

Der Wirtschaftsprüfer

Schriften aus dem Bereiche des deutschen Wirtschaftsprüfungswesens

Herausgegeben von

Dr. Otto Wöndtmeier

Vorsitzender des Instituts der Wirtschaftsprüfer

Neue Folge Heft 7

Das deutsche Pflichtprüfungswesen

Von

Dipl. Kfm. Dr. oec. publ. habil.

Peter Beham



SPRINGER-VERLAG BERLIN HEIDELBERG GMBH

1940

ISBN 978-3-662-01943-6 ISBN 978-3-662-02238-2 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-662-02238-2

**Alle Rechte, insbesondere das
der Übersetzung in fremde Sprachen, vorbehalten.**

Vorwort.

Den Entschluß, ein Buch über das deutsche Pflichtprüfungswesen zu schreiben, faßte ich, als ich als Referent des Instituts der Wirtschaftsprüfer feststellte, daß vor allem beim Prüfernachwuchs eine größere zusammenfassende Arbeit über dieses Thema vermißt wurde. Die ursprünglich geplante ausführliche Bearbeitung konnte ich nicht durchführen; sie hätte weit mehr Zeit in Anspruch genommen als mir zur Verfügung stand. Trotzdem hielt ich bewußt an dem einmal weit gesteckten Rahmen fest, konnte aber dann viele Fragen nur anschnelden. Auf ihre eingehende Behandlung mußte ich verzichten. Immerhin hoffe ich, grundsätzlich das erreicht zu haben, was mir als das lohnende Ziel der Arbeit vorsehwebte: die Problemkreise des deutschen Pflichtprüfungswesens in ihren logischen Zusammenhängen und in ihrer praktischen Bedeutung richtig abzudecken und in sich zu ordnen. Vorweg mußte ich mich mit der reichlich wirren Begriffswelt des Prüfungswesens kurz auseinandersetzen, dann galt es, die rechtlichen und wirtschaftlichen Fragen der einzelnen Teilbereiche des deutschen Pflichtprüfungswesens in einer so weit wie möglich getriebenen Systematik vergleichend darzustellen. Das Verständnis für diese Einrichtung suchte ich außerdem auch von der entwicklungs-geschichtlichen Seite her zu wecken. Nicht fehlen durfte eine zusammenfassende Würdigung des bisherigen Pflichtprüfungswesens und ein Ausblick auf seine zukünftigen Entwicklungsmöglichkeiten.

Das fast unübersehbare Schrifttum über das Gebiet habe ich ausgewertet und für ein vertieftes Studium von Einzelfragen in Fußnoten und in einem breit angelegten systematischen Schrifttumverzeichnis aufgeführt.

Die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen wurden als Anhang beigegeben. Das erschien deshalb notwendig, weil diese Vorschriften bisher nirgends zusammengestellt sind und vom Leser des Buches nicht erwartet werden kann, daß er sich die oft schwer zugänglichen Texte selbst zusammensucht. Um jedoch die ohnedies den Fluß der Darstellung hemmenden Fußnoten nicht noch weiter zu vermehren, wurde im Hauptteil auf eine Verbindung zum Anhang in Form

von Seitenhinweisen verzichtet; nur durch das Sachverzeichnis ist eine Brücke zwischen dem darstellenden Teil des Buches und dem Anhang mit den Gesetzestexten hergestellt.

Ich habe nicht berücksichtigt, daß einige der in dieser Schrift behandelten Rechtsvorschriften für Pflichtabschlußprüfungen zu Anfang des Krieges im September 1939 bis auf weiteres außer Kraft gesetzt worden sind, da mit ihrer Wiederinkraftsetzung demnächst gerechnet werden kann und außerdem zu beobachten ist, daß in den meisten Fällen die gute Übung der jährlichen Abschlußprüfungen auf freiwilliger Basis weitergeführt wird.

Wegen der allmählichen Einführung der einschlägigen Bestimmungen in den neu eingegliederten Gebieten des Großdeutschen Reiches kann auf das *WV-Jahrbuch*, Ergänzungsband 1940, verwiesen werden.

Herr Professor Dr. Ernst Bape von der Universität Jena hat mich zu großem Dank verpflichtet, daß er die Schrift zur Erlangung des akademischen Grades eines Dr. habil. an der dortigen Rechts- und wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät befürwortend begutachtete.

Berlin, August 1940.

Der Verfasser.

Inhaltsverzeichnis.

A. Einleitung. Begriff und Wesen der Pflichtprüfung	1
B. Die Hauptprobleme des deutschen Pflichtprüfungsrechts und der deutschen Pflichtprüfungspraxis	11
I. Die Pflichtprüfungsgebiete in entwicklungs-geschichtlicher Darstellung	11
1. Allgemeines	11
2. Die Vorgeschichte und Entwicklung der Pflichtprüfung der Genossenschaften	15
3. Die Entwicklung des Pflichtprüfungsgedankens für die übrige private Wirtschaft, insbesondere die Aktiengesellschaften	21
4. Die Einführung der Pflichtprüfung für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand	34
II. Der Umfang der prüfungspflichtigen Betriebe einschließlich Ausnahmen und Sonderregelungen	39
1. Aktienrechtliche Abschlußprüfung	40
2. Aktienrechtliche Gründungsprüfung und Sonderprüfung	43
3. Die Jahresabschlußprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand	44
4. Die Jahresabschlußprüfung für die privaten Kreditinstitute	48
5. Die Genossenschaftsprüfung	50
6. Die Jahresabschlußprüfung der privaten Versicherungsunternehmen und Hausparcassen	51
7. Die Pflichtprüfung der Rabattparvereinigungen	52
8. Die Rechnungsabschlußprüfung für die Lagerhausanstalten	52
9. Statistik der prüfungspflichtigen Betriebe	52
III. Der Inhalt der Pflichtprüfungen	53
1. Die Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe der Pflichtprüfungen	54
a) Die aktienrechtlichen Pflichtprüfungen	54
b) Die Jahresabschlußprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand	59
c) Die Jahresabschlußprüfung der privaten Kreditinstitute	62
d) Pflichtprüfung der Genossenschaften	63
e) Die Pflichtabschlußprüfung der privaten Versicherungsunternehmen und Hausparcassen	65
f) Die Pflichtprüfung der Rabattparvereinigungen	66
g) Die Rechnungsabschlußprüfung der Lagerhausanstalten	67

2. Prüfungshandlungen, Prüfungsumfang und Prüfungstechnik	67
3. Das Prüfungsergebnis	72
a) Prüfungsvermerk	72
b) Prüfungsbericht	77
c) Prüfungsauswertung und -verfolgung	82
IV. Der Pflichtprüfer	87
1. Die Qualifikation der Pflichtprüfer	87
a) Allgemeines	87
b) Die Regelungen für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche	96
2. Die Bestellung und Beauftragung der Pflichtprüfer im Einzelfall	104
3. Rechte und Pflichten der Pflichtprüfer.	108
C. Möglichkeiten und Grenzen des Pflichtprüfungswesens	118
1. Der Zweck der Pflichtprüfungen	118
2. Der Prüfungserfolg	126
3. Ausdehnung des Pflichtprüfungswesens auf weitere Wirtschaftsbereiche?	134
4. Umgestaltung des bisherigen Pflichtprüfungswesens?	137
Anhang	140
I. Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die private und öffentliche Wirtschaft	140
Erster Teil: Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die private Wirtschaft	140
A. Die aktienrechtlichen Pflichtprüfungen	140
1. Die Prüfung des Jahresabschlusses	140
2. Die Gründungsprüfung	144
3. Die Sonderprüfung der AG.	146
4. Strafvorschriften	148
B. Die Pflichtprüfung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung	148
C. Die Pflichtprüfung der eingetragenen Genossenschaften.	148
Die Pflichtprüfung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen	154
D. Die Rechnungsablußprüfung der privaten Versicherungsunternehmen und Bauparfasssen	156
E. Die Pflichtprüfungen für die privaten Kreditinstitute	158
1. Die Jahresablußprüfung	158
2. Prüfungen nach dem Reichsgesetz über das Kreditwesen	160
F. Die Pflichtprüfung der Rabattsparvereinigungen	163
1. Gesetz über Preisnachlässe (Rabattgesetz) vom 25. 11. 1933	163
2. B.D. zur Durchführung des Gesetzes über Preisnachlässe (Rabatt- gesetz) vom 21. 2. 1934	163
G. Die Rechnungsablußprüfung der Lagerhausanstalten	164
Zweiter Teil: Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die Wirtschafts- betriebe der öffentlichen Hand	165
A. Die allgemeinen Vorschriften	165
1. Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 6. Okt. 1931	165
2. Durchführungsverordnung vom 30. März 1933	165
B. Die wichtigsten Sonderregelungen für bestimmte Wirtschaftszweige	170
1. Die Pflichtablußprüfung der öffentlich-rechtlichen Versicherungs- anstalten	170
2. Die Pflichtprüfung der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute	173
3. Die Pflichtprüfungen der öffentlichen Sparkassen	177

C. Die einschlägigen Bestimmungen der Reichshaushaltsordnung und der Haushaltsgesetze der Länder	184
1. Für die Wirtschaftsbetriebe des Reichs	184
2. Für die Wirtschaftsbetriebe der Länder	187
3. Sonderregelung für Preußen	188
Dritter Teil: Übersicht über das Berufsrecht der öffentlich bestellten Wirtschafts- prüfer unter Angabe der Fundstellen	188
II. Übersicht über das Schrifttum des deutschen Pflichtprüfungs- wesens	189
A. Allgemeines Schrifttum über das Pflichtprüfungswesen und die Pflicht- prüfer	189
B. Das Schrifttum über die einzelnen Pflichtprüfungsgebiete	192
C. Das Schrifttum über Einzelfragen des Prüfungsinhalts und der Prüfungs- technik	198
Sachverzeichnis	202

Abkürzungen.

- Archiv WDB. = Archiv für das Revisions- und Treuhandwesen, herausgegeben vom
Verband Deutscher Bücherrevisoren (WDB.).
- Betriebsw. = Die Betriebswirtschaft.
- Betriebsw. Bl. = Betriebswirtschaftliche Blätter.
- HfW. = Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, herausgegeben von
G. Nollisch, II. Aufl., 2 Bde, Stuttgart 1938.
- HfWBg. = Wirtschaftsprüfung, Ein Handbuch für das Revisions- und Treu-
handwesen, Bd. I—III.
- WP. = Wirtschaftsprüfer bzw. Zeitschr. „Der Wirtschaftsprüfer“.
- WT. = Wirtschaftstreuhänder bzw. Zeitschr. „Der Wirtschaftstreuhänder“.
- Zfchr. f. B. = Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
- ZfhwF. = Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.
- Zfchr. f. Org. = Zeitschrift für Organisation.

A. Begriff und Wesen der Pflichtprüfung.

Die Begriffe Prüfen und Prüfung. Prüfen und Prüfung ist ein systematisches Untersuchen eines Sachverhalts auf bestimmte Merkmale hin; unter Verwendung bestimmter Maßstäbe soll in einem planmäßigen Verfahren ein Werturteil über diesen Sachverhalt gewonnen werden.¹

In sämtlichen Lebensbereichen kommen solche Prüfungshandlungen vor, wenn sie auch im Sprachgebrauch nicht immer mit den Begriffen Prüfung und Prüfen belegt werden. Der Arzt prüft (untersucht) den Gesundheitszustand des Patienten und befindet darüber nach den in der medizinischen Wissenschaft und Praxis gültigen Grundsätzen. Schüler und Studenten unterziehen sich ihren Prüfungen, bei denen sie unter Beweis zu stellen haben, in welchem Grad ihr Wissen den in den Prüfungsordnungen festgelegten Anforderungen zu genügen vermag. Der Betriebsprüfer der Reichsfinanzverwaltung prüft — um noch ein Beispiel aus dem Bereich der Wirtschaft anzuführen —, ob die Steuererklärungen und die tatsächlichen Verhältnisse des Betriebes des Steuerpflichtigen mit den steuerlichen Vorschriften übereinstimmen.²

Der Begriff Prüfung ist zweckorientiert. Durch die Prüfung soll ein Werturteil gewonnen werden; das Werturteil selbst soll allerdings nur als Mittel einem höheren Zweck dienen. Es ist nun durchaus möglich, den eigentlichen Prüfungszweck schon im Wort selbst (in Form eines zusammengesetzten Begriffes) zum Ausdruck zu bringen. Die „Reifeprüfung“ der höheren Schule bezweckt den Befähigungsnachweis für den Besuch der Hochschule. Im Bereich der Wirtschaft spricht man u. a. von einer Organisations-, Kreditwürdigkeits-, Rentabilitäts-, Unterschlagungsprüfung usw. Hier wird ebenfalls der spezifische Prüfungszweck im Begriff selbst ersichtlich gemacht.³

¹ Ähnlich Schulz-Mehrin in: „Die nationale Wirtschaft“ 1938, S. 282 ff. und A. Müller, Prüfungsmaßstäbe und Prüfungsverfahren bei Gemeindeprüfungen, Berlin 1938, S. 5.

² Vgl. E. Knof, Art. „Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung“, in H. f. W. II. Aufl. Bd. I. Sp. 811.

³ Es geht jedoch begrifflich nicht an, diese Prüfungen, bei denen der Prüfungszweck bereits im Begriff zum Ausdruck kommt, unter dem Sammelbegriff „Zweckprüfungen“ zusammenzufassen, wie dies in der Literatur des Prüfungs- und Treuhandwesens zuweilen geschieht.

Eine Prüfung ist nicht möglich ohne Verwendung ganz bestimmter und geeigneter Prüfungsmaßstäbe. Prüfen ist ein Messen, ein Vergleichen zwischen einem Soll und Ist. Die Prüfungsmaßstäbe, die an das zu prüfende Objekt angelegt werden, können eine festumrissene, durch Gesetz, durch eine Prüfungsordnung oder -anweisung usw. mehr oder minder genau vorgeschriebene Größe sein. Häufig fehlen jedoch solche festen Normen. In diesen Fällen muß der Prüfer Maßstäbe verwenden, die lediglich durch die Erfahrung eine gewisse Normierung erhalten haben. In allen Fällen aber handelt es sich um Maßstäbe, die jeder Prüfer bei der Durchführung einer Prüfung dieser Art anwenden würde und müßte. Die Anwendung dieser durch Gesetz oder Berufsüblichkeit „genormten“ Maßstäbe in einem systematischen, planmäßigen Prüfungsverfahren macht den Inhalt der fachgerechten Prüfung aus.

Der Begriff Wirtschaftsprüfung. Die im Bereich der Wirtschaft vorkommenden Prüfungen pflegt man heute vielfach unter der Sammelbezeichnung Wirtschaftsprüfungen zusammenzufassen. (Vgl. z. B. Artikel „Wirtschaftsprüfung“ von R. Schmalz in der 2. Aufl. des Handwörterbuches der Betriebswirtschaft, 2. Bd. Spalte 2366 ff. und Fr. Leitner, Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen, 5. Aufl., Frankfurt 1939, S. 145).¹

Der Begriff Wirtschaftsprüfung ist hier Artbegriff des Gattungsbegriffs Prüfung, indem er die Prüfungen im Bereich der Wirtschaft von den Prüfungen aller übrigen Lebensbereiche unterscheidet. Er besagt also nur, wenn die oben für die Prüfung gegebene Begriffsbestimmung richtig ist, daß eine Wirtschaftsprüfung eine Handlung ist, durch die mittels bestimmter Maßstäbe über einen wirtschaftlichen Sachverhalt ein Werturteil gewonnen werden soll. Eine nähere Zweckbestimmung kann aus dem Ausdruck Wirtschaftsprüfung nicht herausgelesen werden. Jeder Versuch, dem Begriff eine materiellere Bestimmung zu geben,

¹ Der Begriff Wirtschaftsprüfung ist neben den früher allgemein für die Prüfungen dieser Art gebrauchten Ausdruck Revision getreten, ohne diesen völlig verdrängt zu haben. So wurde der Begriff Bücherrevisor als Berufsbezeichnung für eine Gruppe der Träger des Wirtschaftsprüfungswesens in den „Bestimmungen über die Verleihung der berufsständischen Bezeichnung „Wirtschaftstreuhänder M&K.“ und die öffentliche Bestellung und Vereidigung als Bücherrevisor (Erlaß des Reichswirtschaftsministers vom 9. 11. 1937) sogar erneut in der Rechtssprache verankert.

Beachtenswert ist, daß der Begriff Wirtschaftsprüfung ausschließlich als der frühere Begriff Revision nur für kaufmännisch-betriebswirtschaftliche Prüfungen Anwendung findet, ferner nur für Prüfungen, die von betriebsfremden (d. h. nicht angestellten, also freiberuflichen) Prüfern durchgeführt werden, während bei dem Begriff Revision sowohl eine Abgrenzung gegenüber technischen Prüfungen wie gegenüber den internen Betriebskontrollen schwieriger war. Der Versuch, eine zureichende Abgrenzung dieser Begriffe zu finden, hat bekanntlich eine sehr umfassende Literatur hervorgerufen, auf die hier nur kurz verwiesen sei. Vgl. insbesondere H. Linhardt, Die Kontrolle im Bankbetrieb, Stuttgart 1926. S. 249 f.; Großmann, Die Bankrevision in: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre Bd. X S. 290 ff., ferner R. Wipper, Revisionstechnik und Buchführungsverfahren, Stuttgart 1937, S. 4 ff., P. Gerstner, Revisionstechnik, 6. Auflage S. 3 ff., Fr. Leitner, Die Kontrolle, 5. Aufl., S. 4 ff.

etwa in der Richtung, daß jede Wirtschaftsprüfung eine Wirtschaftlichkeitsprüfung darstelle, ist abwegig und tut dem Begriff Gewalt an.¹ Gleichwohl ist auch der Begriff Wirtschaftsprüfung zweckorientiert wie in ihm auch die Verwendung von Prüfungsmaßstäben in einem systematischen Verfahren mitgedacht wird.

Es kann also festgestellt werden, daß der Inhalt des Begriffs Wirtschaftsprüfung als Artbegriff den ganzen Inhalt des Gattungsbegriffs Prüfung als allgemeines Merkmal einschließt und dazu lediglich das besondere Merkmal kommt, daß es sich um Prüfungen handelt, die im Bereich der Wirtschaft liegen. Er birgt eine reiche Fülle von Anwendungsmöglichkeiten in sich, die durch die Mannigfaltigkeit der Erscheinungen des Wirtschaftslebens bedingt ist.

Man könnte nun versucht sein, den Begriff Wirtschaftsprüfung, den wir bisher als Artbegriff des Gattungsbegriffes Prüfung, andererseits als Sammelbegriff aller Prüfungen im Bereich der Wirtschaft erkannten, selbst wieder als Gattungsbegriff zu verwenden und die verschiedenen Anwendungsfälle des Begriffs nach irgendwelchen Unterscheidungsgründen einzuteilen. Auch dieser Versuch erscheint aber wenig ertragreich, da sich solche letzten Unterscheidungsgründe eben wegen der Mannigfaltigkeit der wirtschaftlichen Sachverhalte ohne unnötige Bertheoretisierung nicht finden lassen. Die Wirtschaftsprüfungen sind in ihrer Art und Zwecksetzung zu inhomogen, als daß sie in ein solches System zwanglos eingefügt werden könnten. Eine Ausnahme scheint lediglich der Unterscheidungsgrund der Pflichtmäßigkeit bzw. Freiwilligkeit der Wirtschaftsprüfungen zu sein.

Der Begriff Pflichtprüfung. Von Pflichtprüfungen zu sprechen, ist nur für den Bereich der Wirtschaftsprüfungen gebräuchlich. Man stellt diese Wirtschaftsprüfungen, deren Durchführung also (auf Grund einer gesetzlichen Norm) zur Pflicht gemacht ist — wie der Sprachgebrauch zunächst vermuten läßt — den Wirtschaftsprüfungen gegenüber, die aus freien Stücken übernommen werden (freiwillige, freie Prüfungen). Dennoch bestünde kein innerer, logischer Grund, den Anwendungsbereich des Begriffes Pflichtprüfung nur auf die Wirtschaftsprüfungen zu beschränken. Jede Schulprüfung z. B. ist ebenfalls eine Pflichtprüfung, wenn der Besuch der Schule selbst Pflicht ist. Praktisch ist also der Ausdruck Pflichtprüfung eine Verkürzung der Pflichtwirtschaftsprüfung; der Unterscheidungsgrund der Pflichtmäßigkeit bzw. Freiwilligkeit greift aber über den Artbegriff Wirtschaftsprüfung hinaus.

Es erscheint damit nicht schlechthin gerechtfertigt, die Wirtschaftsprüfungen nach diesem Unterscheidungsgrund zu unterteilen. Es ist nur möglich, wenn man sich dabei bewußt bleibt, daß der Ausdruck Pflichtprüfung die eben geschilderte verkürzte Ausdrucksweise in sich schließt.

Der tatsächliche Gebrauch des Begriffes Pflichtprüfung enthält aber noch eine weitere nur mitgedachte Einschränkung. Es wurde oben beiläufig gesagt, daß man von Pflichtprüfungen zu sprechen pflegt, wenn Wirtschaftsprüfungen auf

¹ Vgl. Fr. Leitner, Die Kontrolle. 5. Aufl. S. 16 u. 145 ff.

Grund einer gesetzlichen Norm durchzuführen sind. Es kommt nicht zum Ausdruck, daß man dabei nur Wirtschaftsprüfungen meint, die auf Grund von Rechtsnormen vorgenommen werden, die im gesetzestechnischen Sinn eine sogenannte Mußvorschrift darstellen, dagegen die Wirtschaftsprüfungen ausschließt, die auf Grund einer bloßen Kannvorschrift durchgeführt werden.¹ Diese Einschränkung im Sprachgebrauch ist insofern willkürlich, als bei diesen beiden Arten von Prüfungen eine Prüfungspflicht, jedenfalls eine Pflicht zur Duldung der Prüfung besteht. Auch das Merkmal des Aktivwerdens zur Erfüllung der Prüfungspflicht durch den der Prüfungspflicht unterliegenden Betrieb ist für die Pflichtprüfungen im Sinn des Sprachgebrauchs durchaus nicht unbedingt charakteristisch. Die gesetzliche Genossenschaftsprüfung wird beispielsweise allgemein zu den Pflichtprüfungen gezählt, obwohl die Genossenschaften die Prüfung von sich aus ebenso wenig zu veranlassen haben, wie etwa ein Unternehmen, das auf Grund des § 162 Abs. 9 N.D. durch einen Betriebsprüfer der Reichsfinanzverwaltung geprüft wird. Es ist aber nicht üblich, die Institution der steuerlichen Betriebsprüfung den Pflichtprüfungen zuzurechnen, wie übrigens alle behördlichen Prüfungen dieser Art — (die Prüfungen der Preisüberwachungs- und Preisprüfungsstellen, der Reichsstellen, des Reichsnährstandes u. a.), bei denen die Vornahme der Prüfung dem pflichtgemäßen Ermessen der mit einem Prüfungsrecht ausgestatteten behördlichen oder sonstigen Stelle anheimgestellt ist.²

Der eigenartige Sprachgebrauch, der die Anwendung des Begriffes Pflichtprüfung auf die Fälle beschränkt, bei denen die Prüfung auf Grund einer Mußvorschrift durchgeführt wird, und auch hier wiederum die „Verwaltungsprüfungen“ der privaten und öffentlichen Wirtschaft ausschließt, ist nur entwicklungs geschichtlich zu erklären. Während die Gegner des Pflichtprüfungsgedankens in der Zeit des Kampfes für und wider die Einführung der Pflichtprüfungen deren Zwangscharakter besonders stark hervorheben und diese Prüfungen deshalb auch meist mit dem Namen Zwangsrevision bedachten, mieden die

¹ Beispielsweise zu nennen sind hier die Prüfungen, die auf Grund der W.D. über die Auskunftsspflicht v. 13. 7. 1923 (RGBl. I, S. 723) durchgeführt werden; ferner gehört u. a. hierher das Prüfungsrecht der Reichsstellen (früher Überwachungsstellen) und der Marktverbände des Reichsnährstandes. Vgl. H. Merkel, Betriebsrechnung und Betriebsprüfung, in: Die nationale Wirtschaft 1937, S. 227 ff.

² Selbst die nach § 162, Abs. 10 N.D. alle drei Jahre bei den „Großbetrieben“ auf jeden Fall durchzuführende steuerliche Betriebsprüfung wird nicht zu den Pflichtprüfungen gezählt. Das gleiche gilt für die sog. Verwaltungsprüfungen, die der internen Rechnungs- und Finanzkontrolle des Reiches, der Staaten, der Gemeinden und Gemeindeverbände dienen (vgl. hierzu S. 15). Schließlich gehören ebenfalls nicht zu den Pflichtprüfungen im Sinn des Sprachgebrauchs die Prüfungen der privaten Wirtschaft, deren Durchführung Organen des Betriebes kraft Gesetzes zur Pflicht gemacht ist. Als Beispiele seien genannt die Prüfungspflicht des Aufsichtsrates (§ 95 AktG., früher § 246 HGB.), ferner des Aufsichtsrates der eingetragenen Genossenschaften (§ 38 GenG.). Vgl. hierzu Fr. Seibert, Die Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrates in Genossenschaften, Berlin (1937), ferner J. Hörner, WZ. 1939, S. 46 ff.

Befürworter den ominösen Begriff und ersetzten ihn durch den Ausdruck *Pflichtrevision*, an dessen Stelle später wiederum — auch in den gesetzlichen Bestimmungen selbst — der zwanglos verdeutschte Ausdruck *Pflichtprüfung* trat.

Arten der Pflichtprüfung. Wenn oben dargelegt wurde, daß es nicht möglich ist, den Begriff *Wirtschaftsprüfung* als Gattungsbegriff im strikten Sinn zu verwenden, so will es auch nicht gelingen, in dem Begriff *Pflichtprüfung* mehr als einen formalen Sammelbegriff zu sehen; denn auch die einzelnen Bereiche, für die *Pflichtprüfungen* vorgegeschrieben sind, sind in sich so inhomogen, daß begründete Unterscheidungsmerkmale für eine Unterteilung nicht gefunden werden können. Man kann sie sozusagen nur aufzählen und nebeneinanderstellen. Wenn man jedoch wenigstens eine gewisse Gliederung vornehmen will, so kann man feststellen, daß die (jedenfalls bislang) im deutschen Wirtschaftsrecht angeordneten *Pflichtprüfungen* überwiegend sog. *Pflichtabschlußprüfungen* sind, ohne daß damit der Begriff der *Abschlußprüfung* schon zum eigentlichen Artbegriff werden würde; denn es erscheint wenig aufschlußreich, wenn diese *Pflichtabschlußprüfungen* den *Pflichtprüfungen*, die keine *Abschlußprüfungen* sind, gegenübergestellt werden. Andererseits ist es unbegründet und willkürlich, die *Pflichtprüfungen*, die keine *Abschlußprüfungen* sind, unter dem Begriff *Sonderprüfungen* zusammenzufassen, wie dies nicht selten geschieht.

Die wichtigsten *Pflichtprüfungsbereiche* sind nach deutschem Recht die *Abschlußprüfungen* der Aktiengesellschaften, der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, der privaten Versicherungsunternehmungen, der privaten Kreditinstitute und die „gesetzliche“ Prüfung der eingetragenen Genossenschaften; daneben seien noch als weitere Beispiele für *Nichtabschlußprüfungen* genannt die *Gründungsprüfung* der Aktiengesellschaften, die „Sonderprüfung“ des § 118 AktG. und die *Depotprüfung* für Kreditinstitute (gemäß § 33, früher § 35 RWG).

Die Fachleute, d. h. insbes. die *Wirtschaftsprüfer* und *Wirtschaftstreuhänder*, haben sich nun daran gewöhnt, beispielsweise schlechtlin von der „*Versicherungsprüfung*“, von der „*Bankenprüfung*“ und von der „*Genossenschaftsprüfung*“ zu sprechen. In der öffentlichen Diskussion spielt ferner heute als hart umkämpftes *Pflichtprüfungsgebiet* die „*GmbH.-Prüfung*“ eine bedeutame Rolle¹.

