounting Standards Board
ff.	fortfolgende
FKQ	Fremdkapitalquote
Fn.	Fußnote

G

GAS	German Accounting Standards
GASC	German Accounting Standards Committee
GenG	Genossenschaftsgesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Co. Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

H

HFA FG	Fachgutachten des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V.
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber

I

i.S.d.	im Sinne des
i.e.S.	im engeren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
ID	Iterative Dichotomiser (Entscheidungsbaumverfahren)
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW IPS	IDW PS zur ISA-Ergänzung
IDW PH	IDW Prüfungshinweise
IDW PS	IDW Prüfungsstandards
IDW RH	IDW Rechnungslegungshinweise
IDW RS	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
IDW S	IDW Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
INFORMS	Institute for Operations Research and the Management Sciences
InsO	Insolvenzordnung
ISA	International Standard on Auditing
ISAs	International Standards on Auditing
Iss.	Issue

J

Jg.	Jahrgang
Jr.	Junior

K

k.A.	keine Angabe
K.O.	Knock Out
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPMG	KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
KWG	Kreditwesengesetz

M

MD&A	Management's Discussion & Analysis of Financial Condition and Results of Operation
Mio.	Millionen

N

n.F.	neue Fassung
No.	Numero
Nr.	Nummer

O

o. Jg.	ohne Jahrgang
o.V.	ohne Verfasser
OHG	Offene Handelsgesellschaft

P

Pos.	Posten
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz

R

RIC	Rechnungslegungs Interpretations Committee
RL	Reichmann/Lachnit
Rol	Return on Investment
Rn.	Randnummer/n
RSW	Rendite, Sicherheit, Wachstum

S

S.	Seite/n
SAS	Statement on Auditing Standards
SbS	Step-by-Step
SEC	Securities Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standard Interpretations Committee
sog.	so genannt(e)
Sp.	Spalte
StückAG	Gesetz zur Zulassung von Stückaktien

T

Tab.	Tabelle
Tz.	Textziffer

U

u.a.	unter anderem
UK-GAAP	United Kingdom-Generally Accepted Accounting Principles
USA	United States of America (Vereinigte Staaten von Amerika)
US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter

V

VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume

W

Washington D.C.	Washington - District of Columbia (Hauptstadt der USA)
WestLB	Westdeutsche Landesbank
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WP Handbuch	Wirtschaftsprüfer-Handbuch
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPK-Mitteilungen	Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen (Zeitschrift)
WPO	Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)

Z

z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
ZVEI	Zentralverband Elektrotechnik- und Elektroindustrie e.V.

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Arten des Insolvenzverfahrens	32
Abb. 2:	Arten der Diskriminanzanalyse	82
Abb. 3:	Aufbau eines künstlichen neuronalen Netzes.....	89
Abb. 4:	Lineare und nichtlineare Regressionsbeziehung	92
Abb. 5:	Kleinste-Quadrate-Methode	93
Abb. 6:	Verlauf einer logistischen Funktion	93
Abb. 7:	Definition des qualitativen Deckungsgrades	127
Abb. 8:	Beispiele von <i>Flury/Riedwyl</i> -Gesichtern (von links nach rechts: Minimalgesicht, Durchschnittsgesicht, Maximalgesicht)	137
Abb. 9:	Beispiele von asymmetrischen <i>Flury/Riedwyl</i> -Gesichtern.....	143
Abb. 10:	Horn-Katastrophenmodell.....	146
Abb. 11:	Darstellungsbeispiel einer Katastrophe im Horn-Modell.....	148
Abb. 12:	Interpretation des Horn-Katastrophenmodells	150
Abb. 13:	Das Horn-Katastrophenmodell am Beispiel eines Automobilkonzerns	151
Abb. 14:	Beispielhafte Darstellung von Gruppenunterschieden in Form einer Fischflosse	191
Abb. 15:	Grafiken der Fragen mit signifikanten Gruppenunterschieden	214
Abb. 16:	Einzelverteilungen der drei wichtigsten Kennzahlen.....	225
Abb. 17:	Einzelverteilungen der drei unwichtigsten Kennzahlen	225

Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Entwicklung der Insolvenzen in Europas im Zeitraum 2001 bis 2005	6
Tab. 2:	Eröffnungsgründe des Insolvenzverfahrens nach der InsO.....	34
Tab. 3:	Kennzahlen und Beurteilungsskala des Schnelltests.....	75
Tab. 4:	Beurteilungsskala des Quicktests für Kennzahlentrends.....	75
Tab. 5:	Kennzahlen und Beurteilungsskala des Saarbrücker Modells.....	76
Tab. 6:	Interpretation der Gesamtpunktzahl des Saarbrücker Modells	77
Tab. 7:	Darstellung und Interpretation des RSW-Modells	78
Tab. 8:	Zusammensetzung der Stichprobe (Merwin 1942)	97
Tab. 9:	Fehlklassifikationsraten in Prozent (Beaver 1966)	99
Tab. 10:	Ergebnisse für ein Jahr bzw. zwei Jahre vor Eintritt der Insolvenz (Altman 1968)	100
Tab. 11:	Fehler 1. Art für bis zu fünf Jahren vor Eintritt der Insolvenz (Altman 1968)	100
Tab. 12:	Fehlerraten der univariaten Diskriminanzanalyse (Klammerangaben enthalten Ergebnisse von <i>Beaver</i> ; Deakin 1972).....	101
Tab. 13:	Fehlerraten der Diskriminanzfunktionen (Deakin 1972)	102
Tab. 14:	Auswahl von Klassifikationsergebnissen bei Minimierung des Gesamtfehlers (Beermann 1976).....	104
Tab. 15:	Fehlklassifikationen der Diskriminanzanalyse mit Median als Trennwert (Beermann 1976).....	104
Tab. 16:	Katalog der getesteten Kennzahlen (Weinrich 1978).....	107
Tab. 17:	Klassifikationsergebnisse der Trainingsstichprobe mit linearer multivariater Diskriminanzanalyse (Weinrich 1978).....	107
Tab. 18:	Fehlklassifikationen des Punktbewertungsschemas (Weinrich 1978)	108
Tab. 19:	Fehlklassifikationen in Prozent bei der Stichprobe „AktG 1937“ (Gebhardt 1980)	109
Tab. 20:	Fehlklassifikationen in Prozent bei der Stichprobe „AktG 1965“ (Gebhardt 1980)	110
Tab. 21:	Vergleich zwischen multivariater und univariater Diskriminanzanalyse (Gebhardt 1980)	111
Tab. 22:	Sachverhalte zur Identifikation von problembehafteten Unternehmen (Mutchler 1985)	112
Tab. 23:	Kennzahlen der Diskriminanzanalyse (Mutchler 1985).....	112
Tab. 24:	Gute und schlechte Unternehmensnachrichten (Mutchler 1985)	113
Tab. 25:	Ergebnisse der vier verschiedenen Diskriminanzanalysen in Prozent (Mutchler 1985)	114
Tab. 26:	Diskriminanzfunktion bestehend aus vier Kennzahlen (Baetge/Huß/Niehaus 1986).....	116