Für den Außenstehenden ist dabei durchaus nicht ohne weiteres ersichtlich, daß es sich hier in Wirklichkeit um *Pflichtprüfungen* handelt. Das Merkmal der *Pflichtmäßigkeit* dieser Prüfungen wird vom Fachmann stillschweigend mitgedacht. Unter „*Versicherungsprüfung*“ will er die jährliche *Abschlußprüfung* nach § 57 VAG. verstanden wissen,² unter „*Genossenschaftsprüfung*“ die „gesetzliche“ Prüfung des § 53 GenG. Wer für oder wider die „*GmbH.-Prüfung*“ eintritt, will damit sagen, daß er sich zum Thema: *Einführung der Pflichtabschluß-*

¹ Vgl. hierzu unter S. 135 f.

² Außerdem dürfte im Regelfall nicht zugleich die „*Prüfung*“ des Reichsaufsichtsamtes für Privatversicherung auf Grund der Maßvorschrift des § 84 VAG. damit gemeint sein.

prüfung der Unternehmungen in der Rechtsform der GmbH. äußern will. Wer schließlich von der „aktienrechtlichen Pflichtprüfung“ spricht, meint damit die Pflichtablußprüfung der AG. und läßt dabei unberücksichtigt, daß auch die Gründungsprüfung und die „Sonderprüfung“ des § 118 AktG. Pflichtprüfungen darstellen.

Der Zweck der Pflichtprüfungen. Wie der Begriff Prüfung und Wirtschaftsprüfung ist der Begriff Pflichtprüfung zweckorientiert. Es liegt daher nahe, sich in jedem einzelnen Anwendungsfall nach diesem Zweck, dem die betr. Pflichtprüfung dienen soll, und nach den Zielen, die mit ihrer Hilfe verfolgt werden sollen, zu fragen; denn die Verschiedenartigkeit der einzelnen Pflichtprüfungen läßt zunächst nicht vermuten, daß ihre Zwecksetzung doch vielleicht auf einen gemeinsamen Nenner gebracht werden könnte. Bei näherer Untersuchung dieser Frage ergibt sich jedoch in der Tat, daß un schwer eine solche gemeinsame Zwecksetzung gefunden werden kann. Wenn auch auf verschiedene Weise und in verschiedenem Umfang, soll jede Pflichtprüfung zunächst die Ordnungsmäßigkeit betrieblichen Geschehens feststellen. Diese Feststellung, die dem Pflichtprüfer jeweils als Aufgabe gestellt ist, ist freilich ihrerseits nur Mittel für entfernte höhere Zwecke, die sich in ihrer Gesamtheit als Schutz und Sicherung des zu prüfenden Betriebes und Unternehmens vor inner- und außerbetrieblichen Schädigungen darstellt. Doch auch diese höheren Zwecke nehmen — jedenfalls wirtschaftspolitisch gesehen — wiederum nur eine Mittelstellung ein, in dem sie eine höchste wirtschaftspolitische Zielrichtung und Zwecksetzung erheischen. Fehlt diese letzte Zwecksetzung im Politischen oder bleibt jedenfalls die Betrachtung bei den genannten Vorzwecken stehen, die im Grund mit den Interessen der einen oder anderen am Betrieb beteiligten Personen zusammenfallen, so besteht die Gefahr, daß man sich niemals über die Notwendigkeit oder auch Existenzberechtigung der Pflichtprüfungen im einzelnen wie des Pflichtprüfungswezens insgesamt völlig klar werden kann.

Erst von dieser letzten notwendigen „Sinnggebung“ her können rückwärts die verschiedenen Vorzwecke mit zureichenden Gründen belegt werden. Wenn der Schutz und die Sicherung des einzelnen Betriebes ein politisches, näherhin wirtschaftspolitisches Postulat darstellt und diese Sicherung für die Betriebe etwa einer bestimmten Rechtsform oder Betriebe eines bestimmten Wirtschaftszweiges nicht anders gewährleistet erscheinen kann als durch die Einrichtung der Pflichtprüfung, ist der zureichende Grund gegeben, daß den Betrieben dieser Rechtsform oder dieses Wirtschaftszweiges usw. eine Prüfungspflicht auferlegt wird. Wohl wird es auch dann noch berechtigt sein, den zu erwartenden Prüfungserfolg mit den aufzuwendenden Prüfungskosten zu vergleichen, aber die Präsumtion spricht für die Pflichtprüfung, wenn kein anderer billigerer und besserer Weg zur Garantierung der wirtschaftspolitisch als notwendig erkannten Ordnungsmäßigkeit der Betriebsführung offensteht.¹

¹ Vgl. unten S. 118 ff.

Der Inhalt der Pflichtprüfungen. Prüfung ist die Untersuchung eines Sachverhalts auf bestimmte Merkmale hin. Sowohl der zu prüfende Sachverhalt wie die Merkmale, worauf zu prüfen ist, bedürfen dabei in jedem Einzelfall einer genauen Bestimmung; außerdem müssen sich beide gegenseitig entsprechen. Bei den Pflichtwirtschaftsprüfungen, die an sich, wie schon ausgeführt, nur Betrieben bestimmter Teilbereiche unserer Wirtschaft auferlegt sind, wird der Betrieb nicht in seiner Totalität geprüft, sondern nur bestimmte Sachverhalte des Betriebes, denen die Prüfungsmaßstäbe adäquat sein müssen. Nicht das gesamte betriebliche Geschehen unterliegt der Prüfung, sondern nur solche Vorgänge und Tatbestände, die vom Gesetzgeber als besonders typisch und abschlußreich angesehen werden. Sie sind die eigentlichen Prüfungsgegenstände, an die die Prüfungsmaßstäbe angelegt werden. Durch den Vergleich der beiden ergibt sich der eigentliche Inhalt der Prüfung, also der Tätigkeit des Prüfens und damit des Prüfers.

Prüfungsgegenstände wie Prüfungsmaßstäbe, beide für sich genommen, sind andererseits wichtige Voraussetzungen für die Bestimmung des Prüfungsumfanges, während die Frage nach dem Prüfungsumfang selbst eine Frage nach der anzuwendenden Intensität zu prüfen darstellt, also nach der Zahl der einzelnen Prüfungshandlungen, die gesetzt werden müssen, bis der Vergleich zwischen Prüfungsgegenständen und Prüfungsmaßstäben, zwischen dem Ist und Soll als hinreichend erkannt wird.

Prüfung wurde oben weiterhin als ein systematisches, in einem planmäßigen Verfahren sich vollziehendes Untersuchen bestimmt. Als weiteres Problem des Prüfungsinhalts kommt also noch die Frage nach dem methodischen Vorgehen des Prüfers, nach der vom Prüfer anzuwendenden Prüfungstechnik hinzu, um den Ausdruck zu gebrauchen, der im Bereich des Wirtschaftsprüfungswesens hierfür gebräuchlich ist. Nicht als ob nun dieses Problem bei den übrigen Prüfungen nicht vorläge, bei den Wirtschaftsprüfungen und besonders auch bei den Pflichtwirtschaftsprüfungen hat diese Frage in der Diskussion immer schon eine große Rolle gespielt, wenngleich festgestellt werden muß, daß nicht immer völlig klare Vorstellungen darüber geherrscht haben, worum es sich hierbei handelt. Unter der Flagge Prüfungstechnik liefen vor allem nicht selten auch lange Erörterungen über die Prüfungsgegenstände und -maßstäbe und den notwendigen Prüfungsumfang im angegebenen Sinn. Die Beherrschung der entsprechenden Prüfungstechnik macht aber, wie bereits angedeutet,¹ neben der Kenntnis der Prüfungsmaßstäbe erst die fachgerechte Prüfung aus.

Der Gesetzgeber äußert sich in den einschlägigen pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen im allgemeinen verhältnismäßig eindeutig über die Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe, dagegen schweigt er sich über den Prüfungsumfang in dem angeführten Sinn und die anzuwendenden Prüfungsverfahren meist völlig aus. Über den Grad der notwendigen Prüfungsintensität wie vor

¹ Vgl. oben S. 2.

allem auch über die Frage, wie und auf welchem Wege die aufgegebene Urteilsfindung möglich ist, hat vielmehr (wie übrigens bei den Prüfungen aller Art) der Prüfer selbst nach seinem pflichtgemäßen Ermessen zu entscheiden.

Zimmerhin haben sich, besonders aus der zunächst sich ergebenden Unsicherheit der Pflichtprüfer in diesen Fragen, also aus einem praktischen Bedürfnis heraus, gewisse berufszübliche Grundsätze hierfür herausgebildet, die mit Adler-Düring-Schmalz¹ und anderen Autoren² in Analogie zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, die, wie im einzelnen auszuführen sein wird, als Prüfungsmaßstäbe auch für die Pflichtprüfungen bedeutsam sind, treffend mit Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung bezeichnet werden.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung bedeuten in der einen Richtung eine gewisse Einengung des Prinzips der pflichtgemäßen Entscheidung des Prüfers, andererseits bilden sie je länger desto mehr für den Prüfer, für das geprüfte Unternehmen wie auch für die Rechtsprechung eine wertvolle Ergänzung der prüfungsrechtlichen Bestimmungen. Sie lassen es nicht nur zu, die Angemessenheit des Zeitaufwandes, den die Prüfung erfordert, und damit die hierdurch in hohem Maß bedingten Prüfungskosten abzuschätzen, sondern liefern ihrerseits einen wichtigen Maßstab für die qualitativen Leistungen des Prüfers im Einzelfall; denn nicht die betriebswirtschaftlichen Kenntnisse und die Kenntnisse des Bilanzrechts machen den guten Prüfer im spezifischen Sinn aus, sondern daß er nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung prüft. Der gute Prüfer weiß, wie er am sichersten, bequemsten und schnellsten zu dem abschließenden Werturteil kommt, das von ihm bei Pflichtprüfungen auf Grund der gesetzlichen Norm (bei freiwilligen Prüfungen ausschließlich gemäß dem ihm erteilten Auftrag) verlangt wird und wie tief er in die zu prüfende Materie eindringen muß, ohne sich in unwesentlichen Feststellungen zu verlieren.

Das Werturteil, das der Prüfer gewonnen hat, das Ergebnis der Prüfung, ist schließlich bei den Pflichtprüfungen, wie übrigens wiederum bei den Prüfungen aller Art, schriftlich niederzulegen. Auch hierfür haben sich, soweit nicht ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen vorliegen, berufszübliche Grundsätze herausgebildet. Dies gilt sowohl für den ausführlichen Prüfungsbericht als dem einen Instrument zur Festhaltung des Prüfungsergebnisses, das das deutsche Pflichtprüfungsrecht im Gegensatz zu manchem ausländischen kennt, wie auch für den sog. Prüfungs-(Bestätigungs-)Vermerk.

Der Pflichtprüfer. Nicht so sehr das Wesen, sondern vielmehr nur die praktische Wirksamkeit der Pflichtprüfungen betrifft eine Reihe weiterer Fragen, die sich auf die zur Durchführung der Pflichtprüfungen berechtigten Personen und ihren Einsatz als Pflichtprüfer im Einzelfall beziehen. Es handelt sich insbesondere

¹ Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart 1938, S. 403.

² Z. B. P. van Nubel in: Wirtschaftsordnung. 13 Vorträge, gehalten vor den Wirtschaftsrechtswahrern des NÖWB. am Tag des deutschen Rechts 1939, Berlin 1939, S. 141; Schmalz, Art. Wirtschaftsprüfung S. f. B. II. Aufl. Band II Sp. 2369.

a) um die Qualifikation der Pflichtprüfer, b) um die Bestellung und die Beauftragung des Prüfers, c) um die Rechte und Pflichten des Prüfers.

a) Die Qualifikation der Pflichtprüfer. Wenn es schon allgemein nicht gleichgültig sein kann, wer eine Prüfung vornimmt, sondern vom Prüfer immer besondere persönliche und fachliche Qualitäten verlangt werden, die ihn in besonderem Maß zur Durchführung einer Prüfung befähigt erscheinen lassen, so mußte auch der Gesetzgeber bei der Einführung der Pflichtwirtschaftsprüfungen von vornherein der Qualifikation der zur Vornahme der Pflichtprüfungen berechtigten Personen besonderes Augenmerk schenken.

Die Durchführung der Pflichtprüfungen ist zu einem erheblichen Teil den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern vorbehalten. Aber auch im übrigen ist der Kreis derer, die zur Vornahme der Pflichtprüfung berechtigt sind, meist begrenzt. Gewöhnlich werden auch dann vom Prüfer besondere fachliche Kenntnisse verlangt, von denen man im Einzelfall jedoch füglich bezweifeln kann, ob sie in dem verlangten Ausmaß wirklich ausreichend erscheinen.

Der Beruf des öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers ist bekanntlich bei der Einführung der wichtigsten Pflichtabschlußprüfungen zu Beginn dieses Jahrzehnts eigens geschaffen worden.¹ Es war beabsichtigt, ihn zum alleinigen Träger sämtlicher Pflichtprüfungen zu machen. In Wirklichkeit ist es jedenfalls bis heute noch nicht dahin gekommen, daß jede Pflichtprüfung nur durch einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer durchgeführt werden dürfte, und es erscheint fraglich, ob dieser Zustand je erreicht werden wird.

Die Berufsbezeichnung Wirtschaftsprüfer ist seinerzeit, als der Beruf geschaffen wurde, sozusagen als eine Notlösung gewählt worden, nachdem die zunächst für den neuen Beruf vorgesehene Bezeichnung „Wirtschaftstreuhänder“ wegen juristischer Bedenken in letzter Stunde abgelehnt worden war.² Es ist jedoch ein müßiges Unterfangen, wenn man die Berufsbezeichnung Wirtschaftsprüfer, weil sie mißverständlich sein soll, jetzt nachträglich als mißglückt ablehnen will, zudem es schwerhalten dürfte, einen geeigneteren Namen — den Begriff des Wirtschaftstreuhänders mit eingeschlossen — an dessen Stelle zu setzen.³

b) Die Bestellung und Beauftragung des Pflichtprüfers. Einer eigentlichen Bestellung und Auswahl des Pflichtprüfers bedarf es dann nicht, wenn, wie z. B. bei der gesetzlichen Genossenschaftsprüfung, schon im Gesetz selbst der Träger der Pflichtprüfung eindeutig festgelegt ist (§ 55, Abs. 1 GenG.). Im Regelfall ist jedoch der prüfungspflichtige Betrieb in der Bestimmung des Pflichtprüfers insofern frei, als er unter allen zur Durchführung der Pflichtprüfungen dieser Art berechtigten Personen eine nähere Auswahl treffen kann. Allerdings

¹ Prion, Wirtschaftsprüfung, Wirtschaftsberatung und der W. P.; Berlin 1931 S. 26 f. läßt es allerdings nur sehr beschränkt gelten, daß damals „ein neuer Stand“ geschaffen worden sei.

² Vgl. Der Wirtschaftstreuhänder, Veröffentlichungen des Verbandes Deutscher Diplomkaufleute G. B., Bd. IV, Berlin 1933, S. 48.

³ Vgl. Prion, Wirtschaftsprüfung, Wirtschaftsberatung und der W. P., S. 11.

kann die freie Wahl durch ein Vetorecht einer behördlichen Stelle wiederum eingeschränkt sein (§ 8 Abs. 2 der W.D. vom 30. 3. 33, bei der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, § 58 WAG. bei der Rechnungsablußprüfung der privaten Versicherungsunternehmungen, § 2 Abs. 1 der W.D. über die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten vom 7. 7. 37). Interesse verdient ferner die Frage, welches Betriebsorgan den Prüfer zu bestimmen hat und wie das Verfahren der Bestellung im einzelnen durchzuführen ist. Das Organ, das den Prüfer bestellt, muß andererseits nicht identisch sein mit dem Organ, das dem Prüfer den eigentlichen Auftrag zu erteilen hat.

e) Die Rechte und Pflichten des Pflichtprüfers. Dem zur Durchführung der Pflichtprüfung Berechtigten müssen, damit er seine Obliegenheiten ordnungsmäßig zu erfüllen vermag, gegenüber dem zu prüfenden Betrieb ganz bestimmte Rechte eingeräumt sein, die zugleich für den Betrieb selbst den Inbegriff der Pflichten zur Duldung der Prüfung darstellen. Als das wichtigste dieser Rechte sei hier das Auskunftsrecht des Prüfers genannt, wenn man es nicht vorzieht, alle Rechte — von dem Recht auf Vergütung seiner Leistungen abgesehen —, mit denen der Pflichtprüfer dem zu prüfenden Betrieb gegenüber ausgestattet ist, unter diesem Begriff zusammenzufassen, denn etwa auch das Recht des Prüfers, daß ihm die Bücher und Schriften der Gesellschaft vorgelegt werden, gehört zum Auskunftsrecht in weiterem Sinne.

Den Rechten des Prüfers stehen andererseits seine Pflichten gegenüber. Dem weitgehenden Auskunftsrecht entspricht die strikte Verschwiegenheitspflicht des Prüfers. Allgemein ist er zur „gewissenhaften und unparteiischen“ Prüfungsdurchführung verpflichtet. Außerdem haftet er zivil- und straf- und disziplinarrechtlich für die Erfüllung seiner Pflichten.

B. Die Hauptprobleme des deutschen Pflichtprüfungsrechts und der deutschen Pflichtprüfungspraxis.

I. Die Pflichtprüfungsgebiete in entwicklungs- geschichtlicher Darstellung.

1. Allgemeines.

Alle Wirtschafts- und Sozialhistoriker sind sich darüber einig, daß das 19. Jahrhundert für die deutsche Wirtschaft wie das deutsche Wirtschaftsdenken die Zeit eines gewaltigen Umbruchs war.

Die deutsche Wirtschaft um 1800 und bis in die Mitte des 19. Jahrhunderts hinein trug noch überwiegend agrarischen Charakter. Handel und Gewerbe waren wenig entwickelt, und eine Industrie im modernen Sinn war so gut wie überhaupt noch nicht vorhanden. Der deutsche Kaufmann jener Zeit war noch — von Ausnahmen abgesehen — von demselben Wirtschaftsethos erfüllt, wie die Generationen der Jahrhunderte vor ihm. Der Geist des wirtschaftlichen Liberalismus und Individualismus war ihm noch fremd, die Idee von der moralischen Freiheit in der Verfolgung wirtschaftlicher Ziele, und insbesondere auch die Idee, daß der Staat nur die Aufgabe habe, hinwegzuräumen, was dem einzelnen in der Verfolgung seiner Interessen hinderlich im Wege stehen könne.

Von England ausgehend ist der Liberalismus über das Frankreich des nachrevolutionären Zeitalters zusammen mit der Industrialisierung der Wirtschaft auch in Deutschland eingedrungen. In der ersten Hälfte des Jahrhunderts fallen zunächst die Schranken, die sich dem wirtschaftlichen Freiheitsgedanken entgegensetzten. Selbst die Stein-Hardenbergsche Reform verdankt zum großen Teil den Ideen des großen Lehrmeisters des Liberalismus, Adam Smith, ihre Entstehung, wenn auch durch die Reform in erster Linie der Finanznot der preußischen Könige der nachnapoleonischen Zeit abgeholfen werden sollte; denn es ist nicht so, wie vielfach angenommen wird, daß die Bauernbefreiung in erster Linie um des Bauern willen geschah. Bald nach der Jahrhundertwende fällt allenthalben in den deutschen Landen der Gewerbezwang, die Gewerbebefreiung wird prokla-

miert; in der Preußiſchen Gewerbeordnung findet ſie ihren erſten kodifizierten Niederſchlag. Zwangs- und Bannrechte werden beſeitigt, das Gewerbe kann nun von den Städten auch auf das Land wandern und ſich hier wie dort ungehemmt ausbreiten und entfalten. Der deutſche Zollverein bringt zugleich die grundſätzliche Anerkennung des Freihandelsprinzips. In die erſte Hälfte des Jahrhunderts fällt die Gründung der erſten deutſchen Privatbanken und der erſte Anfang des Verkehrs- und Verſicherungswesens.

Es zeigte ſich ſehr bald, daß das Prinzip der unbeſchränkten Freiheit nur wenigen zum Segen, vielen aber zum Fluch wurde. Wohl bildete ſich ein freier Bauernſtand; einige der befreiten Bauern konnten ſogar zu Gutſbesitzern aufſteigen, viele andere aber ſanken zu dem neuen beſitz- und heimatloſen Tagelöhnerſtand herab. Die Handwerker konnten nur zum Teil und mit Mühe ihr Beſitztum halten. Auch konnten ſich zwar einzelne Starke zu Induſtriellen emporarbeiten, viele andere aber wurden zu Lohnarbeitern in den zahlen- und umfangmäßig ſtändig zunehmenden Induſtriebetrieben und im Bergbau.

Im neuen Unternehmertum macht ſich erfreulicherweiſe zuerſt ein ſtark politiſcher Zug geltend. Es will einen Teil des Vorſprunges, den England erlangt hat, und den ganzen Vorſprung Frankreichs und der übrigen weſtlichen Länder aufholen. Aber je länger deſto mehr will jedermann vor allem verdienen. Dazu benötigt man aber viel Betriebskapital. Man beginnt mit fremdem Kapital zu arbeiten. Es entſteht die neue Aktiengeſellſchaft. In der zweiten Hälfte des Jahrhunderts wird ſie zur vorherrſchenden Rechtsform der kreditierenden wie der kreditſuchenden Unternehmung.

Eine erſte Gründerperiode fällt in die fünfziger Jahre des Jahrhunderts. Hilfsſtellen leiſten die Gründerbanken, die im credit mobilié in Paris ihr großes Muſter und Vorbild hatten. Ein neuer Entwicklungsstoß ſetzt nach dem deutſch-franzöſiſchen Krieg ein, während die politiſch bewegten Jahre des ſechſten Jahrzehnts mehr dem inneren Ausbau als dem expansiven Fortſchritt dienen. Die Jahre von 1872—74 werden die Gründerjahre in des Wortes verwegeneſter Bedeutung.

Erſt in der Mitte der ſiebziger Jahre tritt eine gewiſſe Ernüchterung und Beruhigung ein, nachdem Banken und Börfen und waghaliſige, abenteuerliche Unternehmer der Spekulationsſucht weiteſter Geſellſchaftſchichten ſchwere Nadenſchläge verſetzt hatten. Doch auch die nun einſetzende ruhigere und jedenfalls geſündere Entwicklung wird immer wieder gehemmt durch Kriſenjahre und neue Zusammenbrüche, herbeigeführt durch gewiſſenloſe Elemente, begünſtigt durch ein unzulängliches Wirtschaftsrecht, das jedem ſo viel Freiheit wie nur irgend möglich ließ. Der „homo oeconomicus“ braucht keinen Geſetzgeber, er ſchafft ſich die Wirtschafts- und Sozialordnung ſelber; das Eigeninteresse aller homines oeconomici zuſammen gewährt leiſtet automatisch das Wohl aller in höchſter Harmonie. Kriſenereignungen aber ſind immer nur harmloſe „Frictionen“ im Wirtschaftsablauf oder „auf die Eingriffe des Staates in das freie Spiel der Kräfte“ zurückzuführen.

So lehrte es der überwiegende Teil auch der deutschen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftler. Wer anders dachte, wurde totgeschwiegen oder als steriler Sozialpolitiker verkehrt, der billige Rezepte anpreiße, statt sich den Gesetzen einer naturnotwendigen Entwicklung zu beugen. Um so leichter hatten es die großen Widersacher des kapitalistischen Systems, Karl Marx und seine Anhänger, wenn sie den besitz- und rechtlos gewordenen deutschen Volksgenossen, dem ständig wachsenden Heer der Proletarier, die ohne Zugang zu den neuen gewaltigen Produktionsmitteln dem Elend und der Erniedrigung ausgesetzt zu sein schienen, ihre Theorie vom Klassenkampf predigten.

Der Staat selbst suchte wohl den größten sozialen Schäden, die der Kapitalismus anrichtete, zu steuern. Die deutschen Sozialversicherungseinrichtungen waren sogar vorbildlich für die ganze Welt. Auch unterlagen manche Wirtschaftsvorgänge und ganze Wirtschaftszweige einer öffentlichen Kontrolle, aber diese blieb im großen und ganzen unwirksam und hat jedenfalls das Wirtschaftsleben nicht entscheidend beeinflusst.

Über während sich so in der deutschen Großwirtschaft die wirtschaftlichen und sozialen Gegensätze immer mehr vertieften und zuletzt einer maßlosen Verfilzung des Kapitals eine fast ebenso geschlossene Front des radikalen Umstürzertums gegenüberstand — denn die gemäßigten Gruppen der Reformen aller Schattierungen konnten sich nicht durchsetzen — bahnte sich schon um die Mitte des Jahrhunderts in der deutschen Mittel- und Kleinwirtschaft eine wesentlich anders geartete Entwicklung an.

Bereits Ende der vierziger Jahre entstehen gerade im Existenzkampf gegenüber der immer mächtiger werdenden industriellen Wirtschaft da und dort die ersten auf dem Selbsthilfepinzip aufgebauten Genossenschaftsvereine, und in den folgenden Jahrzehnten wird allenthalben in der bäuerlichen Wirtschaft wie im Handwerk das Genossenschaftswesen heimisch. Wie noch im einzelnen zu zeigen sein wird, sind die einzelnen Genossenschaften wiederum zu Verbänden zusammengeschlossen, durch die die Mitgliedervereine in allen rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Fragen beraten und betreut werden.

Gerade hier im Bereich des Genossenschaftswesens taucht dann zuerst der Gedanke der „Zwangrevision“, also der Pflichtprüfung auf; denn es hatte sich gezeigt, daß die Hilfe der Verbände gerade dann nicht in Anspruch genommen wurde, wenn es am notwendigsten gewesen wäre. Bereits im Genossenschaftsgesetz von 1889 wird für alle Genossenschaften zunächst eine zweijährige Prüfung vorgeschrieben und damit eine Einrichtung geschaffen, die, wie allgemein anerkannt wird, durch die kommenden Jahrzehnte hindurch trotz aller noch vorhandenen Mängel und trotz mancher Rückschläge der deutschen Mittel- und Kleinwirtschaft zum großen Segen wurde.

Die übrige private Wirtschaft entwickelte zwar bereits damals ein Prüfungswesen auf privater Basis, der Gedanke einer Revision von Staats wegen war ihr selbst wie dem Gesetzgeber noch so gut wie völlig fremd. Erst vier Jahrzehnte später, in einer Zeit höchster und allgemeiner wirtschaftlicher Not, als die kapi-

taliftiſche Wirtschaft in Deutschland endgültig dem Ruin nahe zu ſein ſchien, folgten, bezeichnenderweiſe überwiegend durch Notverordnungen, weitere Pflichtprüfungsgeſetze. Die D. des Reichspräſidenten zur Sicherung der Wirtschaft und Finanzen v. 1. 12. 30 (RGBl. I S. 517) verfügte, daß ſämtliche gemeinnützigen Wohnungsunternehmen einem Verband von Wohnungsunternehmen angehören müſſen, dem gemäß § 54 GenG. das Recht zur Beſtellung eines Reviſors verliehen iſt, und daß ſie alljährlich geprüft werden ſollen.¹ Das Verſicherungsaufſichtsgesetz vom 6. 3. 31 (RGBl. I S. 261) ordnete neben einer Verſchärfung der bereits ſeit 1901 beſtehenden Reichsaufſicht die jährliche Abſchlußprüfung für die meiſten Privatverſicherungsbetriebe an. Die ſog. Aktienrechtsnovelle vom 19. 9. 31 (RGBl. I S. 493 ff.) unterwarf grundsächlich alle Aktiengeſellſchaften ebenfalls einer jährlichen Bilanzprüfung. Eine weitere Notverordnung vom 6. 10. 31 (RGBl. I S. 562) verfügte die Prüfungspflicht aller Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, wenn es auch dann noch über ein Jahr dauerte, bis es auf Grund einer weiteren Verordnung zu dieſer Notverordnung (vom 30. 3. 33, RGBl. I S. 180) zur Durchführung der erſten Prüfungen kam. Zu Ende des Jahres 1931 folgte ſchließlich durch die Verordnung über Orderlagerſcheine vom 16. 12. 1931 (RGBl. I S. 763) die Einführung der jährlichen Rechnungsabſchlußprüfung für alle Lagerhausanſtalten, die in-doffable Orderlagerſcheine auszuſtellen berechtigt ſind.