Tab. 27: Diskriminanzfunktion bestehend aus drei Kennzahlen (Baetge/Huß/Niehaus 1988).....	117
Tab. 28: Klassifikationsergebnisse der Teststichprobe (Baetge/Huß/Niehaus 1988).....	117
Tab. 29: Klassifikationsergebnisse der Validierungsstichprobe (Baetge/Huß/Niehaus 1988).....	118
Tab. 30: Ergebnisvergleich der Verfahren multivariate Diskriminanzanalyse und künstliches neuronales Netz (Odom/Sharda 1990)	119
Tab. 31: Ergebnisvergleich der Verfahren multivariate Diskriminanzanalyse und künstliches neuronales Netz beim Test auf Robustheit (Odom/Sharda 1990)	119
Tab. 32: Überblick der verwendeten Kennzahlen (Tam 1991)	121
Tab. 33: Übersicht der Ergebnisse aller angewandten Verfahren (Tam 1991)	122
Tab. 34: Klassifikationsergebnisse der Stichprobe (Feidicker 1992).....	124
Tab. 35: Klassifikationsfähigkeit der Kennzahlen (Feidicker 1992).....	124
Tab. 36: Klassifikationsergebnisse der Validierungsstichprobe (Feidicker 1992).....	125
Tab. 37: Klassifikationsergebnisse der Validierungsstichprobe „HGB 1986“ (Feidicker 1992)	125
Tab. 38: Übersicht über die angewandten Kennzahlen (Blochwitz/Eigermann 2000).....	128
Tab. 39: Angewandte Diskriminanzfunktionen (Blochwitz/Eigermann 2000).....	128
Tab. 40: Ergebnisse der verschiedenen Diskriminanzfunktionen (Blochwitz/Eigermann 2000)	129
Tab. 41: Klassifikationsergebnisse (Kuruppu/Laswad/Oyelere 2003).....	131
Tab. 42: Klassifikationsergebnisse der Validierungsstichprobe (Koh 2004)	133
Tab. 43: Zusammenfassung der wichtigsten Kritikpunkte bei dargestellten komplexen mathematisch-statistischen Verfahren.....	135
Tab. 44: Gesichtsmerkmale bei <i>Flury/Riedwyl</i> -Gesichtern.....	137
Tab. 45: Zuordnung von Kennzahlen zu Gesichtsmerkmalen (Moriarity 1979).....	139
Tab. 46: Klassifikationsergebnisse der Studie mit Studenten (Moriarity 1979).....	140
Tab. 47: Klassifikationsergebnisse der Studie mit Buchhaltern (Moriarity 1979).....	141
Tab. 48: Anwendung der Daten <i>Moriarity's</i> auf das Modell von <i>Altman</i> (Moriarity 1979).....	141
Tab. 49: Grundsätze der Anwendung bei methodengestützten Verfahren	152
Tab. 50: Einflussfaktoren durch Informationen auf die Urteilsbildung über die Going Concern Annahme.....	158
Tab. 51: Auswertungsergebnisse des ersten Fragebogenabschnitts (Mutchler 1984)	162
Tab. 52: Auswertungsergebnisse des zweiten Fragebogenabschnitts (Mutchler 1984)	163
Tab. 53: Auswertungsergebnisse des dritten Fragebogenabschnitts (Mutchler 1984)	163
Tab. 54: Auswahlkategorien für die Stichprobe (Mutchler 1986).....	164
Tab. 55: Übersicht von Unternehmensnachrichten (Mutchler 1986)	165

Tab. 56:	Verteilung der Unternehmen über die Anzahl der Kriterien in Abhängigkeit des erhaltenen Testats (Mutchler 1986).....	166
Tab. 57:	Klassifikation der Unternehmen in Abhängigkeit des erteilten Testats und der Unternehmensgröße nach der Kriterienanzahl (die Klammerangaben enthalten den Grad der finanziellen Schwierigkeiten in Form des Diskriminanzwertes; Mutchler 1986).....	167
Tab. 58:	Durchschnittliche Anzahl an Unternehmensnachrichten (Mutchler 1986).....	167
Tab. 59:	Zusammenfassung von Kriterien für (Non) Big8-WPG der zweiten Unternehmensklasse (Mutchler 1986).....	168
Tab. 60:	Auswertungsergebnisse der 69 Sachverhalte (LaSalle/Anandaranjan 1996).....	171
Tab. 61:	Zusammenfassung der Ergebnisse der fünf Hypothesen (Ashton/Ashton 1988).....	173
Tab. 62:	Auswertungsergebnisse des dritten Experiments (Ashton/Ashton 1988).....	177
Tab. 63:	Ergebnisse der Manipulationschecks des ersten und zweiten Experiments (Tubbs/Messier/Knechel 1990).....	179
Tab. 64:	Ergebnisse der Manipulationschecks des dritten und vierten Experiments (Tubbs/Messier/Knechel 1990).....	180
Tab. 65:	Auswertungsergebnisse des ersten Experiments (Messier 1992).....	182
Tab. 66:	Auswertungsergebnisse des zweiten Experiments (Messier 1992).....	183
Tab. 67:	Zusammenfassung der Ergebnisse (Cushing/Ahlawat 1996).....	185
Tab. 68:	Zusammenfassung der Ergebnisse (Ahlawat 1999).....	187
Tab. 69:	Zusammenfassung der Ergebnisse hinsichtlich der Order Effects (Ahlawat 1999).....	188
Tab. 70:	Zusammenfassung der Wahrscheinlichkeitsangaben (Arnold et al. 2000).....	190
Tab. 71:	Zusammenfassung der Ergebnisse (Arnold et al. 2000).....	191
Tab. 72:	Zusammenfassung der Ergebnisse (Klammerangaben enthalten anfängliche Wahrscheinlichkeit; Ashton/Kennedy 2002).....	194
Tab. 73:	Erteilte eingeschränkte Bestätigungsvermerke differenziert nach Gruppen und Informationsreihenfolge (Ashton/Kennedy 2002).....	194
Tab. 74:	Unstimmigkeiten zwischen Teilnehmerangaben und ihren endgültigen Entscheidungen (Ashton/Kennedy 2002).....	195
Tab. 75:	Kennzahlenkatalog des Fragebogens.....	202
Tab. 76:	Sachverhaltskatalog des Fragebogens einschließlich Klassifizierung.....	204
Tab. 77:	Sachverhaltssets zur Überprüfung von Reihenfolgeeffekten.....	204
Tab. 78:	Aufteilung der Teilnehmer nach Geschlecht und Tätigkeitsart.....	206
Tab. 79:	Gründe der Absagen.....	208
Tab. 80:	Rücklauf der vollständig ausgefüllten und fristgerecht zurückgesandten Fragebögen.....	209
Tab. 81:	Überprüfung auf Nonresponse Bias: Fragen mit signifikanten Gruppenunterschieden.....	213
Tab. 82:	Geschlecht und Berufsqualifikation der Teilnehmer sowie Berufsstand.....	216

Tab. 83: Berufs- und Zusatzqualifikation der Teilnehmer	217
Tab. 84: Struktur des Alters der Teilnehmer	217
Tab. 85: Struktur der Arbeitgeber der Teilnehmer	218
Tab. 86: Struktur der Positionen im Unternehmen der Teilnehmer	218
Tab. 87: Struktur der Berufserfahrung in der Unternehmensposition der Teilnehmer	218
Tab. 88: Struktur der Berufserfahrung der Teilnehmer bei Bildung von Erfahrungsgruppen.....	219
Tab. 89: Zusammenfassung der Angaben der Branchen der Teilnehmer.....	220
Tab. 90: Struktur der erteilten Testate der Teilnehmer.....	220
Tab. 91: Zusammenfassung der Unternehmensfaktoren	221
Tab. 92: Zusammenfassung der Angaben zu den sonstigen Faktoren.....	223
Tab. 93: Auswertungsergebnisse der Kennzahlenbeurteilung.....	224
Tab. 94: Zusammenfassung der zusätzlich angegebenen Kennzahlen	228
Tab. 95: Reihenfolge der Sachverhalte nach zugeordneter Bedeutung	230
Tab. 96: Zusammenfassung der zusätzlich angegebenen Sachverhalte	233
Tab. 97: Erteilte Testate unabhängig von der Reihenfolge der Informationen	236
Tab. 98: Gesamturteile der Fragebögen A und B	238
Tab. 99: Übersicht über die Meinungsänderungen.....	240
Tab. 100: Anteile von methodengestützten Ansätzen an einer Urteilsbildung über die Going Concern Annahme	241
Tab. 101: Angabe sonstiger Ansätze mit theoretischer Eignung.....	242
Tab. 102: Antwortkombinationen zur Frage der theoretischen Eignung methodengestützter Ansätze	243
Tab. 103: Gründe für bzw. gegen die theoretische Eignung methodengestützter Ansätze	246
Tab. 104: Gründe für die fehlende theoretische Eignung methodengestützter Ansätze.....	247
Tab. 105: Angabe sonstiger Ansätze mit praktischer Anwendung.....	248
Tab. 106: Antwortkombinationen zur Frage der praktischen Anwendung methodengestützter Ansätze	249
Tab. 107: Gründe für bzw. gegen die praktische Anwendung verschiedener methodengestützter Ansätze	252
Tab. 108: Gründe für die fehlende praktische Anwendung methodengestützter Ansätze.....	252
Tab. 109: Häufigkeit der praktischen Anwendung methodengestützter Ansätze und ihre durchschnittliche Zuverlässigkeit.....	254
Tab. 110: Anwendungshäufigkeit methodengestützter Ansätze	256
Tab. 111: Gründe der Nichtanwendung methodengestützter Ansätze	257

A. Einleitung

A. 1. Begriffsabgrenzung: Going Concern Prinzip

Das Going Concern Prinzip ist ein zentrales Grundprinzip der Rechnungslegung¹, das bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses am Ende eines jeden Geschäftsjahres berücksichtigt werden muss. Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens haben die Pflicht, die Fortführung der Unternehmenstätigkeit einzuschätzen. Der Prüfer hat diese Beurteilung nachzuvollziehen. Der Grundsatz der Unternehmensfortführung wurde durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz erstmalig im deutschen Handelsrecht kodifiziert. Nach diesem Prinzip ist „bei der Bewertung [...] von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen [...], sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen.“ (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB). Seither wird dieser Grundsatz als ein unbestimmter Rechtsbegriff angesehen. Seine inhaltliche Interpretation ist durch viele Unbekannte oder Ungenauigkeiten gekennzeichnet, so dass hier der Begriff „Unternehmensfortführung“ definiert wird.