Nach der nationalen Revolution wurde zunächſt durch das Geſetz über Zweckſparunternehmungen vom 17. 5. 1933 (RGBl. I S. 269) allen Inſtituten dieſer Art neben ihrer Unterſtellung unter Reichsaufſicht in der Perſon des „Reichsbeauftragten für Zweckſparunternehmungen“ die Jahresabſchlußprüfung auferlegt.²

Im gleichen Jahre wurde die jährliche Pflichtprüfung der Rabattſparvereinigungen in § 4 des Geſetzes über Preisnachläſſe (Rabattgeſetz vom 25. 11. 1933, RGBl. I S. 1011)³ verfügt.

Im folgenden Jahre wurde das genoffenſchaftliche Reviſionsweſen durch das Geſetz zur Änderung des Genoffenſchaftsgeſetzes vom 24. 10. 1934 (RGBl. I S. 1077) den neuzeitlichen Erforderniſſen angepaßt. Dann folgte eine erſte vorläufige Regelung des Prüfungsweſens der privaten Kreditinſtitute im Kreditweſengeſetz vom 13. 12. 34 (RGBl. I S. 1456), bis die Verordnung vom 7. 7. 1937 (RGBl. I S. 763) die jährliche Abſchlußprüfung für alle Privatbanken brachte, die biſher noch keiner Pflichtprüfung unterlagen. Das Aktiengeſetz vom 30. 1. 37 (RGBl. I S. 107) verſchärfte die Prüfungspflicht der Aktiengeſellſchaften in weſentlichen Punkten, während wiederum die 2. D. zum Aktiengeſetz vom 19. 11. 37 (RGBl. I S. 1300) die Vorſchriften über die Abſchlußprüfung der

¹ Vgl. unten S. 52.

² Die Zweckſparunternehmungen ſind inzwischen durch Geſetz vom 13. 12. 35 (RGBl. I, S. 1457) aufgelöst. Vgl. WZ. 1936 S. 109.

³ Vgl. hierzu 1. D. vom 21. 4. 1934 (RGBl. I, S. 120).

privaten Versicherungsunternehmungen und Bauparaffassen nach den Grundsätzen der aktienrechtlichen Abschlußprüfung ausrichtete.

Erwähnt seien schließlich bereits hier die Sonderregelungen im Rahmen der angeführten Pflichtprüfungsbereiche für die öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten und öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute und Sparkassen.¹

2. Die Vorgeschichte und Entwicklung der Pflichtprüfung der Genossenschaften.²

Wie schon aus den allgemeinen Vorbemerkungen zu diesem Kapitel hervorgeht, nimmt die Vor- und Entwicklungsgegeschichte der genossenschaftlichen Zwangsrevision gegenüber der Vorgeschichte der anderen Pflichtprüfungen eine deutliche Sonderstellung ein. Es erscheint deshalb durchaus gerechtfertigt, wenn sie nicht zusammen mit den übrigen Pflichtprüfungsbereichen der privaten Wirtschaft, sondern vorweg gesondert behandelt wird.

Die ersten Genossenschaftsvereine wurden Ende der vierziger Jahre des vorigen Jahrhunderts von Hermann Schulze-Delitzsch und Friedrich Wilhelm Raiffeisen gegründet. Es zeigte sich jedoch, daß die aus der Mitgliederchaft gewählten Vorstände (Geschäftsführer) und Kontrollorgane (Verwaltungsrat später Aufsichtsrat) den Geschäften und insbesondere der Buchführung meist recht hilflos gegenüberstanden. Die briefliche Beratung und persönliche Fühlungnahme mit den Gründern und mit den älteren Genossenschaften konnte nur zum Teil Abhilfe schaffen. Das gleiche gilt für die Verbandsorgane, für die „Blätter

¹ Wohl mehr zu den oben S. 4 genannten „Verwaltungsprüfungen“ als zu den Pflichtwirtschaftsprüfungen gehört die im Rahmen der Kassen- und Rechnungsprüfung der Organisationen der gewerblichen Wirtschaft (der 1. W.D. zum Gesetz zur Vorbereitung des organischen Aufbaues der gewerblichen Wirtschaft vom 27. 11. 1934 — *RGBl. I*, S. 1196 — § 19 Abs. 1), vorgeschriebene Rechnungsablußprüfung (Erlaß des Reichs- und preuß. Wirtschaftsministers über die Reform der Organisation der gewerblichen Wirtschaft vom 7. 7. 1936 (*Reichsanzeiger Nr. 157* vom 9. 7. 1936), Erlaß des *RMW.* v. 17. 7. 1939 (*III WO. 29445/39*) und Erlaß des *RMW.* v. 8. 3. 1940 (*III WO. 16170/40*), veröffentlicht. im *MinBl.d.RMW.* 1940, S. 104 f.).

Als Verwaltungsprüfung dürfte aber auf jeden Fall die Prüfung der Rechnungslegung der Industrie- und Handelskammern anzusehen sein. Vgl. Erlaß des Preuß. Ministers für Wirtschaft und Arbeit vom 12. 3. 1934 (*MinBl. für Wi. u. Arb. Nr. 6* vom 31. 3. 1934, Teil IV Ziff. 4—6; für die außerpreuß. Länder: Erl. des Reichs- und Preuß. Wirtschaftsministers vom 20. 12. 1934; ferner Erlaß des *RMW.* v. 18. 7. 1939 (*III WO. 12141/39*).

² Vgl. insbesondere Hildebrand, Die Revision eingetragener Genossenschaften in: *Grundriß der Betriebswirtschaftslehre* Bd. X S. 214 ff. und Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen Berlin 1938, S. 1 ff. und das dort zitierte Schrifttum, E. Frankenbach, Der Hessen-Mittelrheinische Genossenschaftsverband (Schulze-Delitzsch) e. V. zu Wiesbaden und seine Genossenschaften, Stuttgart und Berlin 1938, D. Fblicher, Im deutschen Genossenschaftsverband von 1893—1938, Berlin 1938, J. Hörner, *WZ.* 1939, S. 173 ff.

für das Genossenschaftswesen" (seit 1853) und das „Landwirtschaftliche Genossenschaftsblatt" (seit 1879). Es stellte sich schon bald, zuerst bei dem damaligen Allgemeinen Verband (dem heutigen Deutschen Genossenschaftsverband) das Bedürfnis ein, umfassendere Einrichtungen zur Beratung in der Geschäftsführung und zur Hilfe in der Buchführung zu schaffen. Nachweislich hat erstmalig im Jahre 1864 der Unterverband der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom Mittelrhein seinen Verbandsdirektor beauftragt, dafür zu sorgen, daß er den angeschlossenen Genossenschaften auf ihr Verlangen jederzeit einen sachverständigen Revisor zur Verfügung stellen könne.¹ Schulze-Delitzsch selbst hatte gegen eine solche Hilfeleistung des Verbandes gegenüber den einzelnen Genossenschaften an sich nichts einzuwenden, er lehnte aber mit Entschiedenheit aus prinzipiellen Gründen eine Zwangsrevision ab. Sie sei unzulässig und widerspreche dem Prinzip der Selbsthilfe.² Diesen Standpunkt vertrat er erstmals ausdrücklich auf dem Verbandstag in Mainz (1870).

Auch weiterhin unterschied Schulze-Delitzsch deutlich zwischen diesen beiden Prinzipien der Prüfung. So empfahl er den Unterverbänden auf dem Genossenschaftstag zu Eisenach (1878) infolge des Zusammenbruchs einer Reihe von Genossenschaften „sachverständige, im kaufmännischen Rechnungswesen und mit der genossenschaftlichen Organisation vertraute Männer zum Behufe von Geschäftsrevisionen und Inventuren auf Anrufen der einbezirkten Vereine bereitzustellen und die Vornahme solcher Revisionen im allgemeinen zu fördern."³

Aber noch in demselben Jahre nahm er gegen die Zwangsrevision in den „Blättern für Genossenschaftswesen" scharf Stellung. Sie erübrige sich für die deutschen Genossenschaften deswegen, weil doch in erster Linie der Aufsichtsrat mit der Kontrolle der Geschäftsführung betraut sei im Gegensatz zu dem englischen System, das den Aufsichtsrat nicht kenne.

Diese Auffassung behielt Schulze-Delitzsch auch bei, trotzdem in einer Reichstagsitzung von 1881 der konservative Abgeordnete Adermann zur Diskussion stellte, ob nicht die kommunalen Behörden für die Genossenschaften Revisoren bestellen sollten und ihnen ein allgemeines Aufsichtsrecht über die Genossenschaften eingeräumt werden sollte. Gerade in Abwehr solcher Bestrebungen gab Schulze-Delitzsch sowohl auf dem Genossenschaftstag 1881 in Rassel als auch auf dem Genossenschaftstag in Darmstadt (1883) erneut den Unterverbänden den Rat, für die Einrichtung regelmäßig wiederkehrender Revisionen der einzelnen Genossenschaften Sorge zu tragen. Die meisten Unterverbände führten daraufhin durchschnittlich in einem Abstand von drei Jahren Prüfungen bei den angeschlossenen Vereinen durch einen vom Verband angestellten Revisor durch. Über das

¹ Vgl. S. Breidenbreucker, Die Revision der Kreditgenossenschaften, Berlin 1930, S. 1.

² So auf dem Verbandstag in Bremen (1874).

³ Schulze-Delitzsch, Schriften und Reden, Berlin 1909, Bd. I S. 436.

Die Revisoren sollten sich durch Einsicht in die Bücher ein Urteil bilden, ob Geschäfts- und Buchführung dem jeweiligen Geschäftsumfang entsprechen, und sollten Rat schläge geben, wie Verbesserungen durchzuführen seien.

Ergebnis der Prüfungen hatte der Revisor einen schriftlichen Bericht zu erstatten, der in Abschrift auch dem Verbandsdirektor zugeht. Das Prüfungsergebnis wurde in gemeinschaftlicher Sitzung mit dem Vorstand der Genossenschaft durchberaten. Die zweckmäßige Gestaltung des Revisionswesens war seitdem ein ständiger Programmpunkt auf den Genossenschafts- und Unterverbandsstagen des Allgemeinen Verbandes.

Nach dem Tode von Schulze-Delitzsch fanden die Grundsätze der genossenschaftlichen Revisionspraxis in einem Beschluß auf dem Genossenschaftstag in Plauen (1887) einen konkretisierten Niederschlag. Was jedoch dort festgestellt wurde, trägt weniger den Charakter einer freiwilligen Revision als vielmehr der einer ausgesprochenen obligatorischen Prüfung, die insbesondere auch die noch heute geltenden Regeln der Vereinigung von Prüfungsbeanstandungen enthält, wonach die Weigerung einer Genossenschaft, Übelstände zu beseitigen, unter Umständen den Ausschluß aus dem Verband zur Folge haben kann.

Bei den Raiffeisenvereinen lagen die Verhältnisse ganz ähnlich, wenngleich Raiffeisen selbst bei seinem „Gang zum Zwang“¹ von vornherein der Revision einen obligatorischen Charakter zu geben versuchte. Die Beratung und Hilfe in der Buchführung wurde hier ebenfalls zuerst durch den Begründer selbst, dann durch die genossenschaftlichen Wanderlehrer des landwirtschaftlichen Vereins für Rheinpreußen durchgeführt.

Wie Raiffeisen in seinem Buch „Die Darlehnskassenvereine“² berichtet, war schon im Jahre 1868 der Plan aufgetaucht, eigene Revisionseinrichtungen zu schaffen, auch wurde im Statut der 1872 gegründeten Rheinischen landwirtschaftlichen Genossenschaftsbank die Bildung von „Inspektions- und Kontrollbezirken“ sowie die Bestellung von Inspektoren vorgesehen. Der von Raiffeisen im Jahre 1877 gegründete Anwaltschaftsverband nahm ebenfalls frühzeitig zur Revisionsfrage Stellung. Er erklärte sich im Jahre 1879 bereit, „die Vereine auf deren Verlangen in ihrer Geschäfts- und Buchführung zu unterweisen, Revisionen vorzunehmen, jährliche Rechnungen aufzustellen oder bei deren Aufstellung behilflich zu sein“. Auch hier wirkte sich der bereits oben erwähnte Antrag Adernann dahin aus, daß den Darlehnskassenvereinen der Anspruch auf eine jährliche Revision eingeräumt wurde. Als im Jahre 1883 auf dem Vereinsstag zu Bonn der Antrag auf eine allgemeine obligatorische Revision eingebracht wurde, konnte diesem Antrag ohne jegliche Schwierigkeit stattgegeben werden.

Von den dem späteren Reichsverband der deutschen landwirtschaftlichen Genossenschaften angeschlossenen Verbänden empfahl der damalige Verband landwirtschaftlicher Kreditgenossenschaften gleichfalls 1883 die Einführung der Pflichtprüfung; der Verband hessischer Konsumvereine unter Wilhelm Haas führte sie im selben Jahre ein, und der Verband hessischer landwirtschaftlicher Genossenschaften verpflichtete im Jahre nachher die Vereine, die Revision zu gestatten.

¹ Vgl. Faßbender, F. W. Raiffeisen in seinem Leben usw., Berlin 1902, S. 193 ff. und 277 ff.

² Neuwied 1887 und 1923.

Ebenfalls im Jahre 1884 führte der württembergiſche Landesverband die Zwangsprüfung ein.

Die Vorarbeiten zur Kodifizierung des Rechts für die Erwerbs- und Wirtschaftsgenoffenſchaften waren bereits 1876 begonnen worden. Die Beratungen, an denen aus dem Bereich der Genoffenſchaften ſelbſt anfangs nur Schulze-Delitzſch und der Allgemeine Verband beteiligt waren, gingen nur langſam voran. Die Erörterungen über das Reviſionsproblem wurden eingeleitet durch den bereits erwähnten, mit Unterſtützung ſämtlicher Mitglieder der konſervativen Partei eingebrachten Antrag des Abgeordneten Ackermann, „es ſolle unterſucht werden, ob es ſich empfehle, der Kommunalauſſichtsbehörde ein gewiſſes Aufſichtsrecht, inſbeſondere auch das Recht zur Beſtellung von Reviſoren, welche nicht Mitglieder der Genoffenſchaft ſein dürfen, einzuräumen“, nachdem ſchon im Jahre 1878 von der zur Vorbereitung des Sozialiſten-Gefeßes eingefeßten Kommiſſion eine ſtaatliche Kontrolle“ der Genoffenſchaft beantragt, aber abgelehnt worden war.

Im Mai 1884 fand im Reichsjuſtizamt eine Sitzung ſtatt, an der auch Vertreter der zuſtändigen preußiſchen Miniſterien teilnahmen. Dieſe Sitzung war inſofern von entſcheidender Bedeutung, als der Vertreter des preußiſchen Landwirtschaftsminiſteriums, Dr. Thiel, mit allem Nachdruck auf die bereits beſtehenden Reviſionseinrichtungen der Genoffenſchaften hinweiſen konnte und damit den Weg für die Verankerung des Reviſionsgedankens im Genoffenſchaftsgeſetz wies.

Thiel war es auch, der eben im Hinblick auf die bereits beſtehenden Reviſionsverbände empfahl, den Verbänden die Beſtellung der Reviſoren anheimzugeben, was umſo mehr Ausſicht auf Annahme hatte, als alle ſonſtigen Stellen (Verwaltungsbehörden, Oberlandesgerichtspräſidenten und Gerichte) viel weniger geeignet erſchienen, und zudem auf eine unmittelbare ſtaatliche Beaufſichtigung der Genoffenſchaften durchaus kein Wert gelegt wurde.¹

Am 27. 11. 1888 erfolgte endlich die Vorlage des Genoffenſchaftsgeſetzes beim Reichſtag. Beſonders über die Paragraphen, die ſich mit der Reviſion befaßten, entſpann ſich ein heißer Kampf. Inſbeſondere der Abgeordnete Dr. Friedrich Schenck, der Nachfolger von Schulze-Delitzſch, trat mit aller Schärfe gegen die geſehliche Feſtlegung der Zwangsreviſion auf und verlangte die Streichung dieſes Abſchnittes des Geſetzentwurfes. Die Zwangsreviſion ſei ein verderblicher Eingriff in die Rechte der deutſchen Genoffenſchaften. Sie ſchwäche das Gefühl der Selbſtverantwortung und müſſe zu der Anſicht führen, daß die Selbſtkontrolle durch die Organe der Geſellſchaft entbehrlich ſei und durch ſtaatliche Fürſorge erſetzt werde. Andere erhoben Bedenken gegen einzelne der vorgeſehenen Regelungen, ſo vor allem gegen das Verfahren der Beſtellung der Reviſoren. Trotz dieſer Bedenken ſiegten die Befürworter der Pflichtreviſion.

Im § 53 des Geſetzes wurde beſtimmt, daß „die Einrichtung der Genoffen-

¹ Vgl. inſbef. A. Knapp, Die Reviſion im ländlichen Genoffenſchaftswesen, Berlin 1933, S. 9 ff.

schaften und die Geschäftsführung derselben in allen Zweigen der Verwaltung“ mindestens in jedem zweiten Jahre einer Prüfung durch einen der Genossenschaft nicht angehörigen sachverständigen Revisor zu unterwerfen sei. Die Bestellung des Revisors steht für Genossenschaften, die einem Verband angehören, dem Verband zu (§ 54), für die verbandsfreien Genossenschaften bestellt den Revisor das Gericht (§ 61), wenn auch der Regierungsvertreter bei der Verabschiedung des Gesetzes zum Ausdruck brachte, die Regierung hoffe, die bereits bestehende Praxis der Genossenschaften möchte dahin führen, daß auch die „wilden Genossenschaften“ sich einem Verband anschließen; die Verbände selbst sollten aber ihrerseits keinen Einfluß auf diese Genossenschaften nehmen, noch ihre Tätigkeit unterbinden.

Diese erste gesetzliche Regelung des genossenschaftlichen Revisionswesens trug noch erhebliche organisatorische Mängel in sich. Die Formulierung, daß die Geschäftsführung der Genossenschaft „in allen Zweigen der Verwaltung“ zu prüfen sei, wurde von allen denen, die in der Prüfungstätigkeit der Verbände eine Gefahr für die selbstverantwortliche Tätigkeit des Vorstands und Aufsichtsrats sahen, weitgehend dahin ausgelegt, daß der Revisor nur zu prüfen habe, ob der Aufsichtsrat seine Kontrollaufgaben ordnungsmäßig erfülle. Dies war nicht bloß die Interpretation des Gesetzes durch die maßgeblichen Kommentatoren Parisius und Krüger, diese Auffassung trat auch auf den Verbandstagen des Allgemeinen Verbandes deutlich zutage. So richtig es auch war, immer wieder zu betonen, daß die Revision nicht dazu bestimmt sei, in die Genossenschaft ein neues Organ einzuführen, und man die Grenzen klar erkannte, die einer Prüfung der Geschäftslage der Genossenschaft wesensnotwendig gesetzt sein mußten, so führte diese Auslegung doch vielfach zu Mißbräuchen. Sie ließ den Einwand zu, daß sich der Verband zu sehr in die Geschäftsführung selbst einmische, wenn er glaubte, Beanstandungen machen zu müssen, die den Genossenschaftsorganen unbequem waren.¹

Dazu kam, daß vom Genossenschaftsprüfer kein Befähigungsnachweis irgendwelcher Art verlangt wurde. War im Gesetzentwurf überhaupt nur von einem „Revisor“ die Rede, so heißt es im Gesetz auf Grund der Beratungen im Reichstag wenigstens, daß der Revisor der Genossenschaft nicht angehören dürfe und daß ein „sachverständiger Revisor“ zu bestellen sei. In der Auslegung des Begriffes „sachverständig“ waren aber die Verbände durchaus nicht immer engherzig. Andererseits soll hier nicht unerwähnt bleiben, daß gerade die genossenschaftlichen Spitzenverbände in richtiger Erkenntnis der großen Gefahr, die ein niedriges Leistungsniveau der Revisoren in sich barg, durch Schulungseinrichtungen, Revisorentagungen und Kurse der Unzulänglichkeit der gesetzlichen Bestimmungen zu steuern suchten.²

Jegliche Kontrolle fehlte jedoch über die vom Gericht bestellten Prüfer, wenn

¹ Vgl. F. Hörner, *WZ.* 1939, S. 46 ff. und S. 175.

² Vgl. R. Letjchert, *Die Revision der Genossenschaft*, 4. Aufl., Berlin 1932, S. 41 ff.

eſ ſich nicht gerade um beeidigte Bücherreviſoren handelte.¹ So erſcheint eſ denn auch nicht zufällig, daß die „wilden Genoſſenſchaften“ in der Konkursſtatistik immer eine weit höhere Prozentziffer beſtritten als die Verbandsgenoſſenſchaften. Vielfach waren freilich notleidend gewordene Genoſſenſchaften aus einem Verband ausgetreten, weil ihnen die Prüfung des Verbandes unbequem war, ein Beweis dafür, wie notwendig eſ geweſen wäre, bereits damals den Anſchlußzwang an einen Reviſionsverband für alle Genoſſenſchaften einzuführen.

Inſgeſamt geſehen, gab aber das Genoſſenſchaftsgeſetz von 1889 dem Gedanken der Verbandsreviſion einen ſtarken Auftrieb², und eſ wurde bereits früher hervorgehoben, daß ſich die Verbandsreviſion anerkanntermaßen im großen und ganzen bewährt hat. Wenn trotzdem Mängel auftraten, ſind ſie nur z. T. auf ein Verſagen der Reviſionsverbände zurückzuführen, im übrigen aber gerade auf das Fehlen der notwendigen geſetzlichen Handhaben für die Verbände, um nachhaltig ihren Willen durchſetzen zu können. Darüber hinaus darf nicht überſehen werden, daß in dieſen Jahrzehnten auch im Genoſſenſchaftsweſen immer mehr eine Konzentrationsbewegung einſetzte, die zugleich von einer erheblichen Ausbreitung des Aufgabenbereichs begleitet war, Umſtände, mit denen die Entwicklung der genoſſenſchaftlichen Organiſation, inſbeſondere auch das genoſſenſchaftliche Reviſionsweſen, nicht mehr Schritt halten konnte.

Die allgemeinen Kriſenjahre zu Ende des zweiten Jahrzehnts dieſes Jahrhunderts ſochten auch das deutſche Genoſſenſchaftsweſen hart an, beſchleunigten aber andererseits die Neufaſſung der Reviſionsbeſtimmungen des Genoſſenſchaftsgeſetzes, die in erſter Linie von den Verbänden ſelbſt gefördert wurde und Gegenſtand eingehender Verhandlungen der genoſſenſchaftlichen Spitzenverbände mit den zuſtändigen behördlichen Stellen war. Als Notverordnung kam zunächſt die „Erſte Verordnung des Reichspräſidenten über die deutſchen Zentralgenoſſenſchaftsklaſſen und das genoſſenſchaftliche Reviſionsweſen“ vom 21. 10. 1932 (RGBl. I S. 503) heraus, die aber hiñſichtlich der Reform der Prüfungsbeſtimmungen lediglih die Reichsregierung ermächtigte, „eine wirkſame Reviſion und eine ſachgemäße Aufſtellung des Jahresabſchlusses der Genoſſenſchaften ſicherzuſtellen“, und hierfür einige Richtlinien angab. Erſt das Geſetz zur Abänderung des Genoſſenſchaftsgeſetzes vom 30. 10. 34 (RGBl. I 1077) brachte dann die tatſächliche Reform³ (RGBl. I S. 1227). Das Geſetz, das durch die W.D. vom 4. 12. 1934 mit Wirkung vom 15. 12. 34 in Kraft geſetzt wurde, beſeitigte die weſentlichen Mängel der erſten Regelung von 1889. Im einzelnen wird das heute geltende Recht ſpäter darzuſtellen ſein.

Eſ iſt hier nur noch zu erwähnen, daß die Genoſſenſchaftsnovelle auch die Qualiſikation des Genoſſenſchaftsprüfers grundsählich regelte, hierfür aber

¹ Über die beeidigten Bücherreviſoren übten immer ſchon die Induſtrie- und Handelskammern eine freilich überwiegend nur wenig wirksam werdende Berufsaufficht.

² Vgl. beſ. Zirwas-Wuchholz, Das genoſſenſchaftliche Prüfungsweſen, Berlin 1938, S. 22 ff.

³ Vgl. Begründung in Reichsanzeiger 1934 Nr. 256.

bestimmte: „Die öffentliche Bestellung von genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfern wird auf gemeinsamer Grundlage durch Vorschriften geregelt, die der Reichswirtschaftsminister mit dem Reichsminister der Justiz und den sonst zuständigen Reichsministern erläßt“ (Art. IV Abs. 2). Diese Regelung erfolgte in der „W.D. über öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer im Genossenschaftswesen vom 7. 7. 1936“ (RGBl. I S. 559).

3. Die Entwicklung des Pflichtprüfungsgedankens für die übrige private Wirtschaft, insbesondere die Aktiengesellschaften.

Wenn der Pflichtprüfungsgedanke im Gegensatz zum Genossenschaftswesen für die übrige deutsche private Wirtschaft erst so sehr viel später seine Bewirkung gefunden hat, so wurden die letzten Gründe bereits in den einleitenden Bemerkungen zu diesem Abschnitt angegeben. Pflichtprüfung bedeutet, auch wenn sie nicht durch unmittelbare staatliche Organe durchgeführt wird, zuletzt doch eine Einflußnahme des Staats auf den prüfungspflichtigen Betrieb, und einem solchen Gedanken war die Zeit des Kapitalismus, in der die deutsche Wirtschaft und in ihr besonders die Kapitalgesellschaften eine bedeutame Rolle zu spielen begannen, nicht hold. Wohl erkannte man, daß vom gesunden Funktionieren des einzelnen Betriebes und Unternehmens als eines Gliedes der Volkswirtschaft das gesunde Funktionieren eben dieser Volkswirtschaft in ihrer Gesamtheit abhängt. Aber jeder Unternehmer müsse schon selbst wissen, was ihm und seinem Betrieb frommt. Wer einem Dritten Kredit einräume, müsse schon selbst auf die Sicherung dieses Kredits bedacht sein, und das gleiche müsse für den gelten, der sich entschloß, sein Vermögen als Kapitalanteil in einem fremden Unternehmen verbend arbeiten zu lassen. Der Staat schien schlechterdings nicht in der Lage, hier schützend eingzugreifen.

Die Entwicklung der kapitalistischen Unternehmungen und Unternehmungsformen, insonderheit der deutschen Aktiengesellschaft, seit Beginn des vorigen Jahrhunderts ist schon oft beschrieben und von den verschiedensten Seiten beleuchtet worden. Nicht selten wurde dabei wenigstens am Rande auch der Entwicklung des Pflichtprüfungsgedankens Erwähnung getan. Eine monographische Behandlung hat jedoch die Vorgeschichte dieser Pflichtprüfungen bisher noch nicht gefunden.¹ Auch hier darf eine erschöpfende Darstellung nicht erwartet werden.

Was die Aktiengesellschaft betrifft, so ist allgemein bekannt, daß sie in ihrer heutigen Form in Deutschland erst auf eine wenige Jahrzehnte alte Geschichte zurückblicken kann. Das Preussische Allgemeine Landrecht erwähnt zwar die Aktien, enthält aber kein Wort über die Aktiengesellschaft. Auch der Code de commerce, der in einzelnen Teilen Westdeutschlands Geltung hatte, weist nur einige wenige Bestimmungen über die société anonyme auf. Einen ersten Auftrieb erhält die Aktiengesellschaft in Deutschland durch die Entwicklung des Eisen-

¹ Am aufschlußreichsten für die Entwicklung des Pflichtprüfungsgedankens im 19. und beginnenden 20. Jahrhundert ist F. Klauing, Reform des Aktienrechts, Berlin 1933.

bahnweſens und des Verſicherungswefens. Dieſe Unternehmungen erforderten große Geldmittel, andererseits waren die Gelder nur zu erhalten unter Einſchränkung des Miſſikos für den Geldgeber. Dieſem Umſtand mußte durch eine geſetzliche Regelung Rechnung getragen werden. Das preußiſche Geſetz über die Eiſenbahnunternehmungen vom 3. 11. 1838 brachte einige Vorſchriften über die Eiſenbahnaktiengeſellſchaften. Das Geſetz nannte ſie korporative und anonyme Geſellſchaften und unterwarf ſie — dem damaligen Zeitgeiſt entſprechend — einer ſtrengen Staatsauſſicht. Am 9. 10. 1843 kam ein Allgemeines preußiſches Aktiengeſetz heraus. Biſ dahin ſetzte die Gründung einer Aktiengeſellſchaft ein beſonderes landesrechtliches Privileg voraus; doch blieb es auch nach der Neuregelung bei der ſtaatlichen Gründungsurlaubnis und bei der Genehmigungs-pflicht der Satzungen der Geſellſchaft. (Ausgenommen waren nur die Kommanditgeſellſchaften auf Aktien.) Auch das Allgemeine Deutſche Handelsgesetzbuch von 1861 hielt an dieſem ſog. Konzeſſionsprinzip feſt, überließ es jedoch der Geſetzgebung der Länder, hiervon abzusehen. In der Tat wurde das Konzeſſionsprinzip nur in einem Teil der damaligen Bundesſtaaten zur Anwendung gebracht.