Der Begriff „Unternehmensfortführung“ kann sowohl im rechtlichen Sinne als auch hinsichtlich der unternehmensspezifischen Tätigkeit ausgelegt werden. Es ist zu untersuchen, welche Auslegung der Gesetzgeber gewollt hat. Im Rahmen einer rechtlichen Interpretation ist eine Abkehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung nur möglich, wenn die Liquidation des Unternehmens abgeschlossen und das Unternehmen aus dem Handelsregister gelöscht worden ist (§§ 157 Abs. 1 HGB, 273 Abs. 1 AktG, 74 Abs. 1 GmbHG, 78 Abs. 2 GenG).² Gegen eine rechtliche Auslegung im Rahmen des Going Concern Prinzips sprechen zwei Gründe.

Zum einen besagt die Fortführung der Unternehmenstätigkeit, dass das Unternehmen seine Tätigkeit dauernd sowie dem Unternehmenszweck entsprechend betreibt und daher aktiv am wirtschaftlichen Leben teilnimmt. Die Liquidationsphase stellt die letzte Zeitspanne vor der Löschung des Unternehmens aus dem Handelsregister dar. Diese aktive Teilnahme ist nicht mit einer ständigen aktiven Teilnahme vergleichbar. Obwohl Mantelgesellschaften oder rein vermögensverwaltende Unternehmen ihre dem Unternehmenszweck entsprechende Tätigkeit nicht fortlaufend ausüben, gelten für sie die gleichen Rechnungslegungsgrundsätze, somit auch der Grundsatz der Unternehmensfortführung, wie für ständig aktiv tätige Unternehmen.³ Eine Abkehr vom Going Concern Prinzip ist bei diesen besonderen Unternehmen ebenfalls erst dann erlaubt, wenn dem tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Die Einstellung

¹ Vgl. Storey, Reed K. (1959): Revenue realization, going concern and measurement of income. In: The Accounting Review, Vol. 34, Iss. 2, April 1959, S. 232-238, hier S. 232; Marten, Kai-Uwe/-Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2003): Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 2. Aufl., Stuttgart 2003, S. 387.

² Vgl. Wetzel, Eckart (1990): Bedeutung und Probleme des Going-Concern-Prinzips für die Rechnungslegung und Abschlussprüfung notleidender Unternehmen - Eine Untersuchung unter Berücksichtigung amerikanischer und internationaler Entwicklungen, Dissertation der Universität Mannheim 1990, S. 7.

³ Vgl. ADS (2002): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen - Rechnungslegung nach internationalen Standards (ADS CD-ROM; ohne Autorenverzeichnis), 6. Ausgabe, Stuttgart 2002, § 252 HGB, Tz. 27.

der Tätigkeit erfolgt mit Abwicklung oder Liquidation, wobei Ziel und Zweck des Unternehmens dann die Unternehmensbeendigung ist. Zum anderen ist gegen die rechtliche Begriffsauslegung die Existenz von Rechnungslegungsvorschriften für die Abwicklung und die Liquidation zu nennen. Hier finden spezielle Rechnungslegungsnormen Anwendung⁴, so dass im Abwicklungs- und Liquidationsfall die Annahme des Going Concern Prinzips nicht mehr angemessen ist.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Begriff der Unternehmensfortführung im Sinne der spezifischen Unternehmenstätigkeit auszulegen ist.⁵ Demnach wird die Unternehmensfortführung an der Tätigkeit des Unternehmens ausgerichtet. Solange das Unternehmen aktiv am wirtschaftlichen Leben teilnimmt und keine tatsächlichen und/oder rechtlichen Sachverhalte erkennbar sind, die diese Zusammenarbeit beeinträchtigen können, ist die Fortführung des Unternehmens gegeben. Folglich sind die Rechnungslegungsgrundsätze, somit auch der Grundsatz der Unternehmensfortführung, anzuwenden. Dies gilt ebenfalls für Mantelgesellschaften oder rein vermögensverwaltende Unternehmen, die die ihrem Unternehmenszweck entsprechende Tätigkeiten nicht fortlaufend ausüben.

Selbst hinsichtlich der verwendeten Begrifflichkeiten bestehen große Unterschiede. Eine Durchsicht der Literatur offenbart den Gebrauch einer Vielzahl von verschiedenen Termini für ein und denselben Sachverhalt. Unabhängig von der Schreibweise wird dieser Grundsatz auch als Prämisse, Postulat, Prinzip oder Annahme bezeichnet. Nachstehend ist eine Auswahl von Formulierungen wiedergegeben, die im Rahmen dieser Arbeit synonym verwendet werden:

⁴ Vgl. u.a. §§ 270 Abs. 2 Satz 3 AktG, 71 Abs. 2 Satz 3 GmbHG. Hiernach sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wie Umlaufvermögen zu bewerten, soweit ihre Veräußerung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes beabsichtigt ist oder diese Vermögensgegenstände nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen. Für weitere Informationen zu Bilanzansatz, Bewertung und Ausweis wird verwiesen auf IDW RS HFA 17 (2006): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Auswirkungen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss. In: Die Wirtschaftsprüfung, 59. Jg., 2006, S. 40-44.

⁵ Vgl. Wetzel, Eckart (1990), S. 8.

Going-Concern-Prinzip⁶, Going concern-Grundsatz⁷, Going Concern Concept⁸ bzw. Konzept⁹, Grundsatz der Unternehmensfortführung bzw. Unternehmensfortführungsgrundsatz¹⁰, Prinzip der Unternehmensfortführung bzw. Fortführungsprinzip¹¹, Fortführungshypothese¹² bzw. Hypothese¹³, Postulat der Bewertung unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit¹⁴ bzw. Postulate of permanence¹⁵ bzw. Postulat¹⁶, Going-Concern-Status¹⁷, going-concern assumption¹⁸ bzw. Going Concern Annahme¹⁹, Prämisse²⁰ bzw. going-

⁶ Vgl. z.B. Platzer, Walter (1982): Jahresabschluss und Insolvenzgefahr, Informationsgehalt und Prüfung der externen Rechnungslegung bestandsgefährdeter Unternehmen, Wien 1982, S. 5; Luik, Hans (1985): Das Going-Concern-Prinzip im deutschen Bilanzrecht. In: Gross, Gerhard (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Düsseldorf 1985, S. 61-72, hier S. 61; Farr, Wolf-Michael (1986): Insolvenzprophylaxe durch Wirtschaftsprüfung - Untersuchung über die Aufgaben und Stellung des Wirtschaftsprüfers nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, Frankfurt am Main 1986, S. 164; Hirsch, Harald (1997): Stichtagsprinzip und Going-concern-Prinzip in Handels- und Steuerbilanz, Dissertation der Technischen Hochschule Darmstadt 1997, S. 1.

⁷ Vgl. z.B. Crezelius, Georg (2000): § 42a GmbHG. In: Scholz, Franz (Hrsg.): Kommentar zum GmbH-Gesetz: mit Anhang Konzernrecht, 9. Aufl., Bd. 1, Köln 2000, Anhang § 42a, Rn. 42-43; Lück, Wolfgang/Henke, Michael (2004): Going-Concern - auch von Bedeutung für Controlling und Interne Revision? In: Seicht, Gerhard (Hrsg.), Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2004, Wien 2004, S. 93-105, hier S. 102.

⁸ Vgl. z.B. Janssen, Friedrich Carl (1984): Überlegungen zum „Going concern concept“. In: Die Wirtschaftsprüfung, 37. Jg., 1984, S. 341-348, hier S. 341; Killough, Larry N./Koh, Hian Chye (1986): The going-concern concept. In: The CPA Journal, July 1986, S. 24-33, hier S. 24; Leffson, Ulrich (1987): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987, S. 181.

⁹ Vgl. z.B. Fey, Dirk (1987): Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht, Berlin 1987, S. 107.

¹⁰ Vgl. z.B. Scherrer, Gerhard/Heni, Bernhard (1996): Liquidationsrechnungslegung, 2. Aufl., Düsseldorf 1996, S. 108; Federmann, Rudolf (2000): Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl., Berlin 2000, S. 144.

¹¹ Vgl. z.B. Moxter, Adolf G. (1980): Ist bei drohendem Unternehmenszusammenbruch das bilanzrechtliche Prinzip der Unternehmensfortführung aufzugeben? In: Die Wirtschaftsprüfung, 33. Jg., 1980, S. 345-351, hier S. 345; Müller, Welf (1987): Zur Rangordnung der in § 252 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 HGB kodifizierten allgemeinen Bewertungsgrundsätze. In: Havermann, Hans (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht (Festschrift Goerdeler), Düsseldorf 1987, S. 397-410, hier S. 407; Achleitner, Ann-Kristin (1988): Going Concern-Prinzip vor dem Hintergrund der Corporate Governance-Debatte - Neue Anforderungen an die Abschlussprüfung und Berichterstattung. In: Der Schweizer Treuhänder, 68. Jg., 1995, S. 881-890, hier S. 884.

¹² Vgl. z.B. Euler, Roland (1996): Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Stuttgart 1996, S. 137.

¹³ Vgl. z.B. Bretzke, Wolf-Rüdiger (1979): Inhalt und Prüfung des Lageberichts: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosequalität. In: Die Wirtschaftsprüfung, 32. Jg., 1979, S. 337-349, hier S. 347.

¹⁴ Vgl. z.B. Leffson, Ulrich (1987), S. 187 und 225.

¹⁵ Vgl. z.B. Storey, Reed K. (1959), S. 233.

¹⁶ Vgl. z.B. Leffson, Ulrich (1987), S. 187.

¹⁷ Vgl. z.B. Bausback, Mathias (1997): Die Erwartungslücke unter dem speziellen Aspekt der Unternehmensfortführung in Deutschland und der Schweiz, Frankfurt am Main 1997, S. 13.

¹⁸ Vgl. z.B. Storey, Reed K. (1959), S. 232; Fremgen, James M. (1968): The going concern assumption: a critical appraisal. In: The Accounting Review, 43. Vol., October 1968, S. 649-656, hier S. 649; Martin, Roger Dean (1996): The effects of going-concern uncertainty information structures: an international perspective, Dissertation of the University of Texas at Austin 1996, S. 1.

¹⁹ Vgl. z.B. Frühauf, Werner (1991): Die Urteilsbildung bei der Jahresabschlussprüfung, Dissertation der Wirtschaftsuniversität Wien 1991, S. 97.