Im Beſtreben, dieſe Rechtsverſchiedenheit der Bundesſtaaten zu beſeitigen und unter dem Einfluß des auf größere wirtſchaftliche Freiheit hinielenden, einer ſtaatlichen Einflußnahme wenig geneigten Geiſtes der deutſchen Geſetzgebung der ſechziger und ſiebziger Jahre ſowie in der ſpeziellen Erkenntnis, daß die Staatsbehörden ein Gründungsobjekt oft nicht genügend zu beurteilen in der Lage ſind, ließ die Aktienrechtſnovelle von 1870 die Staatsgenehmigung fallen. Sie ging vom Konzeſſionsprinzip zum bloßen Eintragungsprinzip über und ſtellte lediglich ſogenannte Normativbeſtimmungen für die richterliche Eintragung auf. Das Geſetz von 1870 erleichterte alſo praktiſch die Gründung, aber auch die Gründung von Schwindelunternehmungen. Die bekannten Schwindelgründungen des Anfangs der ſiebziger Jahre wären in dieſem Ausmaß nicht möglich geweſen, wenn nicht die Geſetzgebung dazu die Handhabe geboten hätte.

Es braucht nun durchaus kein Widerſpruch zu ſein, wenn in der Aktienrechtſnovelle von 1870, die dieſe Lockerung der Zulassungsbedingungen von Aktiengesellschaften brachte, der ſchon im Geſetz von 1861 als fakultatibes Organ behandelte Aufſichtsrat zu einer obligatoriſchen Inſtitution gemacht wurde und zwar, wie der Name ſchon ſagt, mit der ausdrücklichen Maßgabe, daß der Aufſichtsrat die Geſchäftsführung beaufſichtige und kontrolliere.

Der Kontrollgedanke war alſo an ſich auch jener Zeit keineswegs fremd, nur wollte man grundſätzlich die Aufſicht nicht Betriebsfremden anvertrauen, ſondern glaubte gut daran zu tun, die Mitverantwortung für das Schickſal des Unternehmens vertrauensvoll in die Hände derer legen zu ſollen, die neben den Geſchäftsführern gleichfalls ihr Schickſal mit dem Schickſal des Unternehmens verbanden; denn im Regelfall waren auch damals ſchon die Großaktionäre zugleich die Aufſichtsräte der Geſellſchaften. Aus unmittelbarem Selbſtinterreſſe würden dieſe ſchon ſelbſt die ihnen zugebachte Funktion in rechter Weiſe erfüllen und eine

unsolide Geschäftsgebarung zu verhindern wissen. Wohl war auch damals bereits bei den vorbereitenden Beratungen der Aktienrechtsnovelle von 1870 der Gedanke aufgetaucht, anstelle des Aufsichtsrats eine staatliche Aufsicht einzuführen. Er wurde jedoch aus den angeführten Gründen wieder fallengelassen. Von der Wirksamkeit beamteter Prüfer versprach man sich nur wenig oder gar nichts.

Der „Entwurf eines Gesetzes betr. die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Aktiengesellschaften“, der auf Grund der mannigfachen Hinweise auf die Mißstände im Aktienwesen in der Öffentlichkeit im Reichsjustizamt ausgearbeitet und am 7. 9. 1883 dem Bundesrat und mit unwesentlichen Änderungen am 7. 3. 1884 dem Reichstag vorgelegt wurde, enthält hinsichtlich der Kontrolle der Geschäftsführung nichts wesentlich Neues, wiewohl bereits damals Stimmen laut geworden waren, die die Zweckmäßigkeit der in der Novelle von 1870 getroffenen Regelung ernstlich bezweifelten.

Der Entwurf sieht jedoch auf Grund der früheren Erfahrungen der siebziger Jahre die ausdrückliche Bestimmung vor, daß die Gründung dieser Gesellschaften in Zukunft einer Revision unterzogen werden solle. Die vollständige und richtige Aufbringung des Grundkapitals soll stärker gesichert und offengelegt werden. Das Verfahren der Gründung soll so gestaltet werden, daß die Gründer gegenüber der Gesellschaft hervortreten und dem Registerrichter die formelle Prüfung erleichtert wird. Als Organ der Prüfung werden im Entwurf die Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrats genannt, die u. U. durch besondere Stellvertreter ersetzt werden sollen. Von außenstehenden Revisoren ist im Entwurf nicht die Rede. Sie sind vielmehr durch die Reichstagskommission in das Gesetz gebracht worden, an die der Entwurf durch die erste Lesung in der Sitzung vom 24. 3. 1884 verwiesen wurde. Die Kommissionsbeschlüsse (IX. Kommission des Reichstags von 1884) wurden mit einigen Änderungen in der zweiten und dritten Lesung des Gesetzes im Reichstag angenommen.

Die Gründungsprüfung liegt hiernach dem Vorstand und Aufsichtsrat ob, unter gewissen Voraussetzungen, vor allem bei Sachgründungen, auch noch besonderen Revisoren. Diese Revisoren sind in der Regel von dem zur „Vertretung des Handelsstandes berufenen Organ“, ausnahmsweise, d. h. wenn ein solches Organ fehlt, vom Vorstand und Aufsichtsrat zu bestellen. Über die Prüfung ist ein schriftlicher Bericht zu erstatten. Die weiteren gesetzlichen Bestimmungen sind dürftig. Auch die Praxis hat die Lücken nur unvollkommen ausgefüllt. Immerhin haben es sich die Handelskammern, die in den allermeisten Fällen die Bestellung der Revisoren tatsächlich vornahmen und damit auch einen gewissen Einfluß auf die Revisoren auszuüben vermochten, angelegen sein lassen, nicht bloß bei der Bestellung gewisse Grundsätze zu befolgen, sondern auch Richtlinien für die Revision selbst aufzustellen. Freilich kamen diese „Normativbestimmungen“¹ in der Praxis, weil sie eben nur eine Richtlinie sein konnten,

¹ Die ersten Normativbestimmungen hat die Münchener Handelskammer im April 1887 herausgegeben; erst im Jahre 1907 folgte als zweite die Industrie- und Handelskammer zu Berlin.

durchaus nicht immer hinreichend zur Anwendung.¹ Die Auswahl der Reviſoren erfolgte ferner in den einzelnen Bezirken völlig uneinheitlich. Mitglieder der Handelskammern und ihre Syndizi, Rechtsanwälte, vor allem aber auch beeidigte Bücherreviſoren und Techniker, wurden herangezogen. Die Zahl der Reviſoren blieb dem Ermessen des zur Beſtellung befugten Organs anheimgeſtellt. In der Regel ſcheinen zwei Prüfer beſtellt worden zu ſein.

Auf Grund der Erfahrung war man also zu der Erkenntnis gelangt, daß auch der Gründungsvorgang der Aktiengeſellſchaft beſonders kontrollbedürftig ſei. Die Heranziehung unabhängiger Reviſoren wurde freilich nur in ganz beſonders gelagerten Fällen, inſbeſondere bei der Sachgründung, gefordert. Sonſt glaubte man, daß die betriebsinternen Organe hinreichend Sorge trügen, um in Zukunft unſolide Gründungen zu verhindern.

Im ganzen ſcheint ſich auch die Gründungsreviſion bewährt zu haben. Immerhin wurden bereits im Jahre 1890 Vorſchläge zur Änderung dieſer erſten geſchlichen Regelung der Gründungsprüfung erörtert. Anstoß gab eine Eingabe der Göttinger Handelskammer an den Reichskanzler auf Grund eines konkreten Falles, bei dem die Kammer einem Beſchluß des Göttinger Landgerichts gegenüber den Standpunkt vertrat, daß die Gründungsreviſion nicht bloß eine „formelle“, ſondern auch eine „materielle“ Prüfung darſtellen müßte. Das Aktienrecht müſſe entſprechend geändert werden, d. h. entweder müſſe den Gründungsprüfern auch das Recht der Abſchätzung der eingebrachten Werte zugebilligt werden, oder man ſolle die Handelskammer aus dem Gründungsreviſionsverfahren überhaupt ausſchalten.

Nach einer Begutachtung der Eingabe durch das Reichsjuſtizamt wurde der Kammer auf Veranlaſſung des Reichskanzleramtes, das ſich der Anſicht des Juſtizamtes anſchloß, der Beſcheid gegeben, das Geſetz ſei ohnedies dahin zu verſtehen, daß eine weitgehende materielle Prüfung ſtattfinden könne. Auf weitere Eingaben von Industrie- und Handelskammern überſandte das Reichsjuſtizamt den Beſcheid, den ſie an die Göttinger Kammer gegeben hatte, in Abſchrift zu. In der Praxis verfehlte die Intervention ihre Wirkung nicht. Die Frage des Prüfungsinhalts war geklärt worden und in der Folge wurde die Gründungsprüfung auch entſprechend dem miniſteriellen Beſcheid allenthalben gehandhabt.²

Die Prüfungsvorſchriften für die Gründung von Aktiengeſellſchaften wurden faſt unverändert in das neue Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1887³ und neuerdings in das Aktiengeſetz vom 30. 1. 1937⁴ übernommen. Immerhin iſt gelegentlich wieder Klage darüber geführt worden, daß die Gründungsprüfung durch externe Reviſoren mit Hilfe „verſchleieter Sachgründungen“ umgangen

¹ Vgl. inſbeſondere S. Sattler, Die Reviſion der Gründung von Aktiengeſellſchaften, Berlin 1893, S. 1 ff.

² Vgl. Sattler a. a. O., S. 22 ff.

³ In Kraft ſeit 1. 1. 1900.

⁴ Vgl. unten S. 43 f.

würde, die in der Weise vor sich gingen, daß von einer Großbank Gelder vorgewiesen würden, die aber durchaus nicht „als in der freien Verfügung des Vorstandes befindlich“ angesehen werden könnten.¹

Wenn festgestellt werden konnte, daß die Regelung der Gründungsprüfung jedenfalls im allgemeinen als ausreichend empfunden wurde, so kann dies in keiner Weise von der Wirksamkeit des obligatorischen Aufsichtsrats der Aktiengesellschaft gesagt werden. Es ist, wie sich Klausing ausdrückt,² zum Gemeinplatz geworden, wenn festgestellt wird, „daß die dem Aufsichtsrat auferlegte Überwachungsspflicht eine lebensfremde“ geblieben ist.

Die Klagen über das Versagen dieses gesetzlich bestimmten Kontrollorgans ziehen sich durch alle folgenden Jahrzehnte hin.³ An erster Stelle sind hier die von den deutschen Manchesterleuten so sehr gehaßten und geschmähten Kathedersozialisten zu nennen. Sie haben zeitlich zu allererst gegen „den faulen und schwindelhaften Zustand“ im deutschen Aktienwesen Front gemacht und sind in diesem Zusammenhang „für die Schaffung eines ernsthaften und unabhängigen Kontrollorgans der Aktiengesellschaft kraft Gesetzes“ eingetreten.

Noch vor der Gründung des Vereins für Sozialpolitik haben sich die maßgeblichen Männer des späteren Vereins (1873) zu einer zwanglosen „Versammlung zur Besprechung der sozialen Frage“ getroffen und haben drei Teilnehmer dieser Versammlung gebeten, getrennte Gutachten zur Reform des deutschen Aktienwesens zu erstatten. Sowohl diese Gutachter wie Prof. Adolf Wagner, der auf der ersten Tagung des Vereins für Sozialpolitik zu diesem Thema sprach, kamen zu dem Ergebnis, daß die Kontrolle der Verwaltung der Aktiengesellschaft durch ein in der Verwaltung „nicht impliziertes“, jährlich neu zu wählendes Organ erfolgen solle. Sie gehen von der Beobachtung aus, daß die, die bisher diese Funktion ausüben sollten, keine wirksame Kontrolle bedeuten, sondern „durch gleisnerische Bilanzen werden oft die Differenz zwischen dem Wert der übermäßig teuer erworbenen Objekte und dem dafür verwandten Aktienkapital verdeckte und fiktive Dividenden geschaffen“.⁴

Die Revisoren sollten sogar berechtigt sein, selbständig Generalversammlungen zu berufen und bei dem Gericht am Sitz der Gesellschaft die Vornahme einer gerichtlichen Untersuchung zur Aufdeckung und Beseitigung von Unredlichkeiten oder gröblicher Verletzung der Aktionärinteressen beantragen zu können.

Die Stimmen dieser Männer gingen jedoch unter, wie so manches unverändert blieb, was die Kathedersozialisten als reformbedürftig empfunden hatten, nicht

¹ Vgl. Vorträge auf den Verbandstagen des VDB., 8. Verbandstag zu Hannover am 13. und 14. 9. 1912, Berlin S. 5 ff., ferner R. Fischer, in: Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, Berlin 1920 und W. Voß, Die obligatorische Revision, Berlin 1927 S. 17 f.

² Reform des Aktienrechts, S. 246.

³ Vgl. insbesondere R. Passow, Die wirtschaftliche Bedeutung und Organisation der AG., Jena 1907, S. 144 ff.; derselbe, Die Entstehung des Aufsichtsrats der AG. in Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, 64. Bd. (1909) S. 27 ff.

⁴ Vgl. auch Schriften des Vereins für Soz. Pol. Bd. I, S. 79 ff.

zulezt deshalb, weil ihre Reformvorschläge in einer Zeit fast allgemeinen wirtschaftlichen Aufschwunges und nie geahnter Entwicklung erhoben wurden.

Trotzdem blieb die Institution des Aufsichtsrats der AG. in der Öffentlichkeit und Tagespresse eine problematische Angelegenheit. Besonders wenn wieder einmal eine große Aktiengesellschaft zusammenbrach, häuften sich die Klagen über die mangelhafte Ausübung der Überwachungspflicht durch den Aufsichtsrat, unzweckmäßige Auswahl der Mitglieder, zu starke Rücksichtnahme auf rein „repräsentative“ Persönlichkeiten.¹ Auch Art und Höhe der Bezüge des Aufsichtsrats, unzweckmäßige Auswahl der Mitglieder, zu starke Rücksichtnahme häufig das Schwergewicht der Verwaltung vom Vorstand, dem offiziellen Verwaltungs- und Exekutivorgan der Gesellschaft, weg auf den Aufsichtsrat und besonders dessen Vorsitzenden verlagert und damit der Aufsichtsrat zum Richter in eigener Sache werde.

Eine weitere gesetzliche Kontrolle lag daneben wohl in den Publikationsvorschriften begründet, aber auch hier mehrten sich besonders in kritischen Zeiten die Klagen über die Dürftigkeit der Geschäftsberichte, über die Undurchsichtigkeit und mangelhafte Aufgliederung der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, über die Legung von stillen Reserven.

An Vorschlägen, wie der vielfachen Unwirksamkeit der Aufsichtsratskontrolle abgeholfen werden sollte, hat es dabei die ganze Zeit über wahrlich nicht gefehlt. Im folgenden sollen nur die wichtigsten Gesichtspunkte herausgestellt werden, die in der Literatur und Öffentlichkeit eine besondere Rolle spielten.

Am wenigsten Anklang fand die von Zeit zu Zeit auftauchende Idee, für die Aktiengesellschaften im allgemeinen oder für die Gesellschaften gewisser Wirtschaftszweige, insbesondere die privaten Bankinstitute, ein staatliches Aufsichtsamt zu schaffen.²

Wenn trotzdem (im Jahre 1901) durch das Gesetz über die privaten Versicherungsunternehmen das „Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung“ zur Beaufsichtigung aller privaten Versicherungsunternehmungen errichtet wurde, so findet diese Tatsache vor allem darin ihre Erklärung, daß für die Versicherungsunternehmungen schon vorher eine staatliche Aufsicht bestand. Nur war diese Aufsicht auf dem Recht der Länder aufgebaut, wodurch eine erhebliche Rechtsunsicherheit zum Leidwesen der Versicherten wie der Versicherer selbst gegeben war. Das Gesetz von 1901 brachte deshalb weniger einen neuen materiellen Zustand als vielmehr eine längst ersehnte Vereinheitlichung und Klärung in den Rechtsverhältnissen der Versicherungsunternehmungen.³

¹ Über die Kumulation von Aufsichtsratsposten, vgl. bes. C. Hiller, Der ökonomische Hintergrund der geplanten Aktienrechtsform, Münster 1932, S. 12 ff.

² Ein staatliches „Control“amt wurde sogar in den vorerwähnten Besprechungen über die Reform des Aktienwesens beim Verein für Sozialpolitik abgelehnt (s. Schriften des Vereins für Soz. Pol. Bd. I, S. 81).

³ Vgl. insbesondere F. R. Buchner, Die Versicherungsaufsicht in Deutschland, Leipzig und Berlin 1938, S. 8 ff.

Die Schaffung einer Staatsaufsicht speziell für die privaten Kreditinstitute war besonders gelegentlich der Bankenquete von 1908/09 eingehend erörtert, aber zuletzt abgelehnt worden. Für die staatliche Aufsicht hatten sich besonders die beiden wirtschaftlichen Sachverständigen und Professoren Gg. Obst und Adolf Wagner eingesetzt. Außerdem hat im folgenden Jahr die Bankgesetzkommission des Reichstags auf Grund von Ausführungen des Bankdirektor Roland-Lücke und wiederum Prof. Obst die Einsetzung eines Aufsichtsamts für das Bankwesen beantragt. Erst zwei Dezennien später griff bekanntlich der Gesetzgeber diesen Gedanken erneut auf und setzte den „Reichskommissar für das Kreditwesen“ ein.¹

Aber im allgemeinen fand die Idee einer unmittelbaren Staatsaufsicht über die Betriebe der deutschen Großwirtschaft wenig Freunde, sondern stieß vielmehr fast allenthalben auf unbedingten, harten Widerstand. Der überwiegende Teil der zahlreichen Äußerungen ging vielmehr dahin, wenn eine Reformbedürftigkeit nicht überhaupt negiert wurde, daß die einschlägige Vorschrift des § 246 HGB. um- oder höchstens ausgebaut werden müßte. Die Kontrollpflichten des Aufsichtsrats müßten genauer umschrieben werden, meinten die einen, oder die Haftung des Aufsichtsrats müßte erweitert werden, sagten andere, Dritte traten dafür ein, daß den Aufsichtsratsmitgliedern Rechnungsprüfer beigegeben werden sollten. Eine einheitliche Auffassung konnte jedenfalls nicht erzielt werden, so daß man über ein endloses Zerreden des Problems auf dieser Basis nie hinauskam, bis schließlich das Reichsjustizministerium von sich aus, z. T. auf Anregungen aus der Wirtschaft selbst heraus, Ende des zweiten Jahrzehnts dieses Jahrhunderts eingriff und allen Bedenklichkeiten zum Troß dem Diskutieren ein Ende bereitete.

Die Lösung war zwar für die verschiedenen „reformbedürftigen“ Wirtschaftsbereiche keine einheitliche, dennoch wurde sie überwiegend in einer Richtung gesucht, die bisher neben der unmittelbaren Staatsaufsicht, besonders bei den Juristen, am meisten mit Skepsis, wenn nicht mit ausgesprochener Ablehnung bedacht worden war, in der Einführung von Pflichtprüfungen.

Es war bereits davon die Rede, daß die Kathedersozialisten schon Anfang der siebziger Jahre für ein von der Gesellschaft unabhängiges Kontrollorgan für alle Aktiengesellschaften eingetreten sind. Bis etwa um die Jahrhundertwende war dieser Gedanke kaum mehr aufgetaucht. Erst um diese Zeit wurde er von den damaligen Trägern des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, den Bücherrevisoren und den neu entstehenden Treuhandgesellschaften neben einigen wenigen Juristen erneut aufgegriffen und nun mit allem Nachdruck verfolgt.

¹ Vgl. insbesondere Gg. Obst, Geld-, Bank- und Börsenwesen, 30. Aufl., Stuttgart (1937), S. 159 ff. Das Gutachten, das D. 1908 erstattete, ist abgedruckt in seinem Wert: Bankgeschäft Bb. II 6. (ältere) Aufl., Stuttgart 1923, S. 576 ff. — Nur die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute sowie die das Realkreditgeschäft pflegenden Institute unterlagen früher einer staatlichen Beaufsichtigung.

Auf ihre Argumentation und Einzelvorschläge, insbesondere die des maßgeblichsten Berufsverbandes der Bücherrevisoren, des „Verbandes deutscher Bücherrevisoren“ (VDB.), sei im folgenden wieder näher eingegangen.

Es muß jedoch noch vorausgeschickt werden, daß sich in den letzten Jahrzehnten des vorigen Jahrhunderts das freiwillige Wirtschaftsprüfungsweisen in Deutschland¹ einer ständig wachsenden Bedeutung erfreute und sich besonders bei den größeren deutschen Aktiengesellschaften und unter ihnen wiederum bei den Konzernverbundenen Gesellschaften eine freiwillige Jahresabschlußprüfung einbürgerte.²

Knapp vor Ende des vorigen Jahrhunderts gegründet, setzte der Verband Deutscher Bücherrevisoren (VDB.) schon auf dem ersten Verbandstag in Berlin (22. bis 23. September 1905) das Thema „Lücken im Revisionswesen der Aktiengesellschaften“ auf die Tagesordnung.³ Der Redner ging davon aus, daß die einzige Revisionsbestimmung des damaligen Aktienrechts (§ 246 HGB.) praktisch unwirksam sei. Der als Kontrollorgan bestellte Aufsichtsrat habe im Regelfall weder die Zeit noch die Sachkenntnisse, um den ganzen Geschäftsgang und das gesamte Rechnungswesen ordnungsmäßig zu prüfen. Einer Hilfe dürfe sich nach eben dem § 246 HGB. der Aufsichtsrat aber nicht bedienen, wenngleich es praktisch häufig geschehe, falls nicht die Direktion dem beigezogenen Revisor die Einsicht in die Bücher gerade unter Berufung auf § 246 HGB. verweigere. Seit Jahren fordere daher sein Verband in Erkenntnis der Mangelhaftigkeit der Kontrolle der Aktiengesellschaften die Bestellung von behördlich zugelassenen Revisoren, die gänzlich unabhängig von Vorstand und Aufsichtsrat sein müßten und etwa vierteljährliche Berichte an die Handelskammer zu erstatten hätten. Diese Berichte müßten der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Den Aktionären müsse durch gesetzliche Anordnung derselbe Schutz zuteil werden, wie den Mitgliedern der eingetragenen Genossenschaften seit dem Gesetz von 1889. Interessant ist auch die Begründung: „Sind doch die Ziele im Grunde genau dieselben, den Aktionären und den Genossenschaftsmitgliedern eine möglichst hohe und möglichst sichere Rente zu schaffen.“ Als Träger der Revision könnten ernstlich nur die zur Verschwiegenheit verpflichteten, öffentlich angestellten beeidigten Bücherrevisoren in Betracht kommen. Ihre Tätigkeit solle jedoch — um einem zu erwartenden Einwand zuvorzukommen — keineswegs zu einer Bevormundung der Direktion noch zu einer Aufhebung der Kontrollfunktion des Aufsichtsrats führen; es solle im Gegenteil dem Aufsichtsrat die Erfüllung seiner Kontrollpflicht nur erleichtert werden. Die Bestrebungen des Verbandes der Bücherrevisoren gingen also dahin, durch gesetzliche Bestimmungen, ähnlich

¹ Wie vor allem auch in England und anderen wirtschaftlich hoch entwickelten europäischen Staaten. Vgl. Sillén, Internationaler Überblick über das Revisions- und Treuhandwesen, Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. X, S. 1 ff.

² Vgl. Klausing, Reform des Aktienrechts. Berlin 1933. S. 173 ff. Er spricht davon, daß sich etwa 60% aller deutschen Aktiengesellschaften freiwillig prüfen ließen.

³ S. Vorträge auf I. Verbandstag d. VDB. (1905) Berlin, S. 20 ff.

den englischen¹, alle Aktiengesellschaften zu zwingen, ihr gesamtes Buch- und Rechnungswesen ständig unter die Kontrolle beeidigter Bücherrevisoren zu stellen, von ihnen die Bilanzen beglaubigen und gleichzeitig bescheinigen zu lassen, daß sie die Bücher das ganze Jahr hindurch ständig revidiert haben. Der Revisionsbericht solle dann der Generalversammlung vorgelegt werden. Im Bericht sei ausdrücklich zu vermerken, ob dem Revisor die Vorlage irgendwelcher Bücher oder „Skripturen“ verweigert wurde. Die Erfüllung dieser Forderung diene „der Allgemeinheit mit ihrem Aktienbesitz“, ebenso „wie den Direktionen und dem Aufsichtsrat der Aktiengesellschaften“.

Bereits auf dem nächsten Verbandstag (in Leipzig am 21. und 22. September 1906) erstattete derselbe Redner ein zweites Referat „Über die Notwendigkeit der Prüfungen der Bilanzen von Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung durch unabhängige beeidigte Bücherrevisoren“.² Neue Argumente werden beigebracht: Die Vorstände dieser Gesellschaften teilen ihre Verantwortung und Haftung für Unregelmäßigkeiten im Betrieb mit dem bestellten Revisor; jeder Aktionär, Genosse oder Anteilscheinhaber wird einem Unternehmen von vornherein mit größerem Vertrauen begegnen, wenn er weiß, daß ein beeidigter Bücherrevisor, also ein von der Behörde anerkannter Fachmann, eine Prüfung der geschäftlichen Verhältnisse, der Bücher und der Bilanzen vorgenommen hat. Das kann umso mehr geschehen, als die Revision nicht bloß eine rechnerische Kontrolle der Zahlen der Buchhaltung sein soll, sondern eine Prüfung darauf, ob „in der Tat alles bei der revidierten Gesellschaft sich in dem Zustand befindet, in dem es sich befinden soll“. Darüber hinaus ist die noch wichtigere Aufgabe, „aus der zu prüfenden Buchführung zu konstatieren, ob der Inhaber eines Geschäfts oder die Verwaltung einer Gesellschaft richtig und ordentlich gewirtschaftet hat und wie der Gewinn entstanden ist, vor allem aber, wo die Quellen etwaiger Verluste zu suchen sind“. Der Bücherrevisor muß zur „direkten Vertrauensperson“ des Unternehmens werden.

Der Redner berichtet dann noch, wie er bereits auf dem letzten Verbandstage die gleiche Forderung erhoben habe, wie alle Verbandskollegen mit Einhelligkeit sich ihm angeschlossen hätten, er aber mit seinen Forderungen im übrigen „einsam wie der Prediger in der Wüste“ gestanden habe. „Der Deutsche Juristentag“ vom 11. September 1906 in Kiel habe sich aber inzwischen den Forderungen des Verbandes fast vollständig angeschlossen.³

¹ Im englischen Aktienrecht ist seit den Gesetzen von 1862 und 1879 eine freiwillige, seit dem Gesetz von 1900 eine obligatorische Revision für sämtliche incorporated companies vorgesehen.

² S. Vorträge auf dem II. Verbandstag d. VDB. (1906), Berlin, S. 51 ff.

³ Hier hat sich der Redner einige rhetorische Freiheiten erlaubt, indem einerseits auch vorher schon einige Juristen und Nationalökonomten sich für eine Zwangsrevision ausgesprochen hatten, andererseits hat sich der Juristentag von 1906 lediglich — und dies mit starkem Vorbehalt — für die obligatorische Jahresbilanzrevision für Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von einer Million an ausgesprochen.