²⁰ Vgl. z.B. Sarx, Manfred (1987): Einzelprobleme des Grundsatzes der Unternehmensfortführung. In: Albacht, Horst/Foster, Karlheinz (Hrsg.), Beiträge zum Bilanzrichtlinien-Gesetz - Das Recht in Theorie und Praxis, Wiesbaden 1987, S. 25-49, hier S. 27; Wetzel, Eckart (1990), S. 6.

concern-Prämisse²¹ bzw. Prämisse des Going Concern²², Annahme der Fortführung²³ bzw. Fortführungsannahme²⁴, Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit²⁵ bzw. Grundsatz der Fortführung²⁶ bzw. Fortführungsgrundsatz²⁷, Fortführungsfiktion²⁸, Fortführungsprämisse²⁹ oder Fortbestehensprognose³⁰.

A. 2. Problemstellung

Die anscheinende Selbstverständlichkeit und Allgemeingültigkeit des Going Concern Prinzips sind in den vergangenen Jahren auf Grund der Entwicklung der Unternehmensinsolvenzen und der vermehrten Anzahl von aufgedeckten Bilanzmanipulationen negativ beeinflusst worden. Den meisten Insolvenzen ist ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk vorausgegangen. Auch bei den Bilanzmanipulationen waren eingeschränkte Testate nicht die Regel. Fraglich ist, ob das Going Concern Prinzip in diesen Fällen richtig angewandt worden ist. Die nachfolgenden Ausführungen über Unternehmensinsolvenzen und Bilanzmanipulationen sollen einen Eindruck vermitteln, wie groß die Gefahr einer zu spät bzw. nicht erkannten Bestandsgefährdung oder Manipulation und damit einer fehlerhaften Annahme des Going Concern Prinzips ist.

Die Zahl der Unternehmensinsolvenzen für das Jahr 2005 beläuft sich in Gesamtdeutschland auf 37.900. Dies entspricht einem Rückgang von 3,50% zum Vorjahr (39.270). Die Tendenz einer rückläufigen Insolvenzentwicklung hat sich nun im zweiten Jahr bestätigt. In den letzten elf Jahren hat sich die Zahl der Unternehmensinsolvenzen mehr als verdoppelt. Mit Ausnahme der Jahre 1998 bis 2000 stiegen die Insolvenzen stets an und verzeichneten in 2003 ihren Höhepunkt mit 39.740 betroffenen Betrieben. Nachdem Westdeutschland in den Jahren 2003 und 2004 deutliche Zuwächse bei den Unternehmensinsolvenzen zu verzeichnen hatte, waren diese

²¹ Vgl. z.B. Janssen, Friedrich Carl (1984), S. 345; Farr, Wolf-Michael (1986), S. 168; Ruhnke, Klaus (1997): Internationale Normen der Abschlussprüfung. In: Richter, Martin (Hrsg.), Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung: Abschlussprüfung - Interne Revision - Kommunale Rechnungsprüfung, Berlin 1997, S. 109-152, hier S. 131; Lück, Wolfgang/Henke, Michael (2004), S. 93; IDW RS HFA 17 (2006), S. 40.

²² Vgl. z.B. Leffson, Ulrich (1988): Wirtschaftsprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden 1988, S. 227.

²³ Vgl. z.B. Behr, Giorgio (1990): Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung im internationalen Vergleich. In: Behr, Giorgio/Zünd, André (Hrsg.), Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Bd. 97, Zürich 1990, S. 55-61, hier S. 57.

²⁴ Vgl. z.B. IDW RS HFA 17 (2006), S. 42.

²⁵ Vgl. z.B. Coenenberg, Adolf G. (2003): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze - HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 19. Aufl., Stuttgart 2003, S. 45.

²⁶ Vgl. z.B. Regli, Werner (1990): Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung: Unternehmensfortführung, Stetigkeit. In: Behr, Giorgio/Zünd, André (Hrsg.), Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, Bd. 97, Zürich 1990, S. 109-113, hier S. 110.

²⁷ Vgl. z.B. Müller, Wolf (1987), S. 401.

²⁸ Vgl. z.B. Müller-Dahl, Frank P. (1979): Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, Berlin 1979, S. 68.

²⁹ Vgl. z.B. Drukarczyk, Jochen (1993): Insolvenzbilanz. In: Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcell (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesens, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 920-926, hier Sp. 921.

³⁰ Vgl. z.B. Groß, Paul J./Amen, Matthias (2002): Die Fortbestehensprognose - Rechtliche Anforderungen und ihre betriebswirtschaftlichen Grundlagen. In: Die Wirtschaftsprüfung, 55. Jg., 2002, S. 225-240, hier S. 225.

in Ostdeutschland abnehmend. Ungewöhnlich ist daher die aktuelle Entwicklung in Ostdeutschland, da hier nach zwei Jahren Rückgang ein sehr geringer Anstieg um 0,10% von 9.190 auf 9.200 Insolvenzen ermittelt worden ist. In Westdeutschland ist in 2005 erstmalig eine Verringerung um 4,60% von 30.080 auf 28.700 Insolvenzen zu verzeichnen.³¹ In Westeuropa sank zum ersten Mal nach vier Jahren die Zahl der Unternehmensinsolvenzen von 150.312 im Jahr 2004 auf 147.239 im Folgejahr. Dies entspricht einem Rückgang von 2,00%. Die Entwicklung der Insolvenzstatistiken für Westeuropa sowie ausgewählte Staaten aus Osteuropa findet sich in den Tabellen 1 und 2.³²