In diesen Letztern ist dann im Bericht über die Verbandstagung in Leipzig die im Anschluß an diesen Vortrag vom Plenum gefaßte Resolution abgedruckt: „Es ist dringend erforderlich, bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Gewerkschaften durch von der Generalversammlung auf mindestens ein Jahr zu wählende unabhängige, selbständige, beeidete Bücherrevisoren die Prüfung der Jahresrechnung gesetzlich einzuführen, der mindestens vierteljährliche Revisionen der Buchführung und des Geschäftsbetriebes vorangegangen sein müssen. Alle Berichte des Revisors sind der Handelskammer, der letzte Bericht mindestens 14 Tage vor Einberufung der Generalversammlung, zur öffentlichen Einsicht einzureichen. Der Revisor soll in der Generalversammlung anwesend sein und muß auf seinen Wunsch oder auf das Verlangen eines Stimmberechtigten gehört werden.“

Den Forderungen des Verbands Deutscher Bücherrevisoren schlossen sich im Laufe der Jahre auch mehrere Industrie- und Handelskammern an. So konnte E. Römer auf der (6.) Frankfurter Tagung des Verbandes (am 10. und 11. September 1910),¹ auf der er unter dem Thema „Deutsches Revisionswesen“ eine heißblütige Rede für die Einführung der Pflichtrevision und wider ihre Gegner hielt, über Äußerungen verschiedener Handelskammern berichten, die sich ebenfalls im Sinn der Forderungen des VDB. aussprachen. So sei im Organ der mitteldeutschen Handelskammern, der Zeitschrift „Die Handelskammer“, herausgegeben von Handelskammer Syndikus v. Boeningh in Halberstadt, im Jahrgang 1908 in einem Artikel ausdrücklich auf die beeidigten Bücherrevisoren als zukünftige Pflichtrevisoren der deutschen Aktiengesellschaften hingewiesen worden. Im gleichen Jahre habe die „Monatsschrift für Handel, Industrie und Schifffahrt, amtliches Organ der Handelskammer zu Halberstadt“, einen Artikel Römers mit einer scharfen Auslassung gegen die mit den Mitgliedern des Verbandes in Konkurrenz stehenden Revisionsgesellschaften aufgenommen. Des weiteren habe die Magdeburger Handelskammer bei der Herausgabe eines Verzeichnisses der beeidigten Bücherrevisoren auf den in der „Bank“ veröffentlichten Artikel „Revisionsgesellschaften“ von A. Landburg hingewiesen, der ausführe, daß die Zwangsrevision (wie sie in England bestehe) „ein Ziel darstelle, das aufs innerste zu wünschen sei“.

Nach dem Weltkriege fand nach siebenjähriger Unterbrechung im Jahre 1919 der 10. Verbandstag des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren statt. Der neue rührige Verbandssyndikus R. Fischer erhob sofort auf dieser ersten Zusammenkunft das Wort zu einem Vortrag: „Die Notwendigkeit der Einführung der laufenden Revision der Buchführung und Bilanzen von Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung“. Auch Fischer geht von der Reformbedürftigkeit des Aufsichtsrats der Aktiengesellschaften aus und kommt unter Ablehnung aller übrigen Verbesserungsvorschläge (vor allem auch der Einführung einer Kontrolle durch besondere Revisoren neben der bisherigen Kontrolltätigkeit des bisherigen Aufsichtsrats) zu dem Schlusse: Die gesamte rechnerische Kon-

¹ S. Vorträge auf d. VI. Verbandstag d. VDB. (1910), Berlin, S. 5 ff.

trolle ist vom Aufsichtsrat loszulösen und besonderen Revisoren zu übertragen, eine Ansicht, die zwar selten vertreten werde. Neben wenigen anderen finde sie sich nur bei Falk „Die Reform des Aufsichtsrats der deutschen Aktiengesellschaft“ (Frankfurt 1914). Im Gegensatz zu Falk, der sich vor allem darauf stützt, daß eine ständige und erschöpfende Kontrolltätigkeit für den Aufsichtsrat praktisch unmöglich sei, begründet Fischer seine Stellungnahme damit, „daß der deutsche Gesetzgeber den Aufsichtsrat überhaupt falsch konstruiert hat“. Wenn auch schon das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch dem Organ zwischen Vorstand und Generalversammlung, dem Aufsichtsrat, Kontrollaufgaben zugewiesen hat, wobei die ratio legis nicht mehr eindeutig ermittelt werden könne,¹ so legte die Praxis dem Aufsichtsrat nach wie vor Verwaltungsfunktion bei. Der Gesetzgeber hätte ihm jedoch sämtliche Verwaltungsbefugnisse verbieten müssen. So aber ist der Aufsichtsrat im weitesten Umfange Kontrolleur seiner eigenen Geschäftsführung geworden. Später sich als verfehlt erwiesene Maßnahmen sind gemeinsame Beschlüsse vom Vorstand und Aufsichtsrat, und der Aufsichtsrat hat deshalb ebenso ein Interesse, eingetretene oder mögliche Verluste der Generalversammlung und der Öffentlichkeit zu verschweigen wie der Vorstand. Diese Prüfung kann nur von unabhängigen Revisoren durchgeführt werden.

Nachdem die Großaktionäre in der Regel mit im Vorstand und Aufsichtsrat sitzen, sind ferner weder Vorstand noch Aufsichtsrat noch die Generalversammlung geeignet, die Revisoren zu benennen, sondern nur eine Stelle, die der Unternehmung völlig unparteiisch gegenübersteht, das ist die Handelskammer oder gegebenenfalls das Registergericht.

Abzulehnen ist auch die staatliche Kontrolle der Aktiengesellschaften, die sich weder für die deutschen Gesellschaften vor 1870 noch in den siebziger Jahren für die österreichischen Gesellschaften, von denen damals fast $\frac{2}{3}$ zusammenbrachen, bewährte. Soweit sie besteht, wie für Hypothekenbanken, stellt sie eine rein formale Kontrolle dar.

Der WDB. führte seinen Kampf unentwegt weiter, bis die Aktienrechtsnovelle kam. Im Jahre 1930 faßte er seine Argumente nochmals in einer Denkschrift: „Zur Reform des Aktienrechts“ zusammen.² Neu ist darin nur, daß hiernach die Bestellung der Pflichtrevisoren durch den Aufsichtsrat erfolgen soll. Darüber hinaus macht die Schrift allerdings auch ganz konkrete Vorschläge über die Durchführung der Pflichtprüfung, so über den Inhalt des Prüfungsberichts. Auch die Gebührenfrage wird angeschnitten. Gebührenstreitigkeiten sollen durch Schiedsgerichte bei den Industrie- und Handelskammern ihre Erledigung finden. Für die ordnungsmäßige Kontrolle tragen die Revisoren die alleinige zivil- und strafrechtliche Haftung. Gegebenenfalls soll der Aufsichtsrat bei der Bestellung der Revisoren prüfen, ob der Revisor durch eigenes Vermögen oder durch eine Haftpflichtversicherung gedeckt ist. Die Denkschrift endet mit einem paragraphierten Gesetzesänderungsvorschlag.

¹ Vgl. Passow, in Zeitschrift f. d. gef. Handelsrecht, 64. Bd. (1909), S. 27.

² G. A. Gloedner Verlag, Leipzig 1930.

In der Aktienrechtsnovelle von 1931 fand ein sehr erheblicher Teil der in der Denkschrift niedergelegten Forderungen ihre Verwirklichung,¹ wenn auch die Pflichtprüfungen, vor allem die Pflichtabschlußprüfung der Aktiengesellschaften, nur dem Teil der beeidigten Bücherrevisoren vorbehalten wurden, die sich die Qualifikation eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers erwerben konnten.

Der Forderung des VDB. schließt sich eng W. Voß als einer der maßgebendsten Vertreter des Verbandes in seinem Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen² an, wie auch insbesondere in seiner monographischen Schrift „Die obligatorische Revision im Rahmen der Reform des Aktienrechts“,³ ferner bei einem Vortrag auf der Jahrestagung des VDB. 1928.⁴ Das gleiche gilt für F. Büniger, dem seinerzeitigen Vorsitzenden des Verbandes, im „Grundriß der Betriebswirtschaftslehre“, Bd. X, Revisions- und Treuhandwesen.⁵

W. Voß betont — dies sei noch besonders herausgestellt — in der genannten monographischen Arbeit, daß in dem sachverständigen und unabhängigen Revisor ein Organ geschaffen werden könne, das „als Vertrauensperson beider Parteien und als desinteressierter Wahrer der Gesellschaftsinteressen ein Mittler zwischen den einseitigen Interessen der Verwaltung und den einseitigen Interessen der Aktionäre sein könnte“. Der Wirtschaftsprüfer soll „ein Instrument der Wirtschaft“ sein, was dahin zu verstehen sei, daß er nicht den Interessen der einen oder anderen Partei zu dienen habe, sondern „ausschlaggebend sind allein die Interessen der Gesellschaft“.

Unterstützt wurde der Verband Deutscher Bücherrevisoren außerdem — ohne daß darauf näher eingegangen werden könnte — von einem großen Teil der Handelspresse, soweit sie an einer Erweiterung der Publizität der Aktiengesellschaften interessiert war.⁶

Die Juristen verhielten sich zu der Einführung von Pflichtprüfungen überwiegend ablehnend, wiewohl das Problem wiederholt auf den Sitzungen des Juristentages erörtert wurde. Auf die Stellungnahme auf dem Kieler Juristentag 1906 wurde bereits kurz hingewiesen. Eine besonders eingehende Aussprache fand 20 Jahre später auf dem 34. deutschen Juristentag in Köln über dieses Thema statt. Der Hauptreferent kam zu einer eindeutigen Ablehnung, während sich Albert Pinner grundsätzlich dafür aussprach, obwohl auch er sich keinen großen Hoffnungen über die Wirksamkeit der Pflichtprüfungen hingab.⁷

Die auf der Kölner Sitzung eingesetzte Aktienrechtskommission verhielt sich gleichfalls noch ablehnend. Dem Gedanken der Pflichtrevision könne erst dann näher getreten werden, wenn die steuerliche und handelsrechtliche Revision zu-

¹ Insofern erscheint es auch gerechtfertigt, wenn hierüber so eingehend berichtet wurde.

² Stuttgart 1930, S. 243 ff.

³ Berlin 1927.

⁴ Vorträge, gehalten auf den Verbandstagen des VDB. (1928), Berlin.

⁵ Leipzig 1926, S. 73.

⁶ Vgl. Klausing, Reform des Aktienrechts. Berlin 1933, S. 175, ferner Geldmacher, in: Öffentl. Hand und Wirtschaftsgealtung, 1930, S. 521.

⁷ S. Protokolle des 34. Juristentages, S. 650.

sammengefaßt würden, und vor allem wurde immer wieder von den Juristen betont, daß in Deutschland nicht genügend geeignete Prüfer zur Durchführung der Pflichtprüfung vorhanden seien.¹

Negativ stellte sich sogar noch ausdrücklich der Deutsche Juristentag 1930 auf seiner Tagung in Salzburg. Man brachte die gleichen Argumente gegen die Pflichtprüfungen, nur mit der Abwandlung, daß ohnedies „die Gesellschaften von den Finanzämtern revidiert würden“. R. Passow weist in seiner Broschüre „Der Strukturwandel der AG. im Licht der Wirtschaftsenquete“² dieses Argument entschieden zurück: „Denn daß die finanzamtliche Buch- und Betriebsprüfung ganz andere Zwecke verfolgt, ist doch allgemein bekannt, und daß die Berichte der Finanzprüfer nicht den Aktionären und der Öffentlichkeit vorgelegt werden, hat sich auch schon ziemlich weit herumgesprochen“. Zimmerlin meint Passow, sei der damals erstattete Bericht keineswegs die Meinung der Mehrheit des Juristentages oder gar der Mehrzahl der deutschen Juristen, sondern nur das Werk einer kleinen Zahl von Juristen.³

Das Reichsjustizministerium seinerseits hatte in den die Aktienrechtsreform betreffenden Fragebogen, die im Jahre 1929 an die Wirtschaft hinausgingen, die Pflichtprüfung verhältnismäßig eingehend berücksichtigt. Die ersten großen Zusammenbrüche in diesem Jahre, insbesondere der „Favag“ taten das ihre.⁴ Der erste Entwurf des Aktiengesetzes von 1930 enthielt ebenfalls Bestimmungen über die Pflichtrevision. Weitere Zusammenbrüche folgten in den Jahren 1930 bis 1931. Sie schienen eine deutliche Sprache zu reden; der Aufsichtsrat dieser zusammengebrochenen Gesellschaften schien in der Tat über die wirklichen Vorgänge nicht informiert zu sein.

Bei der Einführung der Pflichtprüfungen soll allerdings auch, wie manche behaupten, die Tatsache eine nicht unerhebliche Rolle gespielt haben, daß schon in früheren Jahren ausländische Kreditgeber, besonders die amerikanischen und englischen, die Gewährung großer Kredite von einer Revision eigener Revisoren oder Revisionsgesellschaften abhängig machten und so der Boden für die Einführung der Pflichtprüfung in der Wirtschaft selbst bereitet gemacht worden sei.⁵

Die Aktienrechtsnovelle sprach zunächst grundsätzlich die Prüfungspflicht des jährlichen Abschlusses aller Aktiengesellschaften aus, setzte die einschlägigen Bestimmungen jedoch erst stufenweise, besonders mit Rücksicht auf die gleichzeitig erfolgende Prüfung der für die Durchführung der Pflichtprüfung allein berechtigten öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer in Kraft.⁶

Daneben wurde unabhängig, aber doch in gleichartiger Konstruktion, die

¹ Vgl. z. B. Berliner Tageblatt v. 19. 8. 1930.

² S. 49.

³ Anderer Ansicht jedoch Bondi, Neue Wege des Aktienrechts, S. 12 ff.

⁴ Vgl. Gutachten über das Rechnungswesen der Trkf.Allg.Versl.AG., erstattet von Prof. Dr. W. Kalveram.

⁵ Vgl. Klausung, Reform des Aktienrechts. Berlin 1933, S. 178.

⁶ Durch die 1. DWD. vom 15. 12. 1931 (RGBl. I, S. 760).

jährliche Rechnungsablußprüfung für alle größeren privaten Versicherungen und Bausparkassen durch das Versicherungsaufsichtsgesetz eingeführt, noch im Dezember des gleichen Jahres die jährliche Rechnungsablußprüfung der Betriebe aller zugelassenen Lagerhausanstalten, nachdem im Oktober auch die Jahresablußprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand eine grundsätzliche gesetzliche Regelung erfahren hatte. Hierüber sei im folgenden Kapitel näher die Rede.

Für die privaten Kreditinstitute wurde zunächst in der Notverordnung vom 19. 9. 31 bei der Reichsbank ein Kuratorium für das Bankgewerbe bestellt, daneben ein Reichskommissar für das Bankgewerbe (später: für das Kreditwesen), dem ein weitgehendes Auskunftsrecht und ausdrücklich auch die Befugnis zur Prüfung der Banken eingeräumt wurde. Einer jährlichen Ablußprüfung wurden jedoch zunächst nur die Aktienbanken auf Grund der allgemeinen Vorschriften für Aktiengesellschaften unterworfen. Erst durch die W.D. über die Prüfung der Jahresablußprüfung von Kreditinstituten v. 7. 7. 37 (RGBl. I S. 763) zu dem vorausgegangenen Rahmengesetz „über die Prüfung von Jahresablässen“ v. 3. 6. 37 (RGBl. I S. 607) erfolgte dann unter Beibehaltung der unmittelbaren Staatsaufsicht durch den Reichskommissar für das Kreditwesen (jetzt Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen) die Einführung der jährlichen Pflichtablußprüfung für alle übrigen privaten Kreditinstitute.¹

Daneben läuft, anfangs völlig getrennt, die Entwicklung der Depotprüfung, wenn auch sie ihre letzte Wurzel in der Wirtschaftskrise des endenden zweiten und beginnenden dritten Jahrzehnts dieses Jahrhunderts hat. Der damalige Zentralverband des Deutschen Bank- und Bankiergewerbes, dem fast alle privaten Bankinstitute angehörten, hatte von sich aus im Jahre 1932 den „Verein für Depotprüfung“ ins Leben gerufen, der bei allen dem Verband angeschlossenen Banken jährlich eine Prüfung der Depots vornehmen sollte. Bereits im Herbst 1933 erteilte jedoch der damalige Reichskommissar für das Bankgewerbe dem Verein den öffentlichen Auftrag zur Durchführung dieser Prüfungen. Im Kreditwesengesetz vom 5. 12. 1934 (RGBl. I S. 1203) fand dann die Depotprüfung ihre eigentliche gesetzliche Verankerung.²

4. Die Einführung der Pflichtprüfung für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.

Die ebenso lange wie abwechslungsreiche Geschichte des Prüfungswesens der öffentlichen Wirtschaft, sofern es nur die öffentliche Haushaltswirtschaft und deren Rechnungsführung betrifft, sei hier nur am Rande erwähnt. Bekanntlich ist dieses Prüfungswesen so alt wie die staatliche Finanzwirtschaft selbst und bis in die Zeit Ägyptens nachweisbar. Neben anderen unterrichtet über diese

¹ Vgl. Gutowski, Das Prüfungswesen der Kreditinstitute, Zahlungsverf. u. Bankbetr. 1937, S. 165 ff., Verf., Das Pflichtprüfungswesen der Kreditinstitute, W.Z. 1937, S. 285 ff.

² Richter, Art. Depotprüfung i. G. f. B. II. Aufl. Bd. I, Sp. 1389 ff.

ungemein interessante Entwicklung von den ersten Anfängen bis in die neueste Zeit hinein besonders gut das Standardwerk von W. Loß: Finanzwissenschaft (2. Aufl. S. 174 ff.), worauf hier verwiesen sei.

Wenn auf diese Entwicklungsgeschichte hier nicht näher eingegangen zu werden braucht, so berechtigt hierzu nicht so sehr ein innerer Grund, denn auch dieses Prüfungswesen diene der Feststellung der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungsführung und Rechnungslegung. Es wird jedoch nicht zum Pflichtprüfungswesen im eigentlichen Sinne gerechnet¹. Zum Pflichtprüfungswesen zählen vielmehr nur die Pflichtprüfungen für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, die erst in allerjüngster Zeit eingeführt wurden.

Den Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand kommt in Deutschland im Rahmen der gesamten öffentlichen Finanzwirtschaft erst in den letzten Jahrzehnten eine maßgebende Bedeutung zu. Soweit früher bereits solche erwerbswirtschaftlichen Betätigungen der öffentlichen Hand vorkamen, unterlagen sie selbstverständlich der besonderen Aufsicht der hierfür eingesetzten öffentlichen Kontrollorgane wie der allgemeinen finanzwirtschaftlichen Prüfung. Es war jedoch im allgemeinen kein Bedürfnis vorhanden, diese öffentlichen Betriebe anders zu behandeln und sie einer Sonderregelung zu unterwerfen. Das gilt selbst für die von Kommunen und Kommunalverbänden bzw. von Ländern unterhaltenen öffentlichen Sparkassen² und sonstigen öffentlichen Kreditinstitute wie auch für die überwiegend von den Ländern unterhaltenen Betriebe der Verkehrswirtschaft und für die öffentlichen Versicherungsanstalten, die alle zugleich mit der Entwicklung der deutschen privaten Wirtschaft im vorigen Jahrhundert, z. T. in unmittelbarer Wechselwirkung, zur Blüte kamen.

Diese Aufsichtsform konnte im allgemeinen noch bis zu Ende des vorigen Jahrhunderts hinein durchaus genügen, also solange, als sich die deutsche Privatwirtschaft in einem Stadium des Aufblühens und der Expansion befand. Ein

¹ Vgl. oben S. 4.

² Vgl. insb. Gutowski, Das Prüfungswesen der Sparkassen, in: Die nationale Wirtschaft 1937 S. 265 ff. G. schildert in diesem Aufsatz, daß das Prüfungswesen der Sparkassen aus zwei Wurzeln entstanden sei: aus der staatlichen Überwachung und der Selbstverwaltungsaufgabe der Sparkassenverbände. Schon das erste Sparkassengesetz, das Preussische Sparkassenreglement von 1839, sah eine Prüfung der Sparkassen vor. Die Oberpräsidenten und Regierungen waren hiernach verpflichtet, sich von der Zweckmäßigkeit und Ordnung des Betriebes dieser Institute zu überzeugen, außerordentliche Kassenrevisionen vorzunehmen usw. Die in großen Zeitabständen vorgenommenen Prüfungen haben sich auf die Feststellung der rechnerischen Richtigkeit und der formalen Ordnungsmäßigkeit beschränkt. Seit der Gründung der Sparkassenverbände in den 80er Jahren des vorigen Jahrhunderts wurde dann die Prüfung und zwar im Sinn einer sog. materiellen Revision als Selbstverwaltungsaufgabe der Verbände angesehen, wenn auch zunächst auf freiwilliger Basis und neben der staatlichen Aufsichtsprüfung. Erst im Jahre 1925 erfolgte (in Preußen) eine organische Verschmelzung der beiden Prüfungen, indem den Sparkassenverbänden in Anerkennung ihrer Leistungen auf diesem Gebiet die aufsichtsbehördlichen Prüfungen übertragen wurden. Dieser Rechtszustand wurde bis heute im Prinzip beibehalten (vgl. unten S. 48).

Umschwung trat erſt ein, als durch die Kriegs- und Nachkriegsjahre die private Wiſſchaft in ihrer Geſamtheit notleidend zu werden begann und die öffentlichen Betriebe mit in den Ruin zu ziehen drohte. Freilich war inzwiſchen auch durch die notwendige Kriegswiſſchaft und durch den Einfluß planwiſſchaftlicher Ideologien in der Nachkriegszeit der Umfang der öffentlichen Wiſſchaft rapid gewachſen, ſo daß auch inſofern die erwerbſwiſſchaftliche Betätigung der öffentlichen Hand mehr als zuvor das Augenmerk auf ſich zog.¹

Die Formen, in denen ſich dieſe eigenwiſſchaftliche Betätigung des Reiches, der Länder und Gemeinden nach ebenfalls mannigfaltigem Wechſel vollzog und überwiegend heute noch vollzieht, ſind bekannt, ſo daß davon hier nicht weiter geſprochen zu werden braucht. Es wurde jedenfalls um die Zeit nach dem Weltkrieg von ſeiten der privaten Wiſſchaft je länger deſto mehr beanſtandet, daß die „Verſtaatllichung der Wiſſchaft“ ſtändig fortschreite, und je ſtärker ſie fortschritt, deſto ſtärker wurde der Gegendruck, ſo daß ſich die Forderung nach einem Abbau der Regiebetriebe zu Ende der zwanziger Jahre immer größeren Raum verſchaffen konnte. Eben in dieſem Zuſammenhang tauchte auch erſtmals der Gedanke auf, eine neutrale Stelle zu ſchaffen, die in völliger Objektivität unterſuchen ſolle, inwieweit den öffentlichen Betrieben im Einzelfall eine Exiſtenzberechtigung zugeſchrieben werden könne. Dieſe Aufgabe ſollte eine jährliche Pflichtprüfung aller Wiſſchaftsbetriebe der öffentlichen Hand erfüllen. Dieſer Vorſchlag konnte auch inſofern Ausſicht auf Annahme haben, als verſchiedentlich feſtgeſtellt werden mußte, daß ähnlich wie bei manchen Geſellſchaften der privaten Wiſſchaft auch bei dieſen öffentlichen Betrieben nicht immer gerade nach den Grundſätzen eines ordentlichen Kaufmanns verfahren wurde und der Pflichtprüfungsgedanke für die private Wiſſchaft gerade deſhalb in der allerjüngſten Zeit erheblich an Boden gewonnen hatte.

Dieſes mußte in erſter Linie für die Betriebe der Gemeinden und Gemeindeverbände gelten, denn für die Betriebe des Reichs und der Länder hatte man ſchon bald nach dem Weltkrieg der allgemeinen Entwicklung entſprechend Rechnung getragen.

Für das Reich war bereits in der Weimarer Verfaſſung ein erſter Schritt getan worden, indem ſie in Artikel 86 beſtimmte, daß die Rechnungsprüfung über die Verwendung aller Reichseinnahmen durch Reichsgeſetz geregelt werden ſoll. Dieſes Reichsgeſetz war die Reichshaushaltsordnung (RHO.) vom 31. 12. 22 (RGBl. II S. 17).²

¹ Den Gemeinden iſt heute auf Grund des § 67 Abſ. 1 der deutſchen Gemeindeordnung vom 30. 1. 1935 (RGBl. I S. 49) die Neuerrichtung und Erweiterung wiſſchaftlicher Betriebe im allgemeinen unterſagt.

² Inzwiſchen ſind zahlreiche Änderungen dieſes Geſetzes erfolgt. Vgl. inſondere (auch über die Entwicklung) R. Schulze und E. Wagner, Reichshaushaltsordnung, 3. Aufl., Berlin 1934; ſiehe ferner W. Adler in Feſtſchrift für Wiedenfeld: Öffentliche Hand und Wiſſchaftsgeſtaltung, Leipzig 1931, Beitrag: Die Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen S. 66 ff., ſchließlich Sämiſch: Die Kontrolle der ſtaatlichen Finanz-

Die Prüfung der Betriebe des Reiches ist darin verschieden geregelt, je nachdem es sich um Betriebe handelt, die wie Verwaltungszweige im Reich in eigener Regie geführt werden oder um Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschaftsvermögen sich unmittelbar oder mittelbar im alleinigen oder überwiegenden Besitz (mehr als 50%) im Eigentum des Reiches befindet. Die Betriebe des Reiches, die wie Verwaltungszweige geführt werden, werden ebenso geprüft wie die Verwaltungsbehörden, d. h. durch die Rechnungsprüfungsämter und zuletzt vom Rechnungshof des Deutschen Reiches, als der obersten unabhängigen Kontrollstelle des Reiches. Während jedoch bei den Verwaltungsbehörden Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan getrennt erscheinen, ist es nach § 15 RStD. bei entsprechend gearteten Betrieben gestattet, nur das Betriebsergebnis (mit dem voraussichtlichen Saldo) in den Haushaltsplan aufzunehmen (so z. B. bei der Reichsdruckerei).

Bei Unternehmen, an denen das Reich beteiligt ist, steht dem Rechnungshof, auch wenn sämtliche Anteile unmittelbar oder mittelbar im alleinigen Eigentum des Reiches stehen, das Unternehmen also als ein Betrieb des Reiches anzusprechen ist, nur ein beschränktes Recht, das Unternehmen zu prüfen, zu. Der Rechnungshof hat nach § 13 RStD. lediglich die Befugnis, die Betätigung des Reiches als Aktionär oder Gesellschafter des Unternehmens zu prüfen. Diese Prüfung richtet sich gegen den Reichsminister, der die Belange des Reiches als Aktionär oder Gesellschafter des Unternehmens wahrnimmt. Unterlagen dieser Prüfung sind die Inventur, die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung, der Bericht der von dem zuständigen Reichsminister ernannten Aufsichtsratsmitglieder mit den diesen zur Verfügung stehenden Unterlagen sowie die Berichte der Treuhandgesellschaft, die das Unternehmen im Auftrage des zuständigen Reichsministers prüft.¹ Die Prüfung des Unternehmens durch eine dem zuständigen Reichsminister genehme Treuhandgesellschaft soll bei der Beteiligung des Reiches an einem solchen Unternehmen (nach § 48 Abs. 2 RStD.) von vornherein ausbedungen werden. Die Bestimmung der Treuhandgesellschaft bedarf der vorherigen Zustimmung des Rechnungshofes des Deutschen Reiches. Richtlinien für die Prüfung sind zwischen dem zuständigen Reichsminister und dem Rechnungshof zu vereinbaren.²

Nach § 45 c RStD. steht dem Rechnungshof hinsichtlich der Gewährleistung von Schäden und der Bürgschaftsübernahme durch das Reich im allgemeinen das Recht zu, das Unternehmen des Garantie- und Bürgschaftsempfängers zu

wirtschaft, Berlin 1931 und die dort aufgeführte Literatur. — Die wichtigste Neuerung brachte das Gesetz über die 2. Änderung der RStD. vom 13. 12. 1933 (RGBl. II, S. 1007), das „das Rechnungsprüfungsrecht“ den staatsrechtlichen Verhältnissen des Nationalsozialismus anpaßte.

¹ Vgl. Abschnitt IV a der RStD.: Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, §§ 110—117.

² Vgl. Adler, Die Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen (in Festschrift für Wiedenfeld, Leipzig 1931).

prüfen, soweit die Prüfung zur Feststellung der Voraussetzung der Haftung des Reiches erforderlich ist. Ähnliche Bestimmungen enthält § 117 RStD. für die Prüfung des Abschlusses und der Geschäftsführung von Unternehmungen, bei denen dem Reich der Reingewinn zusteht.