	Veränderung			
	2005/2004 ³³	2004/2003	2003/2002	2002/2001
Westeuropa³⁴	-2,00%	+1,00%	+3,90%	+11,40%
Portugal	+5,70%	+4,00%	+42,40%	+31,20%
Norwegen	-14,50%	-13,30%	+18,30%	+19,70%
Schweiz	-4,10%	+9,20%	+13,40%	+10,80%
Frankreich	+5,10%	+4,60%	+6,50%	+8,90%
Deutschland	-3,50%	+0,30%	+5,50%	+16,10%
Österreich	+15,30%	+11,20%	+5,40%	+2,00%
Belgien	-0,60%	+4,50%	+3,30%	+2,30%
Italien	+2,80%	+7,70%	+3,20%	+2,00%
Schweden	-11,80%	-7,40%	+3,10%	+5,20%
Dänemark	-7,50%	+2,70%	-0,20%	+12,80%
Griechenland	+10,90%	+20,20%	-1,80%	-17,30%
Niederlande	-5,60%	+2,90%	-2,10%	+49,90%
Finnland	-10,50%	-11,10%	-2,60%	+38,90%
Luxemburg	+0,50%	+2,40%	-7,80%	-7,30%
Großbritannien	-19,30%	-13,40%	-8,30%	+9,80%
Spanien	-2,10%	-11,80%	-13,40%	+87,80%
Irland	-21,50%	-7,20%	-16,60%	-11,20%

³¹ Vgl. Creditreform (2006b): Insolvenzen, Neugründungen, Löschungen, Jahr 2005. Im Internet unter: http://www.creditreform.de/angebot/Downloads_Analysen/Wirtschaftsanalysen/insolvenzen_neugruendungen_loeschungen_2005.pdf, S. 1 und 3.

³² Vgl. Creditreform (2003): Insolvenzen in Europa, Jahr 2002/2003. Im Internet unter: http://www.creditreform.de/Ressourcen/Creditreform_Analysen/Insolvenzen_in_Europa/Ausgabe_2002, S. 4; Creditreform (2004): Insolvenzen in Europa, Jahr 2003/2004. Im Internet unter: http://www.creditreform.de/Ressourcen/Creditreform_Analysen/Insolvenzen_in_Europa/Ausgabe_2003, S. 3 und 22; Creditreform (2005): Insolvenzen in Europa, Jahr 2004/2005. Im Internet unter: http://www.creditreform.de/Ressourcen/Creditreform_Analysen/Insolvenzen_in_Europa/Ausgabe_2004, S. 3 und 21; Creditreform (2006a), S. 2 und 21.

³³ Bei den Werten für das Jahr 2005 handelt es sich um vorläufige Ergebnisse der Creditreform-Untersuchung.

³⁴ Die Vergleichbarkeit der Zahlen ist begrenzt, da in den verschiedenen Ländern unterschiedliche Voraussetzungen und Regelungen im Rahmen des Insolvenzrechts vorliegen.

Osteuropa³⁵	-1,20%	-2,10%	+3,00%	k.A.
Ungarn	+2,00%	+0,80%	+23,70%	k.A.
Slowenien	+7,00%	+8,30%	+10,40%	k.A.
Lettland	-34,50%	-40,60%	+9,30%	k.A.
Tschechien	+4,30%	-8,10%	> -0,10%	k.A.
Slowakei	-4,30%	+2,60%	-11,30%	k.A.
Polen	-30,40%	-1,30%	-13,10%	k.A.
Litauen	+8,30%	+14,60%	-26,20%	k.A.

Tab. 1: Entwicklung der Insolvenzen in Europas im Zeitraum 2001 bis 2005

Insolvenzgründe werden in unternehmensexterne und -interne aufgeteilt. Zu den externen Faktoren zählen z.B. Branchenkonjunktur und gesetzliche Rahmenbedingungen, zu den internen z.B. Managementfehler und Finanzierungsschwierigkeiten. Eine Befragung von 56 Insolvenzverwaltern machte deutlich, dass Managementfehler bei 71,40% der Insolvenzen als Ursache bestimmt worden sind. Auswirkungen auf Grund von Marktsättigung, Branchenkonjunktur oder politischen Rahmenbedingungen wurden nur bei einem Fünftel der Unternehmensinsolvenzen als ausschlaggebend angesehen.³⁶

Im Rahmen der Beziehung zwischen dem Going Concern Prinzip und der Insolvenzentwicklung ist zu bedenken, dass Bestandsgefährdungen nicht nur in Insolvenzen sondern auch in Restrukturierungen, Unternehmensübernahmen oder gerichtlichen Vergleichen enden können. Die effektive Zahl bestandsgefährdeter Unternehmen ist somit weitaus höher einzuschätzen.

In den letzten Jahren schienen Bilanzaffären lediglich ein US-amerikanisches Problem zu sein.³⁷ Hier sollen die Aufsehen erregenden Fälle von Enron, Worldcom, American International Group, Time Warner, Refco und Tyco International Erwähnung finden.³⁸ Aber auch in Europa sind Bilanzbetrügereien in Millionenhöhe keine Ausnahmen mehr, so dass dies ein global vorherrschendes Problem darstellt. Der Fall Parmalat mit seiner Insolvenz und der resoluten Sanie-

³⁵ Diese Zahlen stellen nur die Spitze des Eisbergs dar. In diesen Ländern funktioniert das Insolvenzrecht häufig nur unzureichend und somit sind Unternehmen am Markt tätig, die nach westlichen Standards bereits Insolvenz hätten beantragen müssen. Vgl. Creditreform (2006a): Insolvenzen in Europa, Jahr 2005/2006. Im Internet unter: http://www.creditreform.de/Ressourcen/Creditreform_Analysen/Insolvenzen_in_Europa/Ausgabe_2005, S. 21.

³⁶ Vgl. <http://www.creditreform.de/angebot/analysen/0046/03.php>.

³⁷ In den USA erreichte die Welle der Mega-Insolvenzen mit Enron 2001 und Worldcom 2002 ihren Höhepunkt und flaut seitdem ab. Sieben der neun größten US-amerikanischen Insolvenzen in der US-Geschichte wurden in diesem Zeitraum angezeigt. Vgl. o.V. (2004a): Enron-Abwickler wollen richtig abkassieren. In: Die Welt, 23. Dezember 2004.

³⁸ Vgl. Bayer, Tobias/Buchter, Heike (2005): Time Warner vor Ende des Bilanzskandals. In: Financial Times Deutschland, 24. November 2004; Buchter, Heike (2005): Langjährige Haftstrafe für Koslowski. In: Financial Times Deutschland, 19. September 2005; Buchter, Heike/Fromme, Herbert (2005): US-Versicherer AIG bestätigt Bilanzfälschung. In: Financial Times Deutschland, 30. März 2005; Dowideit, Anette (2005b): Refco meldet Insolvenz an. In: Die Welt, 19. Oktober 2005; Dowideit, Anette (2005a): Verurteilte Manager. In: Die Welt, 21. September 2005; Höfinghoff, Tim (2005): Ebbers muss für 25 Jahre ins Gefängnis. In: Die Welt, 13. Juli 2005; o.V. (2005c): Enron-Skandal: Urteil gegen Arthur Andersen aufgehoben. In: Die Welt, 01. Juni 2005.

rung machte nicht nur in Italien Schlagzeilen.³⁹ Die Aufdeckungen bei Ahold und der Credit Lyonnaise wurden europaweit bekannt.⁴⁰ In Deutschland gibt es ebenfalls eine nicht zu vernachlässigende Anzahl von Bilanzmanipulationen. Hier sei auf die undurchsichtigen Millionen-Transaktionen des Duisburger Stahlhändlers Klöckner, die riskanten Auslandsgeschäfte der Düsseldorfer WestLB oder die dubiosen Vorgänge bei Babcock Borsig AG verwiesen.⁴¹ Den Managern von Ison, EM.TV, Senator, Kinowelt Medien AG oder auch Bausparkasse Badenia werden Untreue, Bilanzbetrug und/oder Insolvenzverschleppung zur Last gelegt. Einige Angeklagte sind bereits rechtskräftig verurteilt.⁴²

Diese Ausführungen zeigen, dass die Annahme des Going Concern Prinzips nicht die Regel sein darf und auf deren Prüfung eine wachsende Bedeutung zukommen muss. Die Urteilsbildung hat zusätzlich auf Grund der allgemein zu beobachtenden Tendenz einer ständig zunehmenden wirtschaftlichen Verflechtung und der größer werdenden Entscheidungskomplexität mit nicht immer abschätzbaren Konsequenzen an Gewicht zugenommen. Das Prüfungsziel, die Abgabe eines hinreichend sicheren Urteils über die Fähigkeit der Unternehmensfortführung, hat aus Sicht des Prüfers dennoch mit einem möglichst geringen Mitteleinsatz zu erfolgen.

Das Problem bei der endgültigen Entscheidung ist die Bildung eines Gesamturteils aus einer Vielzahl an Einzelurteilen, denen unterschiedliche Wichtigkeiten und Einflussnahmen zugeordnet sind. Da es für dieses Aggregationsproblem keine Vorschriften gibt, muss sich der Prüfer allein auf sein fachliches Urteilsvermögen verlassen. Dabei hat er zum einen Beurteilungsspielräume zu bestimmen, indem er Grenzen für Fehler und Ungenauigkeiten festlegt. Zum anderen hat er über Ermessensspielräume zu entscheiden, indem er die Gewichtung der einzelnen Teilurteile und somit die Struktur des Gesamturteils vorgibt. Diese Problematik begleitet den Prüfer in allen Prüfungsphasen. Die Auswahl seiner Prüfungshandlungen liegt unter Berücksichtigung der Wirtschaftlichkeit ebenfalls in seinem Ermessen.

Im Rahmen dieser Arbeit soll kein Modell zur Urteilsbildung entwickelt werden, das allgemeingültige Regelungen enthält. Es kann weder im Sinne des Prüfers noch des Mandanten sein, vorgegebenen Vorschriften Folge leisten zu müssen, die das fachliche Urteilsvermögen des Prüfers in den Hintergrund treten lassen und die speziellen Gegebenheiten jedes zu prüfenden Unterneh-

³⁹ Vgl. o.V. (2004c): Parmalat: Ermittler suchen fieberhaft nach verschwundenen Milliarden. In: Die Welt, 03. Januar 2004; o.V. (2004b): „Größter Betrug der Geschichte“. In: Die Welt, 07. Januar 2004; Wörmann, Barbara (2004): Parmalat produzierte nur Schulden. In: Die Welt, 24. Juli 2004; Fromm, Thomas (2005): Agenda: Parmalat - Kühe zu Bullen. In: Financial Times Deutschland, 04. Oktober 2005.

⁴⁰ Vgl. Wetzel, Daniel (2004): Die Wirtschaftsprüfer haben aus den Skandalen offenbar gelernt. In: Die Welt, 13. Januar 2004; o.V. (2005a): Ahold entschädigt Anleger. In: Die Welt, 29. November 2005.

⁴¹ Vgl. Seidlitz, Frank (2004): Mannesmann war erst der Anfang. In: Die Welt, 19. Juli 2004; o.V. (2005b): Der Fall Babcock. In: Die Welt, 20. Dezember 2005.

⁴² Vgl. Riering, Burkhard (2004): Betrug, Untreue, Insolvenzverschleppung. In: Die Welt, 15. April 2004; Späth, Nikos (2004): Der letzte Vorhang. In: Die Welt, 18. April 2004; Goldschmitt, Wolf H. (2004): Ermittlungen gegen Ex-Mitarbeiter der Badenia wegen Verdachts auf Betrug. In: Die Welt, 21. Oktober 2004; Shinde, Sonia (2004): Das lange Warten hat ein Ende. In: Die Welt, 28. November 2004.