Besondere Vorschriften fehlen für die zahlreichen Fälle der subventionierten Unternehmungen, bei denen das Reich wenig oder gar nicht als Gesellschafter beteiligt, wohl aber durch Zuwendungen finanziell stark interessiert ist. Nach Adler,¹ dürften im allgemeinen die Vorschriften des § 48 RStD. sinngemäß anzuwenden sein.

Ähnlich wie für die Betriebe des Reiches wurde in den größeren deutschen Ländern verfahren, so insbesondere in Preußen, wo die Oberrechnungskammer sogar in Personalunion mit dem Rechnungshof des Deutschen Reiches verbunden war.² Manche Länder besaßen freilich ein solches oberstes unabhängiges Prüfungsorgan nicht. Auf Einzelheiten braucht hier vor allem deshalb nicht eingegangen zu werden, weil inzwischen die längst geplante Vereinheitlichung des Rechts durch das Gesetz über die Haushaltsführung, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung der Länder und über die Änderung der RStD. vom 17. 6. 1936 (RGBl. II S. 209) dadurch gründlichst erfolgt ist, als das Prüfungswesen aller Länder auf das Reich übergegangen ist und die obersten Prüfungsbehörden der Länder zu Außenstellen des Rechnungshofes des Deutschen Reiches geworden sind.³

Im allgemeinen weniger fortschrittlich war das Prüfungswesen der Gemeinden und Gemeindeverbände in dieser Zeit, wiewohl P. van Aubel, einer der besten Kenner der Verhältnisse, in seinem Artikel: „Die Organisation des Prüfungswesens der Gemeinden und Gemeindebetriebe“⁴ meint, eine spätere historische Untersuchung werde feststellen, „daß aus der Selbstverwaltung heraus schon vorher (d. h. vor allem, bevor die Einführung der Pflichtabschlußprüfung für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand im Jahre 1931 erfolgte) das Bedürfnis nach einer Ausgestaltung des Prüfungswesens aufgetreten war und, wie es in den Anfängen einer neuen und unregelmäßigen Entwicklung zu sein pflegt, zu den verschiedensten Formen geführt hat“. Immerhin mußten sich das Reich und die Länder — wie oben bereits angedeutet, nicht ohne Druck von seiten der privaten Wirtschaft — der Erneuerung des kommunalen Prüfungswesens annehmen und besonders für die Prüfung der kommunalen Wirtschaftsbetriebe Sorge tragen. Sie konnten allerdings, z. T. sehr weitgehend, auf den

¹ ebenda S. 82.

² Eine Übersicht über die einschlägigen Haushaltsgesetze der Länder — f. bei Schulze-Wagner, Reichshaushaltsordnung, 3. Aufl. 1934, S. 12 ff. — „Richtlinien für die Deutsche Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft zur Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen der Staat (Preußen) beteiligt ist, vom 26. März 1927“ sind abgedruckt bei Adler (in Festschrift für Wiedenfeld 1931) S. 93, ebenso der zugrundeliegende Beschluß des Preussischen Staatsministeriums (S. 92).

³ Vgl. Verf., WZ. 1936, S. 424.

⁴ Betriebsw. 1932 S. 300.

bereits bestehenden gemeindlichen und provinziellen, aus der Selbstverwaltung heraus geschaffenen Prüfungseinrichtungen aufbauen.¹

Der entscheidende Schritt in der einschlägigen Gesetzgebung des Reiches wurde in der Notverordnung vom 6. Oktober 1931 über die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand (RGBl. I S. 562) getan.

Danach sind zur „Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ der Jahresabschluß der von Körperschaften des öffentlichen Rechts unterhaltenen Betriebe, der Betriebe mit eigener Persönlichkeit des öffentlichen Rechts und der Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich oder überwiegend Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen, unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung nach Ablauf eines jeden Haushalts- oder Geschäftsjahres durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen. Die Inkraftsetzung erfolgte durch die DVO. vom 30. 3. 1933 (RGBl. I S. 180), die allerdings auch zugleich eine große Zahl von Ausnahmegestimmungen brachte. Diese DVO. ist vorläufig noch die entscheidende Grundlage für das Prüfungswesen vor allem der kommunalen Wirtschaftsbetriebe. Eine Neuregelung ist nach § 103 der deutschen Gemeindeordnung in Aussicht genommen.² Geplant ist eine dem Reichsminister des Innern unterstehende Körperschaft des öffentlichen Rechts, der „die überörtliche Prüfung des Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesens, der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Verwaltung sowie der wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde“ obliegen soll.³

II. Der Umfang der prüfungspflichtigen Betriebe einschließlich Ausnahmen und Sonderregelungen.

Dem, der sich nur im allgemeinen mit dem deutschen Pflichtprüfungswesen beschäftigt, mag es genügen zu wissen, daß — wovon bisher überwiegend nur die Rede war — gewisse Teilbereiche unserer Wirtschaft nach geltendem Recht einer Pflichtprüfung unterliegen und in welchem Gesetz diese Prüfungspflicht für die einzelnen Teilbereiche — wir nannten sie Pflichtprüfungsgebiete — ausgesprochen ist. Wer jedoch beruflich mit dem Pflichtprüfungswesen und dem Pflichtprüfungsrecht zu tun hat, weiß, daß diese diffusen Vorstellungen keineswegs ausreichen, um im Einzelfall die prüfungsrechtlichen Tatbestände festzustellen. Die Gründe sind folgende:

a) Der Gesetzgeber hat bei verschiedenen Pflichtprüfungsgebieten die Prüfungspflicht für die dem betr. Pflichtprüfungsgebiet zugehörenden Betriebe nicht

¹ Vgl. P. van Aubel, Betriebsw. 1932, S. 302, ferner G. Seydel, in: Ztschr. f. Treuhandwesen. 7. Jahrg., S. 4/5.

² Die z. Bt. für das gesamte gemeindliche Prüfungswesen in Geltung befindlichen Rechtsnormen sind zusammengestellt bei P. van Aubel: Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinden und Gemeindebetrieben, 5. Aufl., Berlin 1938. Besonders dankenswert ist, daß van Aubel in seinem Werk auch das einschlägige, sehr unübersichtliche Landesrecht (S. 372 ff.) behandelt.

³ Vgl. Begründung hierzu, abgedruckt bei P. van Aubel, Amtliche Vorschriften S. 85.

ausnahmslos ausgesprochen, sondern Betriebe bestimmter Art von der Pflichtprüfung entweder überhaupt freigestellt oder aber von der Pflichtprüfung, die ihnen nach dem betr. Gesetz auferlegt würde, weil sie bereits durch eine andere Rechtsnorm prüfungspflichtig sind¹.

b) Das Pflichtprüfungsrecht einiger Pflichtprüfungsgebiete enthält (z. T. neben den Ausnahmebestimmungen unter a) weitgehende Sonderregelungen, die sich z. T. nur entwicklungsgeichtlich, z. T. durch die wirtschaftliche Eigenart der Betriebe, für die diese Sonderregelungen Geltung haben, erklären lassen.

Es dürfte aus diesen Gründen zweckmäßig, wenn nicht notwendig erscheinen, in einem eigenen Abschnitt unter dem Gesichtspunkt des für sie einschlägigen Pflichtprüfungsrechts den Umfang der nach geltendem Recht prüfungspflichtigen Betriebe näher zu umgrenzen und dabei auch die Streitfragen, die sich in der Praxis gerade infolge der komplizierten Rechtsverhältnisse ergeben haben, nicht unberücksichtigt zu lassen.

1. Aktienrechtliche Abschlußprüfung.

Die Vorschrift des § 135 AktG. entspricht dem früheren § 162a HGB., der erstmals grundsätzlich allen deutschen Aktiengesellschaften die Pflichtrevision auferlegte. Wie bereits kurz erwähnt, erfolgte jedoch die tatsächliche Einführung der Pflichtprüfung stufenweise.² Nach der 1. WD. zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften, der WD. über Aktienrecht usw. vom 15. 12. 31 (RGBl. I S. 760), Art. 3 waren zunächst nur die Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von über 3 Millionen prüfungspflichtig und zwar erstmalig für das Geschäftsjahr, das nach dem 30. 9. 31 begonnen hat. Die erste Erweiterung der Prüfungspflicht brachte die 2. DWD. vom 20. 12. 32 (RGBl. I S. 563). Sie bezog auch die Gesellschaften mit einem Grundkapital von über RM. 50 000.— ein und zwar erstmals für das Geschäftsjahr, das vor dem 1. 1. 33 begonnen hatte. Die restlichen Gesellschaften wurden prüfungspflichtig auf Grund der 5. DWD. vom 16. 2. 34 (RGBl. I S. 125) und zwar von dem Geschäftsjahr an, das nach dem 30. 9. 33 begann.

Zugleich mit der ersten Erweiterung des Kreises der prüfungspflichtigen Aktiengesellschaften wurden jedoch die Gesellschaften bestimmter Wirtschaftszweige von der Jahresabschlußprüfung freigestellt:

a) Die Bahnen des allgemeinen Verkehrs und die nebenbahnähnlichen Kleinbahnen, die bis dahin bereits der „Bahnaufsicht“ unterstanden, zunächst begrenzt bis 1934.³ Die 1. DWD. zum Aktiengesetz vom 29. 9. 37

¹ Vgl. hierzu Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1937, S. 1292.

² Vgl. oben S. 33.

³ Bei dieser Gelegenheit wurde (für Preußen durch Erl. d. M.f.Wi.u.A. v. 28. 2. 33 — IV 2129/39 WD., II 3710/33 ZM. [MinBl. f. Wi.u.A. S. 74]) — diese Aufsicht in die sogenannte erweiterte Aufsichtsprüfung umgewandelt, d. h. es mußte von nun ab neben der bisherigen überwiegend technischen Prüfung (auf Betriebssicherheit) auch eine Prüfung

(RGl. I S. 1026) hat auch neuerdings die gleiche Ausnahmevorschrift getroffen (§ 34), wiederum mit einer vorläufigen Beschränkung auf die Geschäftsjahre, die mit dem 31. 12. 38 ablaufen.¹ Die gesetzliche Bestimmung fußt auf der Ermächtigung des Reichsjustizministers (in § 142 Ziff. 2 AktG.), „im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister für Gesellschaften von besonderer Art Ausnahmen von den Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses zuzulassen sowie ergänzende und abweichende Vorschriften zu treffen“. Die erneute Befristung läßt vermuten, daß der Gesetzgeber bestrebt ist, in absehbarer Zeit eine endgültige Regelung zu treffen, um den nun seit Jahren andauernden Schwebeszustand zu beseitigen. Es kann jedoch noch nicht mit Bestimmtheit gesagt werden, ob damit die Freistellung endgültig fallengelassen wird oder aber die Eisenbahnprüfung auch weiterhin einen Sonderbereich darstellen wird.²

b) Die gemeinnützigen Wohnungsaktiengesellschaften, die nach der W.D. vom 1. 12. 30 (RGl. I S. 517) als gemeinnützig anerkannt sind.³

Anstelle der Prüfungspflicht nach dem Aktienrecht tritt hierbei — ohne daß es im Zusammenhang mit der Freistellung (§ 33, Ziff. 2 der 1. W.D. vom 2. 9. 37) erwähnt ist — die Prüfung durch einen zugelassenen genossenschaftlichen Prüfungsverband, dem diese Wohnungsunternehmungen angehören müssen. Es erschien auf jeden Fall zweckmäßig und berechtigt, hier eine Doppelprüfung zu vermeiden. Die Freistellung der gemeinnützigen Wohnungsaktiengesellschaften von der aktienrechtlichen Pflichtprüfung mußte dabei näherliegen, da die Prüfung durch den Genossenschaftsverband nach dem Prüfungsrecht für Genossenschaften durchzuführen ist, die genossenschaftliche Prüfung aber durchweg als umfassender als die aktienrechtliche Abschlußprüfung angesehen wird.⁴

entsprechend den Vorschriften der Aktienrechtsnovelle durchgeführt werden. — Die Ausnahmebestimmung wurde verlängert durch die 9. W.D. vom 8. 7. 37 (RGl. I, S. 493).

¹ Die Freistellung gilt ferner nur für die in § 25 Abs. 2 der 1. W.D. z. AktG. v. 29. 9. 37 (RGl. I S. 1026) eigens aufgeführten Eisenbahnen der allgemeinen Verkehrs- und Kleinbahnen, d. h. 1. die der Aufsicht des Reichsverkehrsministers unterstehenden Eisenbahnen des allgemeinen Verkehrs, 2. in Preußen die nach dem Gesetz über Kleinbahnen und Privatanschlußbahnen vom 28. 7. 1892 (Preuß. Gesetzesf. S. 225) als nebenbahnähnliche Kleinbahnen genehmigten Bahnen, 3. in den übrigen Ländern, die den in Nr. 2 genannten gleichzuerachtenden Bahnen des nicht allgemeinen Verkehrs“. Nach § 34 Abs. 1 Satz 2 der 1. W.D. vom 29. 9. 37 sind die unter Ziff. 3 des § 25 Abs. 2 AktG. bezeichneten Bahnen ferner nur dann freigestellt, „wenn sie der Aufsicht der obersten Landesbehörde unterstehen und diese zur Prüfung der Buchführung und Rechnungslegung befugt ist“.

² Vgl. P. Buchholz, S. f. WBg. II, S. 99 ff. B. weist hier darauf hin, daß die Aufsichtsprüfung der Eisenbahnen auch als erweiterte Aufsichtsprüfung (seit 1933) nicht den Anforderungen einer sachgerechten Prüfung entspreche. Die Aufsichtsprüfer der Reichsbahn seien zur Bornahme materieller Buch- und Bilanzprüfungen nicht befähigt. Vgl. ders., Kongressarchiv 1936 S. 63, ferner J. Nordjick, Ztschr. f. öff. Wirtschaft, 1935 S. 205.

³ Jetzt nach dem G. über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen-Wohnungsgemeinnützigkeitengesetz — WGG. — v. 29. 2. 1940 (RGl. I, S. 438).

⁴ Vgl. unten S. 63. Anders verfuhr der Gesetzgeber jedoch bei den Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand in der Rechtsform der AG., s. hierzu S. 47.

Das Pflichtprüfungsrecht der gemeinnützigen Wohnungsunternehmungen ist jetzt im „Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen — Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz — (WGG. v. 29. 2. 40 [RGBl. I S. 438]) geregelt.¹

e) Die Deutsche Golddiskontbank (§ 33 der 1. DWD. vom 2. 9. 37).

Während im übrigen auch alle Aktiengesellschaften, die als Betriebe der öffentlichen Hand anzusehen sind, der Abschlußprüfung nach den aktienrechtlichen Bestimmungen unterliegen, gilt für die deutsche Golddiskontbank eine Sonderregelung, die § 20 der 3. DWD. z. AktG. v. 21. 12. 1938 (RGBl. I, S. 1839) enthält. Hiernach wird dieses Kreditinstitut, das weitgehend der Aufsicht der Reichsregierung unterliegt, alljährlich vor Feststellung der Bilanz durch eine vom Aufsichtsrat zu bezeichnende, unabhängige Stelle revidiert. Nach Schlegelberger usw.² rechtfertigt sich die Befreiung dieser Bank von der aktienrechtlichen Abschlußprüfung „wegen ihrer Ausnahmestellung als Exportkreditbank“.

Strittig war bis zum Aktiengesetz, ob Abwicklungsbilanzen prüfungspflichtig sind. Die Frage ist durch § 211, Abs. 3 AktG. negativ entschieden; jedoch kann das Registergericht aus wichtigem Grund eine Prüfung des Jahresabschlusses der in Abwicklung befindlichen Gesellschaften anordnen, was nach Schlegelberger usw.³ auch für die Eröffnungsbilanz gilt. Nicht befreit sind Gesellschaften, die sich in stiller Abwicklung befinden.⁴

Für die Zweckmäßigkeit der Prüfungspflicht der Abwicklungsbilanzen ist zur Zeit der Geltung der Aktienrechtsnovelle mit wirtschaftlichen Begründungen insbesondere der Wirtschaftsprüferberuf eingetreten, während die Juristen einschließlich der Rechtsprechung überwiegend eine allgemeine Prüfungspflicht schon damals nicht für notwendig erachteten.⁵

¹ Vgl. unten S. 50, ferner M. von den Hoff, Die Prüfung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in Deutscher Bauvereinskalender 1936, S. 163 ff., Baumgarten ebd. f. S. 91 ff.; E. Kraft, Das Prüfungswesen der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, in: Jahrb. d. deutschen gemeinnützigen Wohnungswesens 1938, Berlin 1939, S. 155 ff.

² Das Aktiengesetz, 3. Aufl., Anm. 1 zu § 33 der 1. DWD.

³ M. a. D., Anm. 10 zu § 211 AktG.

⁴ Vgl. Entscheidung vom 12. 3. 36 — I W § 22/36 — des 1. Ziv. Sen. des Kammergerichts, abgedruckt in WZ. 1936 S. 399, ferner Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Stuttgart 1938, S. 431. Trumpler, Die Bilanz der Aktiengesellschaft nach neuem Aktien- und Steuerrecht, Berlin-Leipzig 1937, S. 343 ff.

⁵ Siehe Potterba, WZ. 1936, S. 270 ff., der sich vor allem mit dem Urteil des RG. vom 21. 3. 35 — I W § 157/35 — auseinandersetzte, das sich gegen die Prüfungspflicht der Liquidationsbilanzen ausgesprochen hatte; ferner Verf., WZ. 1936, S. 456 ff., Buchholz, Kongressarchiv 1936, S. 64, der bereits damals in Zweifel zog, ob es zweckmäßig sei, durch den Registerrichter entscheiden zu lassen, ob die Abschlüsse der Liquidationsgesellschaften geprüft werden sollen. Für diese Lösung war insbesondere Herbig in: Deutsche Justiz 1936, S. 889 eingetreten. Er führte auch im einzelnen die Fälle auf, bei denen seiner Meinung nach der Registerrichter eine Prüfungspflicht aussprechen solle. Vgl. hierzu Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 430 ff., die hervorheben, daß eine Pflichtprüfung insbes. in folgenden Fällen anzuordnen sei:

In Konkurs befindliche Aktiengesellschaften unterliegen nicht mehr den Prüfungsvorschriften des Aktiengesetzes, jedoch die in einem Vergleichsverfahren befindlichen Gesellschaften.¹

Umwandlungsbilanzen sind ebenfalls nicht prüfungspflichtig. Fällt jedoch der Umwandlungstichtag mit dem Stichtag des letzten Geschäftsjahres zusammen, so soll nach Adler-Düring-Schmalz² die Prüfungspflicht für das abgelaufene Geschäftsjahr noch bestehen.³ Dasselbe gelte für die Umwandlungsbilanzen auf Grund des Umwandlungsgesetzes von Kapitalgesellschaften vom 5. 7. 34.⁴

In Auslegung des § 239, Absatz 3 Satz 2 AktG., aber auch aus wirtschaftlichen Erwägungen treten Adler-Düring-Schmalz⁵ und ferner v. Godin-Wilhelmi⁶ für die Prüfungspflicht der Verschmelzungsbilanzen ein.⁷

2. Aktienrechtliche Gründungsprüfung und Sonderprüfung.

Der Gründungsvorgang der Aktiengesellschaften ist seit der Aktienrechtsnovelle von 1884 auf jeden Fall vom Vorstand und Aufsichtsrat zu prüfen. Gehört jedoch ein Mitglied des Vorstandes oder Aufsichtsrats zu den Gründern oder sind für Rechnung eines Mitgliedes des Vorstandes oder Aufsichtsrats Aktien übernommen oder hat sich ein Mitglied des Vorstandes oder Aufsichtsrats einen besonderen Vorteil oder für die Gründung oder ihre Vorbereitung eine Entschädigung oder Belohnung ausbedungen oder liegt eine sogen. Sachgründung (Einlagen auf das Grundkapital, die nicht durch Barzahlung geleistet sind) vor,

1. Wenn erhebliche Ordnungswidrigkeiten vorliegen, 2. wenn sich die Abwicklung auffallend verzögert, 3. bei Grundstücks- und Siedlungsgesellschaften, die „erfahrungsgemäß in der Abwicklung ihr eigentliches Gewerbe, nämlich die Veräußerung von Grundstücken, betreiben“.

Ausdrücklich gegen die Prüfungspflicht sprachen sich aus Schlegelberger usw., Verordnung über Aktienrecht, Berlin 1932, S. 474. Klausing: Reform des Aktienrechts 1933, S. 90 vertrat bereits f. Zt. die Meinung, man müsse die Entscheidung von der Lage des konkreten Falls abhängig machen. Von der Seite der Juristen trat für die Prüfungspflicht nur Nebelung, JW. 1936, S. 2039 ein, ferner ein Urteil des Landgerichts Berlin vom 22. 1. 35 — 408 T 16221/34.

¹ Vgl. Wunderlich, WL. 1935, S. 180 unter Berufung auf § 23 R.D., ebenso Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 431.

² ebenda S. 432.

³ Vgl. hierzu ferner Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1937, S. 1109, von Godin-Wilhelmi, G. über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin 1937, S. 850, Böttcher-Meiliße, Umwandlung, Verschmelzung, Auflösung, 4. Aufl., Berlin 1937, S. 262.

⁴ Vgl. hierzu Böttcher-Meiliße, a. a. D. S. 82, Crisoli-Groschuff-Kämmel, Umwandlung und Löschung von Kapitalgesellschaften, Leipzig 1937, S. 72.

⁵ Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft S. 432.

⁶ G. über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Anm. 34 zu § 239 AktG.

⁷ Sie haben allerdings die Ministerialkommentatoren a. a. D. Anm. 7 zu § 239 AktG., ferner Böttcher-Meiliße a. a. D. S. 215, Anm. 10 gegen sich.

Wegen Einführung der aktienrechtlichen Prüfungsvorschriften in den neu eingegliederten Gebieten des Großdeutschen Reiches f. WL.-Jahrbuch 1940, S. 103 ff.

(Neue Faſſung in § 25 Abſ. 2 AktG.), ſo hat außerdem eine Prüfung durch beſondere Reviſoren ſtattzufinden.

Die Gründungsprüfung der Aktiengeſellſchaft iſt in dieſem Sinn die erſte Pflichtprüfungseinrichtung für dieſe Geſellſchaftsform geweſen und — wie ausgeführt¹ — auf Grund der unreellen Gründungen in den Gründerjahren der ſiebziger Jahre des vorigen Jahrhunderts geſchaffen worden. In faſt unveränderter Form ſind die Vorſchriften dann in das HGB. und neuerdings in das Aktiengeſetz übergegangen.

Die außerordentliche ſog. Sonderprüfung der §§ 118 ff. AktG. (früher §§ 266 ff. HGB.) wird allgemein als ein der Aktionärminorität eingeräumtes Recht bezeichnet. Dieſe Einrichtung iſt bereits im Handelsgesetzbuch von 1899 geſchaffen worden, mußte jedoch wegen der Einführung der Pflichtabſchlußprüfung bereits in der Aktienrechtsnovelle von 1931 einer Reviſion unterzogen werden, auch hatte das Auftreten einiger Mängel die Neufaffung der Beſtimmungen angebracht erſcheinen laſſen. Klauſing² betont, daß gerade die rechte Geſtaltung der Sonderprüfung in ihrer Aufgabe als Minderheitenschutz dem Geſetzgeber beſondere Schwierigkeiten bereitet habe und hebt hervor, daß in dieſen Beſtimmungen eine Kombination des Schutzes der Geſellſchaftsinterereſſen und der Minderheiteninterereſſen zu ſchaffen verſucht worden ſei. Er wirft aber auch die Frage auf, ob die getroffene Regelung nicht „reichlich kompliziert“ ausgefallen ſei.³ Die Beſtimmungen über die Sonderprüfung gelten nicht für die Aktiengeſellſchaften, auf die die Vorſchriften über die Jahresabſchlußprüfung keine Anwendung finden.

Vorausſetzung für die Durchführung einer Sonderprüfung iſt nach heutigem Recht (§ 118 AktG.) regelmäßig der Beſchluß der Hauptverſammlung mit einfacher Stimmenmehrheit, wobei ſich die Aktionäre, „die zugleich Mitglieder des Vorſtands oder Aufſichtsrats ſind, der Stimme zu enthalten haben, wenn die Prüfung ſich auf Vorgänge erſtrecken ſoll, die mit der Entlaſtung des Vorſtands oder Aufſichtsrats oder der Einleitung eines Rechtsſtrittes zwiſchen der Geſellſchaft und den Mitgliedern des Vorſtands und Aufſichtsrats zuſammenhängen“. Lehnt jedoch die Hauptverſammlung einen Antrag auf Beſtellung eines Prüfers zur Prüfung eines Vorgangs bei der Gründung oder eines nicht über zwei Jahre zurüdliegenden Vorgangs bei der Geſchäftsführung ab, ſo kann das Gericht auf Antrag einer Aktionärminorität (10% des Aktienkapitals) einen Prüfer beſtellen (§118, Abſ. 2 AktG.).

3. Die Jahresabſchlußprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.

Wer es unternehmen wollte, die Zahl der Betriebe feſtzustellen, die der Prüfungspflicht auf Grund der NB. vom 6. 10. 31, § 1, die als Grundregelung des Pflichtprüfungsweſens für die öffentlichen Betriebe gedacht war, und den

¹ Vgl. oben S. 23 f.

² Reform des Aktienrechts, Berlin 1933, S. 274.

³ V. a. D. S. 273.

dazu ergangenen Durchführungsverordnungen unterliegen, vielleicht sogar noch unter Angabe des geprüften Kapitals, würde auf unüberwindliche Schwierigkeiten stoßen. Es müßte im ganzen Reichsgebiet ein umfassender Apparat für eine statistische Erhebung in Bewegung gesetzt werden, wofür jedoch kein unmittelbares Bedürfnis besteht.¹ Die N. v. vom 6. 10. 31 nennt in § 1 zunächst drei Kategorien von öffentlichen Betrieben, für die die Jahresabschlußprüfung angeordnet werden soll:

1. die von Körperschaften des öffentlichen Rechts unterhaltenen Betriebe,
2. die Betriebe mit eigener Persönlichkeit des öffentlichen Rechts,
3. die Unternehmungen, deren Erträgnisse ausschließlich oder überwiegend Körperschaften des öffentlichen Rechts zufließen, mit Ausnahme der Aktiengesellschaften, ferner der Reichsbank², der Deutschen Goldbischkontbank³ und der Deutschen Reichsbahn.⁴

Die D. v. vom 30. 3. 33 erläutert zunächst in § 1 den Begriff der Körperschaft des öffentlichen Rechts und bestimmt, daß als Körperschaften des öffentlichen Rechts auch das Reich und die Länder, ebenso die Träger der Sozialversicherung gelten, nicht dagegen die Religionsgesellschaften (gem. Art. 137 der Weimarer Verfassung). Als Wirtschaftsbetriebe seien solche Betriebe und Unternehmungen anzusehen, die 1. überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dienen und 2. in der Form einer Gesellschaft des Privatrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bestehen oder, wenn diese Voraussetzung nicht gegeben ist, Gesellschaften darstellen, „bei denen das Verhältnis zu den Abnehmern ihrer Leistungen und Waren privatrechtlich geregelt ist“, ferner ohne Rücksicht auf die Rechtsform und das Verhältnis zu den Abnehmern die sogen. „Ergawe-Betriebe“ (Elektrizitäts-, Gas- und Wasserversorgungsbetriebe) und die Verkehrsbetriebe. Nicht ohne weiteres zu verstehen ist dabei, was der Gesetzgeber unter Gesellschaften, bei denen das Verhältnis zu den Abnehmern privatrechtlich geregelt ist, verstanden wissen will. Frielinghaus, der als Ministerialrat im Preussischen Ministerium für Wirt-

¹ H. Adler (W. 1932 S. 390) schätzte die Regiebetriebe im Jahre 1932 auf 10 000, Raschen, S. f. W. 1932, II, S. 211 spricht von 6 000—8 000.

² Vgl. § 27 Abs. 1 Ziff. 7 des Gesetzes über die Reichsbank (Reichsbankgesetz) v. 15. 6. 1939 (R. G. Bl. I, S. 1015).

³ Vgl. oben S. 42.

⁴ Die Wirtschafts- und Rechnungsprüfung der Reichsbahn liegt in der Hand eines eigenen Prüfungsdienstes, der dem Reichsverkehrsminister unmittelbar untersteht, dem „Hauptprüfungsamt der Deutschen Reichsbahn“, auf das auch der Reichsfinanzminister einen gewissen Einfluß hat. Es ist in seiner Tätigkeit ebenso wie die bei den Reichsbahndirektionen und Reichsbahnzentralämtern bestehenden örtlichen Prüfungsämter unabhängig (§ 10 des Gesetzes über die Deutsche Reichsbahn (Reichsbahngesetz) v. 4. 7. 1939 (R. G. Bl. I, S. 1205). Vgl. Wehrauch, Der Prüfungsdienst bei der Deutschen Reichsbahn, Archiv für Eisenbahnwesen 1937, S. 23 ff. — Die Bank der Reichsbahn (Verkehrskredit A.-G.) unterliegt der aktienrechtlichen Pflichtprüfung.

Ähnlich liegen die Prüfungsverhältnisse bei der Deutschen Reichspost, wenn auch die hierfür geltenden Sonderregelungen hier nicht eigens genannt sind. Oberste Prüfungsbehörde ist für die Reichspost der Rechnungshof des Deutschen Reiches, dazu sind bei den Reichspostdirektionen Prüfungsstellen gem. § 92 der Posthaushaltsbestimmungen erlassen.

ſchaft und Arbeit an der Entſtehung der Durchführungsverordnung maßgeblich beteiligt war, gibt die Unklarheit dieſer Formulierung ſelbſt zu und erläutert ſie dann dahin, daß Betriebe, bei denen für ihre Leiſtungen öffentliche Gebühren erhoben werden, nicht prüfungspflichtig ſind¹.

Als von Körperſchaften des öffentlichen Rechts unterhalten, gelten die Wirtschaftsbetriebe, „die mit Gemeinden oder Gemeindeverbänden verwaltungsmäßig verbunden ſind (Regiebetriebe) und die in privatrechtlicher Form geführten Betriebe, wenn ihr Geſchäftskapital ſich mittelbar oder unmittelbar mit mehr als der Hälfte im Eigentum von Gemeinden oder Gemeindeverbänden befindet. Dabei iſt eſ gleichgültig, ob ſich das Geſchäftskapital in der Hand einer oder mehrerer Gemeinden (Gemeindeverbände) befindet“.²

Die lange Reihe der in § 2 der DWD. vom 30. 3. 33 von der Pflichtabſchlußprüfung der WD. vom 6. 10. 1931 befreiten Betriebe teilt Frielinghaus³ in zwei Gruppen ein: 1. ausschließlich dem Eigenbedarf der Gemeinde dienende Betriebe und Unternehmungen, 2. die Betriebe geringeren Umfangs, die im Einzelfall auf Grund des Abſaßes 4 des § 2 von der Prüfungspflicht befreit werden können. Man wird ſich dem gegenüber, da längſt nicht alle befreiten Betriebe unter dieſe beiden Gruppen eingegliedert werden können, immer wieder die Mühe machen müſſen, an Hand des Geſetzes ſelbſt nachzuprüfen, ob eine Prüfungspflicht beſteht, da dieſer § 2 ſo viele Ausnahmen enthält, daß man ohne genaueſte Kenntnis der Rechtsverhältnisse im Einzelfall die Prüfungspflicht nach der DWD. vom 30. 3. 33 ſchwerlich feſtſtellen kann. Zunächst ſind die Wirtschaftsbetriebe des Reiches und der Länder ſowie Betriebe, an denen das Reich oder ein Land beteiligt iſt, von der Prüfungspflicht auf Grund der WD.

¹ WP. 1933, S. 341. — Vgl. dazu ferner die preuß. Ausführungsanweiſung zur Durchführung der Vorſchriften, über die Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand v. 30. 3. 33, Runderlaß des MdS. vom 9. 8. 33 — IV a V 808 III — MinBl. für die preuß. innere Verwaltung 1933, S. 937, abgedruckt bei P. van Nubel, Amtliche Vorſchriften, 5. Aufl., S. 320. Dort ſind unter Ziff. 2, wenn auch nicht erſchöpfend, die Gemeindebetriebe aufgezählt, die in Preußen auf Grund der DWD. vom 30. 3. 33 prüfungspflichtig ſind.

Neben den „Eigawe“-Betrieben und Verkehrsbetrieben werden inſbeſondere genannt die Betriebe der Urproduktion und der darauf aufgebauten Verarbeitungsbetriebe (Güter und Gärtnereien, Molkereien, Milchhöfe, Sägewerke, Salinen, Brunnenbetriebe, Kies- und Kalkwerke, Braunkohlenbergwerke, Ziegeleien, Mühlen); unter „ſonſtigen Betrieben“ ſind u. a. aufgezählt: Selbſtändige Gaswertproduktionsbetriebe (Kohlenveredelungsbetriebe), ſelbſtändige Installationsbetriebe, Eisfabriken, Milchkühl- und andere Kühlanlagen, Stadtwäſchereien, Tierkörperverwertungsbetriebe, Kaufhäuſer, Einkaufs- und Hausratsgeſellſchaften, Reklambetriebe, Wein- und Raizellereien, Staatshallen, Hotels und Gaſtwirtſchaftsbetriebe, Heil- und Erholungsbäder, Luſtkurbetriebe und Grundſtücksgeſellſchaften.

² Ziff. 1 der preußiſchen Ausführungsanweiſung vom 9. 8. 33. — Wegen der Beſchränkung auf die Gemeindebetriebe vgl. den folgenden Abſaß.

³ WP. 1933, S. 341 ff. Vgl. ferner die kritiſche Stellungnahme von der Prüfungspflicht auf Grund der WD. v. 30. 3. 33 von Harpendorff, Prakt. Betriebsw. 1933, S. 253 f.

vom 6. 10. 31 freigestellt, es sei denn, daß sie keiner Prüfung durch den Rechnungshof des Deutschen Reichs oder durch eine mit Zustimmung des Rechnungshofs bestimmte Prüfungsgesellschaft unterliegen, oder es sich um eine Kreditanstalt handelt.¹ Eigens genannt sind ferner noch einmal die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien². Dann kommen die von Frielinghaus herausgestellten Betriebe, die dem Eigenbedarf der Gemeinden dienen. Es folgt indes noch eine große Zahl anderer Betriebe. Hier seien nur noch zwei weitere, besonders wichtige Gruppen genannt a) die Bahnen des allgemeinen Verkehrs und die nebenbahnähnlichen Kleinbahnen³ (§ 2 Abs. 2 Ziff. 7), zunächst befristet bis zu dem Geschäftsjahr, das vor dem 31. 12. 34 abläuft⁴, b) die unter Reichs- und Staatsaufsicht stehenden öffentlichen Kreditanstalten einschließlich der öffentlichen Spar- und Girokassen sowie die kommunalen Giroverbände, soweit sie der Reichsaufsicht unterstehen. Sie können von der Reichsregierung, soweit sie der Staatsaufsicht unterstehen, von der obersten Landesbehörde mit Zustimmung der Reichsregierung von der Prüfungspflicht allgemein oder von einzelnen Vorschriften befreit werden (§ 2 Abs. 3).

Die im § 2 Abs. 2 Ziff. 3 ausgesprochene Befreiung der Staatsbanken, der Deutschen Rentenbankkreditanstalt sowie der von ihnen unterhaltenen Bankbetriebe wurde später zurückgenommen.⁵ Andererseits kamen durch die 4. DWD. vom 29. 8. 1936 (RGBl. I S. 715) neue Befreiungen hinzu. Freigestellt wurden hiernach allgemein die Wirtschaftsbetriebe der Träger der Reichsversicherung, ferner wurde dem § 2 der WD. folgender Zusatz beigefügt: „Bei sonstigen Betrieben, deren Verhältnisse geordnet sind und deren Betriebsführung einfach und übersichtlich ist, sind die obersten Landesbehörden ermächtigt, anzuordnen, daß die Prüfungen in mehrjährigem Abstand erfolgen.“ Diese Ermächtigung soll aber wiederum auf Grund der 5. DWD. vom 19. 1. 1937 (RGBl. I S. 98) nicht gelten für Kreditinstitute.

Diese generelle Ausweichbestimmung ist darauf zurückzuführen, daß besonders kleinere Gemeinden bei ihren Aufsichtsbehörden über die hohen Prüfungskosten Beschwerde führten.⁶

¹ Für die von der Prüfungspflicht befreiten Betriebe gelten die Prüfungsbestimmungen der RD., bzw. des Gesetzes über die Haushaltsführung, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung der Länder vom 17. 6. 1936 (RGBl. II S. 209), früher die entsprechenden Haushaltsgesetze der Länder. Vgl. hierzu oben S. 38.

² Auch die Aktiengesellschaften der öffentlichen Hand unterliegen der Jahresabschlussprüfung nach dem Aktiengesetz, früher der Aktienrechtsnovelle.

³ Sie unterliegen der erweiterten Aufsichtsprüfung, in Preußen auf Grund des Erl. d. M. f. Wi. u. A. v. 2. 9. 33, IV 6073/33 WD., II 11377/33 Erl., 3A. (MinBl. f. Wi. u. A. S. 465). Vgl. auch die Ausnahmebestimmung bei den Aktiengesellschaften S. 41.

⁴ Diese Befreiung wurde durch die 2. DWD. v. 4. 12. 35 (RGBl. I, S. 1418 auf 3 weitere Jahre verlängert, wiederum um 2 Jahre durch die 6. DWD. vom 24. 12. 37 (RGBl. I, S. 1415), so daß die Ausnahmevorschrift jetzt für das nach dem 31. 12. 38 begonnene Geschäftsjahr erstmalig nicht mehr Geltung haben sollte.

⁵ Durch die 5. DWD. v. 19. 1. 37 (RGBl. I S. 98).

⁶ Vgl. Erlaß des RuPr. WiM. v. 15. 10. 36 — V 18686/36 — (MBl. WiA. S. 230)

Als ausnahmslos prüfungspflichtig seien erwähnt die öffentlich-rechtlichen Ver Sicherungsanstalten, für die im übrigen länderrrechtliche Sonderprüfungsbestimmungen bestehen, die für Preußen in einem Erlaß vom 13. 9. 33 enthalten sind.¹ Ferner hat der Reichs- und Preussische Wirtschaftsminister für die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute ausdrücklich bestimmt, daß er für Preußen von der Möglichkeit der Freistellung von der Prüfungspflicht (§ 2 Abs. 3 der WD. vom 30. 3. 33) keinen Gebrauch machen wolle. Die Sparkassen, die einem Sparkassen- und Giroverband angehören, unterliegen heute den Vorschriften des Erlasses vom 2. 2. 37 als der vorläufig letzten Regelung des Sparkassenprüfungswesens, die allerdings ebenfalls unmittelbar nur für Preußen gilt, jedoch auch den außerpreussischen Landesregierungen (Innenministerien und dem Reichskommissar für das Saarland) überjandt wurden, „mit der Bitte, die für Preußen getroffene Regelung entsprechend zu übernehmen, soweit nicht die etwa vorliegenden besonderen Verhältnisse Abweichungen bedingen“. Für die sogen. „freien Sparkassen“ wird eine Regelung der Prüfungspflicht demnächst erwartet.

Die Prüfungsvorschriften der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand einschließlich der Sonderregelungen sind grundsätzlich auf den Jahresabschluß abgestellt. Bereits oben war jedoch davon die Rede, daß die obersten Landesbehörden bestimmen können, daß Gemeindebetriebe, deren Verhältnisse geordnet und deren Betriebsführung einfach und übersichtlich ist, nur in einem mehrjährigen Abstand geprüft werden können.

Zu der Jahresabschlußprüfung kommt für die Spar- und Girokassen die unvermutete Prüfung, die jedoch nach dem Erlaß vom 2. 2. 37 organisatorisch mit der Abschlußprüfung zu verbinden ist. Sie muß mindestens in jedem zweiten Jahre stattfinden. Schließlich ist zu nennen die Depotprüfung für alle Kreditinstitute, die den An- und Verkauf von Wertpapieren oder das Depotgeschäft betreiben, auf Grund des § 33, früher § 35, RWG, die mindestens einmal jährlich und zwar möglichst unvermutet stattfinden muß.²

4. Die Jahresabschlußprüfung für die privaten Kreditinstitute.

Die WD. vom 7. 7. 1937 (RGBl. I S. 763) über die Prüfung der jährlichen Abschlüsse von Kreditinstituten, die ihrerseits auf Art. 2 des Gesetzes über die Prüfung von Jahresabschlüssen vom 3. 6. 1937 (RGBl. I S. 607) fußt, enthält nur die Vorschriften für die GmbH.-Banken, für die Kreditinstitute in der Rechts- und vertraulichen Runderlaß vom 8. 4. 37 über die Behandlung der Befreiungsanträge bei P. van Aubel, Amtliche Vorschriften, S. 184 (Fußnote 1).

¹ Erl. d. M. f. Wi. u. A. Nr. II 1940 1/33 Schmö (MBl. WiA. S. 482). Vgl. ferner Frielinghaus, WP. 1933 S. 343 und P. van Aubel, Amtliche Vorschriften, 5. Aufl. S. 352 ff. Für die außerpreussischen Länder siehe die Übersicht bei van Aubel a. a. O. S. 372 ff.

² J. Hoffmann, Bilanzierungs- und Prüfungsvorschriften für die Kreditinstitute, Berlin 1938, Verf. WZ. 1937, S. 285 ff., Raßmann, WZ. 1936, S. 372 ff., Gugelmeier, Zeitschr. d. Abf. f. Dtshes. Recht 1936, S. 495 ff.

form der Genossenschaften¹ und schließlich für die Kreditinstitute in der Rechtsform der Einzelfirmen, der OHG. und der KG. Die Jahresabschlussprüfung erstreckt sich hiernach auf alle Banken dieser Rechtsform, lediglich die Genossenschaftsbanken, die eine Bilanzsumme von unter RM. 5 000 000.— aufweisen, sind vorläufig freigestellt. Wegen des Inkrafttretens der Prüfungspflicht kann auf die §§ 4, 6 und 8 Abs. 2 der Verordnung vom 7. 7. 37 verwiesen werden.

Nicht prüfungspflichtig sind ferner (gem. § 1 Abs. 2 letzter Satz) die in Liquidation und Konkurs befindlichen Banken und die sonstigen in Art. 2 der 3. Verordnung zur Durchführung und Ergänzung des RWG. vom 30. 6. 36 (RGBl. I S. 540) genannten Kreditinstitute, d. h. Werksparcassen und die in voller Liquidation befindlichen Banken, wenn sie diesen Umstand dem Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen mitgeteilt haben; auch die privaten Hausparcassen (§ 112 BWG.) unterliegen nach dieser Bestimmung nicht den Prüfungsvorschriften der Verordnung vom 7. 7. 37, sondern dem Pflichtprüfungsrecht des BWG.

Für Aktienbanken gelten die Prüfungsbestimmungen des Aktiengesetzes wie früher die der Aktienrechtsnovelle 1931.²

Außerdem finden für alle Kreditinstitute die Prüfungsvorschriften des RWG. (§ 32) Anwendung,³ die hier ebenfalls erwähnt seien, obwohl sie nicht zum Pflichtprüfungsrecht im Sinne des Sprachgebrauchs gehören. Das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen ist hiernach befugt, „alle Prüfungen vorzunehmen oder vornehmen zu lassen, die es zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben für erforderlich hält“.⁴

Einer besonderen Prüfung unterliegen ferner sämtliche Kreditinstitute, die den An- und Verkauf von Wertpapieren für andere oder das Depotgeschäft betreiben, hinsichtlich dieser Geschäfte (§ 33, früher § 35 RWG.).⁵

Die dem Reichsaufsichtsamt nach dem RWG. zustehenden Befugnisse kann es mit Zustimmung des Reichswirtschaftsministers ganz oder teilweise anderen Stellen übertragen (§ 34 Abs. 2, früher § 36 Abs. 2 RWG.). Diese Stellen müssen sich jedoch an die Weisungen des Reichskommissars halten und sind ihm für die ordnungsmäßige Ausübung der ihnen übertragenen Befugnisse verantwortlich. Von dieser Ermächtigung hat das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen in der 5. Bekanntmachung vom 1. 8. 1935⁶ Gebrauch gemacht, indem es die Wirtschaftsgruppen bzw. Fachgruppen des Kreditgewerbes mit der Kontrolle über die

¹ Wegen der „gesetzlichen“ Prüfung für Genossenschaften siehe unten S. 50 f.

² Dies gilt auch für Aktienbanken, die als Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand anzusehen sind.

³ In der Fassung vom 4. 9. 1938 (RGBl. I, S. 1151).

⁴ Von dieser Ermächtigung hat das Reichsaufsichtsamt (früher Reichskommissar) für das Kreditwesen vor Einführung der Abschlussprüfung bes. bei Privatbanken häufig Gebrauch gemacht. Mit der Durchführung wurden Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftstreuhänder mit besonderen Spezialkenntnissen im Bankwesen beauftragt.

⁵ Über die Verbindung der Reichsaufsicht über die Banken und das Prüfungswesen der Banken s. Rudolf in: „Bankarchiv“ 1938, S. 559 ff.

⁶ Veröffentlicht im Reichsanzeiger vom 3. 8. 1935, Nr. 179 SB. S. 51 ff.

ordnungsmäßige Durchführung der Depotprüfung (in jederzeit widerruflicher Weise) beauftragte. Die Wirtschaftsgruppen haben ihrerseits auf Veranlassung und mit Genehmigung des Reichsaufsichtsamtes einheitliche Richtlinien für die Prüfungsdurchführung herausgegeben, die inzwischen wiederholt neu gefaßt wurden.¹

Die Depotprüfung findet in regelmäßigen Zeitabständen einmal im Jahre statt und erstreckt sich bei Filialbanken auch auf die Zweigstellen. Den Zeitpunkt der Prüfung bestimmt die Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) oder in deren Auftrag der Depotprüfer. Das Reichsaufsichtsamt kann ferner für einzelne Kreditinstitute oder einzelne Gruppen von Kreditinstituten einen längeren Prüfungszeitraum festsetzen (5. Bekanntmachung, Abs. 5).²

5. Die Genossenschaftsprüfung.

Der Prüfungspflicht nach § 53 GenG. unterliegen heute alle eingetragenen Genossenschaften einschließlich der in Abwicklung befindlichen (§ 64b GenG.). Die Mitgliedschaft bei einem Genossenschaftsverband zieht jedoch nicht ohne weiteres die Anwendung der Prüfungspflicht nach dem Genossenschaftsgesetz nach sich (§ 63 b, Abs. 2 und 3), wenn die Unternehmung in einer Rechtsform betrieben wird, für die ebenfalls die Zwangsrevision besteht. Dies gilt jedoch nicht für die gemeinnützigen Wohnungsunternehmungen.³ Auch die gemeinnützigen Wohnungsaktiengesellschaften und die gemeinnützigen Wohnungsunternehmungen der öffentlichen Hand werden nach dem 4. Abschnitt des Genossenschaftsgesetzes geprüft.⁴

Für die Genossenschaften der öffentlichen Hand im allgemeinen war lange strittig, nach welchem Prüfungsrecht diese Genossenschaften behandelt werden sollen. Durch den Kundenerlaß d. RuPrVdZ. und des RuPrWdM. — VGP 1035/36 und V 25 458/36 (RMBl. V 1937 S. 45) sind sie grundsätzlich der genossenschaftlichen Prüfung unterworfen, dagegen von der Prüfungspflicht nach der Wd. vom 6. 10. 31 freigestellt worden.⁵

§ 53 Abs. 1 GenG. schreibt vor, daß die Genossenschaften „mindestens in jedem zweiten Jahr zu prüfen sind. Bei Genossenschaften, deren Bilanzsumme einschließlich der Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechsel und Schecks und aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften wie aus Garantieverträgen den Betrag von RM. 350 000.— erreicht oder überschreitet“, muß die

¹ Letzte Fassung von 1938 (nicht veröffentlicht).

² Von der Ermächtigung wurde bisher kein Gebrauch gemacht. Die Festsetzung der Prüfungstermine liegt nach § 6 der Richtlinien „vorbehaltlich“ abweichender Anordnung der Wirtschafts-(Fach-)gruppen“ den Depotprüfern ob. Vgl. H. Pedolt, Depotprüfung I, Betriebsw. 1939, S. 63.

³ Entspricht dem § 26, Abs. 4 d Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG.) vom 29. 2. 40 (RMBl. I S. 438).

⁴ Wegen der letzteren s. § 27 WGG.

⁵ Abgedruckt bei P. van Aubel, Amtliche Vorschriften, S. 325.

Prüfung mindestens einmal jährlich stattfinden.¹ In § 52, Abs. 2 GenG. ist der Reichsjustizminister ermächtigt worden, zu „bestimmen, daß der Jahresabschluß zu prüfen ist, bevor er der Generalversammlung vorgelegt wird“. Von dieser Ermächtigung wurde bisher nur für die genossenschaftlichen Kreditinstitute mit einer Bilanzsumme von RM. 50 000.— an in der V.D. vom 7. 7. 1937 (RGBl. I S. 763) Gebrauch gemacht.²

Die Verpflichtung zur Jahresabschlußprüfung entfällt bei in Liquidation³ oder in Konkurs befindlichen Kreditinstituten, schließlich bei Werkparcassen.⁴

6. Die Jahresabschlußprüfung der privaten Versicherungs- unternehmungen und Bauparcassen.

Der Prüfungspflicht der §§ 57 bis 84 bzw. § 112 des Versicherungsaufsichtsgesetzes unterliegen sämtliche aufsichtspflichtigen Versicherungsunternehmungen. Welche Versicherungsbetriebe aufsichtspflichtig sind, bestimmt § 1 VAÜ.

Der Versicherungsaufsicht unterstehen nicht die Rückversicherungsgesellschaften und Transportversicherungsgesellschaften, sofern es sich um Aktiengesellschaften handelt. Eine Ausnahme bilden jedoch diejenigen Rück- und Transportversicherungen, die neben der Rück- oder Transportversicherung auch aufsichtspflichtige Versicherungszweige betreiben. Durch V.D. des Reichswirtschaftsministers vom 2. 12. 31 (RGBl. I S. 696) ist aber die Geltung der §§ des VAÜ., die von der Abschlußprüfung handeln, auch auf die Rückversicherungsunternehmungen ausgedehnt worden, soweit sie nicht ausschließlich die Transportversicherung betreiben. Die reinen Transportversicherungsgesellschaften und die Transportrückversicherungsgesellschaften unterliegen jedoch wieder, soweit sie in der Rechtsform der Aktiengesellschaft betrieben werden, dem Prüfungsrecht des Aktiengesetzes,⁵ während für alle sonstigen Versicherungsgesellschaften das Prüfungsrecht des VAÜ. gilt.⁶

¹ Eine Beziehung zum Geschäftsjahr fehlt nach dem Wortlaut des Gesetzes, es ist also auch nicht so, daß jedes Geschäftsjahr bzw. jedes zweite Geschäftsjahr zu prüfen wäre. Eine andere Frage ist es, ob der Jahresabschluß der Genossenschaft bei der gesetzlichen Prüfung mitzuprüfen ist. S. darüber Näheres S. 179 ff.

² Bei Wohnungsunternehmen, die nicht Genossenschaften sind, ist gleichfalls die Prüfung vor Feststellung des Jahresabschlusses gemäß § 26, Abs. 3 Satz 1 VAÜ. durchzuführen.

³ Für in stiller Liquidation befindliche Kreditinstitute, wenn sie dem Reichsaufsichtsamt diesen Umstand mitgeteilt haben.

⁴ Gem. § 5, Abs. 1 der V.D. vom 7. 7. 1937 und zusammen mit § 1 Abs. 1, Satz 2 der V.D. mit Art. 2 der 3. V.D. zur Durchführung und Ergänzung des VAÜ. vom 30. 6. 1936 (RGBl. I, S. 540).

⁵ Vgl. M. Gürtler, H. f. WBg. II, S. 226 ff., Gorke, H., Prüfung der Versicherungsbetriebe in: Deutsche Versicherungswirtschaft. Bd. II. S. 25, S. 389 ff., Deter in: Neumanns Zeitschrift für Versicherungswesen 1934, S. 229 ff., Verf.: Die rechtlichen Grundlagen der Versicherungsprüfung in: Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, Berlin 1939, S. 25 ff.

⁶ Ausdrückliche Vorschrift des § 28 VAÜ. zum AktG.

Gemäß § 64 WAG. sind von der Prüfungspflicht ausgenommen die sog. „kleinen Vereine“ und die Versicherungsvereine, die keinen Aufsichtsrat haben. Die Aufsichtsbehörde ist aber ermächtigt, auch Bestimmungen über die Prüfung dieser Versicherungsbetriebe zu erlassen.¹

7. Die Pflichtprüfung der Rabattsparrvereinigungen.

Die Pflichtprüfung der Rabattsparrvereinigungen („Vereinigungen Nachlass gewährender Gewerbetreibender“) ist im allgemeinen ähnlich der gesetzlichen Genossenschaftsprüfung aufgebaut. — Die Rabattsparrvereinigungen im Sinn des § 4, Abs. 2 des Gesetzes über Preisnachlässe (Rabattgesetz) vom 25. 11. 33 (RGBl. I S. 1011) müssen gemäß § 2 der 1. DWD. zum Rabattgesetz vom 21. 2. 34 (RGBl. I S. 121) rechtsfähige Vereine oder Genossenschaften² sein. „Die Prüfung hat für jedes Geschäftsjahr besonders zu erfolgen. Als Geschäftsjahr gilt das Kalenderjahr (§ 6 der 1. DWD.).“³

8. Die Rechnungsablußprüfung für die Lagerhausanstalten.

Der Prüfungspflicht gem. § 9 der WD. über Lagerheime vom 16. 12. 31 (RGBl. I S. 763) unterliegen sämtliche Lagerhausanstalten, die zur Ausstellung indossabler Orderpapiere ermächtigt sind. Der Lagerhalter hat innerhalb von sechs Monaten nach Abschluß des Geschäftsjahres der Ermächtigungsbehörde den Rechnungsabluß (Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung) einzureichen, nachdem er von einem „geeigneten Prüfer“ nachgeprüft ist. Außerdem kann — was hier ergänzend vermerkt sei — die Ermächtigungsbehörde gem. Abs. 2 des § 9 der obigen WD. jederzeit die Vornahme einer Buch- und Betriebsprüfung anordnen, wenn sie die Prüfung aus besonderen Gründen für notwendig hält.⁴

9. Statistik der prüfungspflichtigen Betriebe.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat zum V. Internationalen Prüfungs- und Treuhandkongreß in Berlin im Herbst 1938 eine zahlenmäßige Zusammenstellung aller deutschen prüfungspflichtigen Betriebe versucht,⁵ die im folgenden wiedergegeben sei:

1. Aktiengesellschaft (Ende Mai 1938)	5 716
2. a) Versicherungsgesellschaften	233
b) Bauparassen	etwa 100

¹ Über das Verhältnis der Versicherungsaufsicht zur Versicherungsprüfung s. Fr. Büchner, Die Versicherungsaufsicht, Leipzig und Berlin 1938, S. 52 ff.

² Vgl. wegen der Prüfungspflicht § 63 b GenG., Abs. 2 und oben S. 50 f.

³ Vgl. Michel und Weber, Das Rabattgesetz vom 25. 11. 33 nebst DWD. und Nebengesetzen, Berlin 1934, und die dort aufgeführte Literatur.

⁴ Vgl. Vogels, Die WD. über Orderlagerheime vom 16. 12. 31 (Kommentar) Berlin-Leipzig 1932.

⁵ S. Buchholz, Kongressarchiv 1938 Bd. B Thema 1 S. 127.

3. Betriebe der öffentlichen Hand:		
a) öffentlich-rechtliche Versicherungen (Juni 1938)	140	
b) öffentlich-rechtliche Kreditanstalten	92	
c) Gaswerke	984	
d) Wasserwerke	etwa 1 500	
e) Kommunale Bankinstitute (Ende Mai 1937)	2 540	
f) Elektrizitätswerke	4 000	
g) Straßenbahnbetriebe einschl. Untergrund- und Schwebebahnen (1935)	168	9 424
4. Genossenschaften (Ende Mai 1938)		51 373
5. Kreditinstitute (nicht Aktiengesellschaften)		750
6. Privateisenbahnen		124

III. Der Inhalt der Pflichtprüfungen.

Der Ausdruck Prüfungsinhalt begegnet in der Literatur des Prüfungs- und Treuhandwesens nur selten. In den wenigen Fällen, in denen er Verwendung findet, wird er synonym mit dem Begriff Prüfungsumfang gebraucht. Es erscheint jedoch zweckmäßiger und auch logisch richtiger, zunächst von dem tatsächlich weiteren Begriff des Prüfungsinhalts auszugehen. Hierdurch werden nicht nur von vornherein die eigentlichen Prüfungshandlungen stärker in den Vordergrund gerückt, die den Prüfungsinhalt im engeren Sinn ausmachen, sondern es wird damit auch ermöglicht, die schon in der Einleitung¹ kurz umschriebenen Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe deutlicher in ihrer logischen Stellung zum Prüfungsinhalt zu erkennen.

Die Prüfungsgegenstände wie die Prüfungsmaßstäbe der Pflichtprüfungen sind, wie nochmals ausdrücklich betont sei, nur notwendige Voraussetzungen für den Inhalt der Prüfung selbst. Daneben sind sie entscheidende Faktoren, wenn auch durchaus nicht die einzigen, zur Bestimmung des Umfangs der Prüfungen. So ist es insbesondere eine mindestens ebenso wichtige Frage des Prüfungsumfanges, wenn nicht sogar die spezifische Frage, in welcher Häufigkeit und „Dichte“ die einzelnen Prüfungshandlungen gesetzt werden müssen, um die Übereinstimmung oder Divergenz zwischen Prüfungsgegenständen und Prüfungsmaßstäben festzustellen.

Außerdem ist es nicht richtig, alle Fragen des Prüfungsinhalts der Pflichtprüfungen nur unter dem Gesichtspunkt des Prüfungsumfanges behandeln zu wollen. Denkt man z. B. an die sog. Prüfungstechnik — auch darüber wird im folgenden wenigstens kurz zu sprechen sein —, so wird man zugeben müssen, daß diese Prüfungstechnik nur noch sehr mittelbar etwas mit dem Prüfungsumfang zu tun hat; sie betrifft aber nicht weniger den Inhalt der Prüfungen als den Prüfungsumfang.

¹ Siehe oben S. 7.

1. Die Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe der Pflichtprüfungen.

Selbst wenn der Geſetzgeber nicht klar und deutlich genug feſtgelegt hätte, was und worauf bei der einzelnen Pflichtprüfung zu prüfen iſt, müßte ſich der Pflichtprüfer dieſe Frage von ſich aus und in erſter Linie vorlegen, bevor er ſeine Tätigkeit beginnt.¹ Dieß ergibt ſich ſchon zwangsläufig aus der Taſache, daß eine Totalprüfung durch den Pflichtprüfer von vornherein ſchwerlich in Frage kommen kann.

Aus den pflichtprüfungsrechtlichen Beſtimmungen können im allgemeinen die Prüfungsgegenstände, die der Pflichtprüfung unterliegen ſollen und worauf ſich die Prüfung zu erſtrecken hat, aber im ganzen auch die anzuwendenden Prüfungsmaßstäbe verhältnismäßig eindeutig erſehen werden. Soweit in der Pflichtprüfungspraxis dennoch Zweifelsfragen aufgetaucht ſind, ſollen ſie im folgenden mitangeführt werden.

a) Die aktienrechtlichen Pflichtprüfungen.

Die Jahresabſchlußprüfung. Die Prüfungsgegenstände der aktienrechtlichen Abſchlußprüfung ſind durch § 135, Abſ. 1 AktG. beſtimmt. Zu prüfen iſt der eigentliche Jahresabſchluß, alſo die Inventur und die Bilanz einschließlich der Erfolgsrechnung und des Geſchäftsberichts, ſoweit er den Jahresabſchluß erläutert.² Außerdem iſt ausdrücklich geſagt, daß der Jahresabſchluß unter „Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung“ zu prüfen iſt. Auf dieſe Prüfungsgegenstände muß ſich die Abſchlußprüfung von Rechts wegen erſtrecken; eine Einſchränkung durch den Auftraggeber iſt nicht möglich; der Prüfungsauftrag kann jedoch durch einen Zuſatzauftrag beliebig erweitert werden.

Die Prüfungsmaßstäbe ergeben ſich aus § 135, Abſ. 2 AktG. Die Prüfung darf nicht bloß bei einer gegenseitigen Abſtimmung der Abſchlußunterlagen ſtehenbleiben (bei der Feſtſtellung, ob der „Jahresabſchluß äußerlich ſachgemäß“ aufgeſtellt iſt und mit dem Beſtandsverzeichnis und den Geſchäftsbüchern übereinſtimmt), ſondern ſie „hat ſich auch auf die Beachtung der Vorſchriften über den Jahresabſchluß und den Geſchäftsbericht zu erſtrecken“.

Die Pflichtabſchlußprüfung der Aktiengeſellſchaften iſt damit eindeutig auf das betriebliche Rechnungsweſen abgeſtellt und zwar ſoweit, als das Rechnungs-

¹ Bei den freiwilligen Wirtschaftsprüfungen ergeben ſich die Prüfungsgegenstände meiſt ohne weiteres aus dem Prüfungsauftrag; die Prüfungsmaßstäbe können dagegen hier im Regelfall nur den anerkannten betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen entnommen werden.

² Dieſe Einſchränkung iſt allerdings in § 140, Abſ. 3 AktG. z. T. wieder aufgehoben, als dort beſtimmt iſt, daß der Abſchlußprüfer den Beſtätigungsvermerk nicht auch dann verſagen oder einſchränken kann, wenn der Geſchäftsbericht, ſoweit in ihm der Geſchäftsverlauf und die Lage der Geſellſchaft dargelegt ſind, offenkundig eine falſche Darſtellung von den Verhältniſſen der Geſellſchaft erweckt, die geeignet ſind, das durch den Jahresabſchluß vermittelte Bild von der Lage der Geſellſchaft zu verfäliſchen“. Vgl. Abler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengeſellſchaft. Stuttgart 1938, S. 496 ff., ferner ebd. S. 59 f., wegen des Sozialberichtes.

wesen entweder unmittelbar nach außen hin, d. h. nicht mit der Betriebs- und Geschäftsführung betrauten Dritten gegenüber in Erscheinung tritt oder aber die zu veröffentlichende Rechnungslegung beeinflusst. Darum wählte wohl auch der Gesetzgeber den Ausdruck „unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung“.

Es steht also zunächst fest, daß alles, was nicht den Inhalt des Jahresabschlusses unmittelbar oder mittelbar berührt, auch nicht Gegenstand der Abschlußprüfung ist, also z. B. nicht einmal die Frage, ob der Jahresabschluß rechtzeitig festgestellt ist (§§ 125—127 AktG.)¹ und ob alle Vorstandsmitglieder dem aufgestellten Jahresabschluß zugestimmt haben (§ 125 Abs. 1 AktG.)² Nicht zu prüfen ist ferner der Inhalt des Gewinnverteilungsvorschlages (§ 126 AktG.) als ebenfalls nicht zum Inhalt des Jahresabschlusses gehörig;³ andererseits unterliegt der Prüfung die richtige Dotierung des gesetzlichen Reservefonds (§ 130 AktG.),⁴ ferner die aus dem Reingewinn zu tilgenden Verpflichtungen⁵ und die Berechnung der Vorstands- und Aufsichtsratsantienemen wegen des in § 128, Abs. 2 Ziff. 7 AktG. ausdrücklich vorgeschriebenen Ausweises der Gesamtbezüge des Vorstands und Aufsichtsrats im Geschäftsbericht.

Nicht zu prüfen ist der Aufsichtsratsbericht, der zwar nach § 96 AktG. zur Rechnungslegung gehört, aber seinerseits auf der Abschlußprüfung neben dem vom Vorstand erstellten Jahresabschluß aufbaut. Auch die ordnungsmäßige Veröffentlichung des Jahresabschlusses (§ 143 AktG.) unterliegt nicht der Prüfung, da sie zeitlich nach der Prüfung stattfindet.⁶

Als Prüfungsmaßstäbe der aktienrechtlichen Abschlußprüfung sind im einzelnen zu nennen die unmittelbar im Aktiengesetz selbst enthaltenen Rechnungslegungsvorschriften, die sich auf den Inhalt des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts erstrecken, also die §§ 129—133 AktG. bzw. die §§ 127 und 128 AktG. Dazu kommen die Rechnungslegungsvorschriften der §§ 38 bis 49 HGB., auf die in § 129, Abs. 2 AktG. Bezug genommen ist. Ferner sind in § 129, Abs. 1 AktG. als allgemeine Norm nochmals ausdrücklich (vgl. § 39 HGB.) die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erwähnt.

Prüfungsmaßstäbe sind aber weiterhin sämtliche Vorschriften des Aktiengesetzes, deren Einhaltung sich auf den materiellen Inhalt des Jahresabschlusses

¹ Ebenso Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 378 ff.; a. A. Schlegelberger usw. Das Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1937. S. 655.

² Vgl. Adler-Düring-Schmalz, a. a. O. S. 379.

³ Vgl. Adler-Düring-Schmalz, ebd., ferner Leitner, Die Kontrolle, 5. Aufl., S. 18.

⁴ Leitner, ebd., S. 18.

⁵ Z. B. Genussrechte, Besserungsscheine; vgl. Adler-Düring-Schmalz a. a. O., S. 379 ff.

⁶ Mit der Überprüfung der ordnungsmäßigen Veröffentlichung des Jahresabschlusses ist vielmehr der Registerrichter gem. § 143, Abs. 3 AktG. betraut. Der Einflußnahme des Pflichtprüfers entzieht sich die Veröffentlichung (vgl. Gl. 10 33, veröffentlicht in WP. 1933, S. 191 und Gl. 8/34, veröffentlicht in WZ. 1934 S. 529).

und des Geschäftsberichts auswirken.¹ Adler-Düring-Schmalz stellen in ihrem Kommentar² die große Zahl dieser Vorschriften zusammen. Es sei jedoch nochmals betont, daß diese Rechtsnormen nur insoweit als Prüfungsnormen in Betracht kommen, als sie die einzelnen Posten des Jahresabschlusses oder Angaben im Geschäftsbericht berühren. Das gleiche gilt auch für alle ergänzend heranzuziehenden privatrechtlichen (besonders im BGB. und HGB. enthaltenen) wie öffentlich-rechtlichen Vorschriften, wenn und insoweit sich ihre Einhaltung auf den Inhalt des Jahresabschlusses auswirkt. Handelt es sich bei ersteren vor allem um das Schuld- und Sachenrecht, so bei letzteren besonders um die Vorschriften des Steuer-, Devisen-, Preis- und Marktrechts und die dazu gehörigen Strafbestimmungen. Mit der Frage der steuerrechtlichen Vorschriften als Prüfungsnorm hat sich sehr bald nach der Durchführung der ersten aktienrechtlichen Abschlußprüfungen der Fachauschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer beschäftigt und brachte hierzu ein Gutachten heraus.³ Die oben vertretene Auffassung deckt sich mit der des Fachauschusses. Die steuerrechtlichen Vorschriften seien, heißt es in dem Gutachten, im Rahmen der Prüfung insofern bedeutungsvoll, „als sie Elemente innerhalb des Jahresabschlusses bilden, die der Nachprüfung bedürfen“.

Es sei in diesem Zusammenhang nochmals hervorgehoben: Insofern bei der Durchführung einer Pflichtprüfung Zweifelsfragen auftauchen, die die Prüfungsmaßstäbe selbst betreffen, weil es beispielsweise im Einzelfall sehr fraglich sein kann, was die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung erfordern, so betreffen diese Zweifelsfragen nicht den eigentlichen Prüfungsinhalt. Ihre Lösung liegt vielmehr vor der Prüfung und müßte an sich eindeutig entweder im Gesetz selbst oder in allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Lehrmeinungen vorgegeben sein. Da aber dies weitgehend nicht der Fall ist, ist die eigentliche Prüfungsarbeit hierdurch oft sehr erschwert.⁴ Schon sehr bald nach der Einführung der aktienrechtlichen Abschlußprüfung kam jedoch den Abschlußprüfern in umfassender Weise der bei der Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer gebildete Fachauschuß durch Einzelberatung, aber insbesondere durch seine Fachgutachten zur Hilfe, die sich vornehmlich mit Bilanzierungsfragen

¹ Hier sind z. B. auch die Satzungsbestimmungen zu nennen. Vgl. Schlegelberger ufm., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1937, S. 656, Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 383, Roppe, H. f. WBg. III., S. 80.

² Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft nach dem neuen Aktiengesetz, S. 380 ff.

³ GBl. 7/33, veröffentlicht in WBl. 1933, S. 129, vgl. ferner Höniger und Göze in „Mitteilungen der I. u. H.-Kammer zu Berlin 1932, S. 22 u. 23, Brönnner WBl. 1933, S. 45 ff., Adler, H. f. WBg. I S. 163 ff., Brönnner, Zeitschr. d. Abf. f. Deutsch. Recht 1936, S. 965 ff., Adler-Düring-Schmalz, a. a. O. S. 383, zuletzt Hörner (sehr gute Zusammenfassung), WZ. 1938, S. 301 ff.

⁴ Also die Feststellung, ob ein Tatbestand, den der Prüfer im Betrieb vorfindet, beanstandet werden muß, weil er mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht vereinbar ist.

befassen.¹ Neuerdings kommt der von besten Vertretern des Wirtschaftsprüferberufs herausgegebene und schon öfter angezogene Kommentar von Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft nach dem neuen Aktienrecht, Stuttgart 1938, hinzu, der den gesamten Umfang der im Zusammenhang mit der aktienrechtlichen Abschlußprüfungspraxis aufgetretenen Streit- und Zweifelsfragen der Bilanzierung bei Aktiengesellschaften ableuchtet und dazu begründet Stellung nimmt.

Außerdem hat das Aktiengesetz in § 135, Abs. 3 nunmehr doch, trotz der im Aktienrechtsausschuß der Akademie für deutsches Recht wie auch vom Wirtschaftsprüferberuf vorgebrachten Bedenken² für „die Auslegung der Vorschriften über Jahresabschluß und den Geschäftsbericht“ eine Spruchstelle geschaffen, deren Entscheidung die Gerichte und Verwaltungsbehörden bindet. In der 1. DSD. vom 29. 9. 37 (RGBl. I S. 1026) ist in Art. X: „Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluß“, §§ 27—32 das Verfahren der Spruchstellen grundsätzlich geregelt.³

Abschließend muß noch auf eine Frage eingegangen werden, die immer schon bei der Erörterung des „Prüfungsumfanges“ der aktienrechtlichen Abschlußprüfung eine Rolle spielte, nämlich ob und inwieweit die aktienrechtliche Abschlußprüfung auch eine Prüfung der Geschäftsführung in sich schließt. Alle heutigen Kommentatoren verneinen jedoch diese Frage, wenn auch Adler-Düring-Schmalz⁴ mit einer gewissen Einschränkung. Wohl stellen auch sie wie die übrigen Autoren gerade die Prüfung der Geschäftsführung nach dem Genossenschaftsgesetz⁵ der aktienrechtlichen Abschlußprüfung gegenüber, vermerken aber doch, daß insofern auch die Abschlußprüfung der Aktiengesellschaft „eine gewisse Prüfung der Geschäftsführung“ darstelle, als „ein erheblicher Teil der Geschäftsführung einen Niedererschlag im Jahresabschluß und seinem Ergebnis“ finde. Die Abschlußprüfung unterscheide sich aber dennoch „grundsätzlich von der Prüfung der Geschäftsführung, da sie keinesfalls die Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen“ habe. So sei ein Jahresabschluß, der den gesetzlichen Vorschriften entspreche, auch dann mit dem vollen Bestätigungsvermerk zu versehen, wenn die Geschäftsführung nicht den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit entsprochen habe. Dieser Auffassung ist im Ergebnis ohne Zweifel beizustimmen.⁶

¹ Über die Gründung des Sachausschusses vgl. Brodhage, Betriebsw. 1932, S. 316, ferner unten S. 128.

² Vgl. besonders H. Adler, WZ. 1935, S. 345.

³ Näheres bei Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 390 ff.

⁴ A. a. O., S. 402 ff.

⁵ Siehe unten S. 63 ff.

⁶ Eine gegenteilige Meinung vertrat B. Gerstner, WP. 1932, S. 273 ff. und Betriebsw. 1932, S. 279, wenn er behauptete, es unterliege keinem Zweifel, daß sich der Bilanzprüfer auch mit der Prüfung der Geschäftsführung und mit der Wirtschaftsberatung zu befassen habe. „Der als Bilanzprüfer bestellte Wirtschaftsprüfer kann — dies liegt

Die Gründungsprüfung der AG. und die Sonderprüfung. Als Gegenstand der Gründungsprüfung ist in § 25 Abs. 1 AktG. allgemein der „Hergang der Gründung“ angegeben. Es unterliegt demnach die gesamte Gründung nach ihrer juristischen und betriebswirtschaftlichen Seite, namentlich die Satzung und die Urkunden nach §§ 16 und 22 AktG., der Prüfung. In § 26, Abs. 1 AktG. ist näherhin bestimmt, daß sich die Prüfung namentlich darauf zu erstrecken habe:

1. ob die Angaben der Gründer über die Übernahme der Aktien, über die Einlagen auf das Grundkapital und über die in § 19 und 20 AktG. vorgesehenen Festsetzungen richtig und vollständig sind; 2. ob die für eingelegte oder übernommene Gegenstände gewährten Leistungen angemessen sind.¹

Prüfungsmaßstäbe der Gründungsprüfung sind in erster Linie die im 1. Buch, 2. Teil des Aktiengesetzes, in den §§ 16 ff., enthaltenen Vorschriften.²

Bei der Sonderprüfung nach § 118 AktG. sind der Prüfungsgegenstand oder die Prüfungsgegenstände im Prüfungsauftrag genau zu umschreiben. Im Regelfall wird es sich nur um einzelne Akte der Gründung oder Geschäftsführung handeln, die dieser Sonderprüfung unterzogen werden sollen.³ Als Prüfungsmaßstäbe werden hier in erster Linie neben den jeweils einschlägigen speziellen Vorschriften des Aktienrechts (z. B. bei der Prüfung der Kapitalbeschaffung und Kapitalherabsetzung) die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und ordnungsmäßiger Geschäftsführung in Frage kommen.

im Zweck seiner Bestellung — nicht daran gehindert werden, die Bilanzprüfung im Sinn einer Wirtschaftsprüfung (er meint Prüfung der Wirtschaftlichkeit, d. B.) durchzuführen. Die Prüfung der Bilanz stellt sich der ganzen Einstellung des Gesetzgebers entsprechend als eine Prüfung der Wirtschaftsrechnung der Gesellschaft dar“. G. gibt allerdings dann selbst zu, daß der Bilanzprüfer „Werturteile über Transaktionen und Geschäfte“ nicht abzugeben habe. Was die „Einstellung des Gesetzgebers“ angeht, hat er Schlegelberger usw., auf die er sich bezieht, offenbar falsch verstanden, die auf S. 274 ihres Kommentars, Verordnung über das Aktienrecht, ausdrücklich sagen, daß die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers weitergehen als die des Bilanzprüfers der Aktiengesellschaften. Der Wirtschaftsprüfer kann auch Wirtschaftsberater (kraft Sonderauftrag) sein, der Bilanzprüfer ist es nicht kraft Gesetzes. Vgl. hierzu auch Leitner, Die Kontrolle, S. 18. Besonders drastisch schreibt Leitner in seinem Beitrag: „Anmerkungen zur Pflichtrevision in den Aktiengesellschaften“, in der Festschrift für Heilfron, S. 150: „Wenn ein Pflichtprüfer imstande ist, die „wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung“ mit Erfolg zu prüfen, sollte man ihn zum Generaldirektor dieser Unternehmung ernennen, für das Revisionsgeschäft ist er zu schade“. — Gegen Schloemann, Wirtschaft, Technik und Wirtschaftsprüfung, S. 22 ff. stellt H. Adler, H. f. W. Bg. I, S. 161 fest, daß technologische Prüfungen nicht zum gesetzlichen Umfang der Jahresabschlußprüfung gehören.

¹ Über die im einzelnen heranzuziehenden Unterlagen siehe insbes. Wünger, in: Grundriß der Betriebsw. Bd. X, S. 89 ff.

² Wegen der weiteren als Prüfungsnormen in Betracht kommenden gesetzlichen Bestimmungen siehe ebenfalls Wünger, ebd. S. 89, vgl. ferner Düring, Kongreßarchiv 1938, Bd. A S. 71 ff.

³ Eine „Oberprüfung“ des Jahresabschlusses kann nicht Gegenstand der Sonderprüfung sein. Vgl. Klausing, Reform des Aktienrechts, Berlin 1933, S. 274, ferner Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., S. 494.

b) Die Jahresabschlussprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.

Als Gegenstand der Prüfung auf Grund der *VO.* vom 6. 10. 31 wird sowohl in dieser *VO.* selbst (§ 1) wie in den dazu erlassenen Durchführungsverordnungen einschließlich der Begründung zur 1. *VO.* und den als Erlaß des *RuPrMdB.* vom 23. 3. 35 — *VGP.* 816 — herausgekommenen „Allgemeinen Vertragsbedingungen für Werkverträge zwischen Gemeindeprüfungsämtern und Wirtschaftsprüfern“¹ immer nur der Jahresabschluß und die zugrundeliegende Buchführung angegeben.² In den Sonderregelungen für die öffentlich-rechtlichen Versicherungsunternehmungen (*Erl.* vom 13. 9. 33 Abschn. 5), für die öffentlich-rechtlichen Banken (*Erl.* vom 29. 11. 33 Abschn. 10) und für die Sparkassen (*Erl.* vom 2. 2. 37 Abschn. II Abs. 1) ist außerdem gesagt, daß die Prüfung auch den Jahres-(Verwaltungs-)bericht zu umfassen habe.³ Es ist anzunehmen, daß man feinerzeit bei der Einführung der Pflichtprüfung absichtlich nicht ins einzelne gehen wollte, weil die Rechnungslegungsfragen besonders für die Gemeindebetriebe (Regiebetriebe) noch sehr wenig geregelt waren.⁴

Die neue „Eigenbetriebsverordnung“⁵ hat hier eine große Lücke ausgefüllt. Sie ist auf Grund des § 105, Abs. 2 und § 120 *DGO.* vom 30. 1. 35 (*RGW.* I S. 49) im Einvernehmen mit dem Reichsminister der Finanzen erlassen worden und wird in Zukunft den Pflichtprüfer nicht bloß deutlicher erkennen lassen, worauf sich die Jahresabschlussprüfung zu erstrecken hat, sondern wird ihm vor allem auch eindeutiger Prüfungsmaßstäbe zur Hand geben, als dies bisher der Fall war.

Nach § 3, Abs. 1 der „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ richtet sich der „Umfang der Pflichtprüfung. . . . nach den jeweiligen reichs- und landesrechtlichen Vorschriften und insbesondere nach dem Wortlaut des gesetzlichen Bestätigungs-

¹ Die „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ gelten allerdings primär nur für Preußen, wurden jedoch von anderen Ländern (z. B. mit unwesentlichen Änderungen) übernommen. Vgl. *P. van Aubel*, *Amtliche Vorschriften*, 5. Aufl., S. 372 ff.

² Für die Reichsbetriebe sind außerdem in § 48 *RVO.* ausdrücklich die Gewinn- und Verlustrechnung und der Jahresbericht als „Prüfungsunterlagen“ genannt. Sehr weitgehend sind die Gegenstände der Prüfung in den „Richtlinien für die deutsche Revisions- und Treuhand AG. zur Prüfung von Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen der Staat (Preußen, d. V.) beteiligt ist, vom 26. 3. 27“. (Vgl. oben S. 93) angegeben (u. a. Feststellung der rechtlichen und geschäftlichen Grundlagen des Unternehmens, bei der ersten Prüfung: Rechtsform und Gegenstand des Unternehmens, Gesellschaftskapital usw.; später: nur etwaige Veränderungen der kaufmännischen Einrichtungen, der allgemeinen Betriebsorganisation, insbesondere auch der Kontrollmaßnahmen innerhalb des Betriebes; Vorgänge besonderer Art außerhalb des regelmäßigen Geschäftsverkehrs).

³ Durch die Eigenbetriebsverordnung vom 21. 11. 35 (*RGW.* I, S. 1650 ff.), § 20 ist nunmehr auch für alle Gemeindebetriebe (Regiebetriebe) ein Jahresbericht vorgeschrieben, so daß auch dieser in Zukunft in die Pflichtprüfung einzubeziehen ist.

⁴ Vgl. *H. Adler*, *WP.* 1932, S. 390 ff.

⁵ Siehe Fußnote 3

vermerkt". Die Innehaltung ortsrechtlicher Vorschriften ist nur nachzuprüfen, soweit sie sich auf die Buchführung und den Jahresabschluss beziehen.

Die Buchführung ist auf ihre „Ordnungsmäßigkeit“ zu prüfen.¹ Aus der Tatsache, daß das Vorhandensein einer einfachen Buchführung oder einer „unzulänglichen Verwaltungsbuchführung“ (kameralistischer Buchführung) im Befähigungsvermerk (abschließendes Prüfungsergebnis) festzuhalten ist, muß entnommen werden, daß der Gesetzgeber eine einfache Buchführung schlechthin als unzulänglich und nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechend ansieht, wohl aber eine kameralistische Buchführung; nur muß diese nach der Verkehrsauffassung bzw. nach der Auffassung des Prüfers für den betr. Betrieb zulänglich sein. Auch nach der Eigenbetriebsverordnung (§ 16) ist eine „entsprechende“ Verwaltungsbuchführung statt der kaufmännischen doppelten Buchführung möglich.

Für die gemeindlichen Eigenbetriebe ist jetzt ferner das als Anlage 1 zur Eigenbetriebsordnung herausgekommene Formblatt für die „Jahresbilanz für alle Eigenbetriebe“ maßgebend; für Versorgungsbetriebe ist der Eigenbetriebsverordnung außerdem ein Schema für die Jahreserfolgsrechnung beigegeben. Für die übrigen Eigenbetriebe gilt das aktienrechtliche Schema (§ 18, Abs. 6 EigB.V.). Für Verkehrsbetriebe sind die in der 1. B.V. zum Aktiengesetz vom 29. 9. 37 vorgesehenen Formblätter für die Verkehrsbetriebe in der Rechtsform der AG. zu verwenden.²

Im übrigen finden für den Jahresabschluss und die Erfolgsrechnung auf die neben den in der EigB.V. selbst enthaltenen Rechnungslegungsvorschriften (nach § 18 EigB.V.) gemeindlichen Eigenbetriebe die Vorschriften der §§ 129, 131—134 AktG. ergänzende Anwendung. Für die Prüfung des Jahresberichts ist ergänzend § 128 AktG. als Prüfungsnorm gegeben, da sich § 20, Abs. 1 ausdrücklich auf diese Vorschrift bezieht.³

Für die öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten gelten die länderrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen.⁴ Für die öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute haben nach einem Erlaß des RMW. vom 4. 3. 38

¹ § 3, Abs. 3 der „Allgemeinen Vertragsbedingungen“.

² Gemäß 2. Ausführungsanweisung zur EigB.V. (RdErl. d. RMdZ. vom 23. 1. 40 — V a 5009/40 — 1010; RMBlz., S. 145).

³ Für die Prüfung der Reichsbetriebe fehlen in der RStD. nähere Angaben über die anzuwendenden Prüfungsmaßstäbe. — Aus den „Richtlinien“ für die preuß. Staatsbetriebe (siehe oben S. 59) sei besonders hervorgehoben, daß „bei den Vermögensgegenständen der Nachweis des Vorhandenseins und der richtigen Bewertung zu prüfen ist“. Bei Guthaben und Schulden ist anzugeben, mit welchem Ziel und zu welchen Bedingungen im allgemeinen Verpflichtungen übernommen oder Kredite gewährt werden. Bei Abschreibungen sind Abweichungen von den üblichen Sätzen ebenso wie sonstige ungewöhnliche Abschreibungen und nicht übliche Verbuchungen der Abschreibungen zu erläutern usw.

⁴ Für Preußen: unveröffentlichter Erlaß des Preussischen Ministers des Innern vom 4. 12. 28 (Zd. 1184) und Erlaß des RMW. vom 21. 1. 38/Anpassung an das Aktiengesetz vom 30. 1. 37.

(I 15 38)¹ die Formvorschriften für die privaten Kreditinstitute Anwendung zu finden, ferner gelten für sie sinngemäß die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes, außerdem die Vorschriften des Reichsgesetzes über das Kreditwesen.² Für die Sparkassen ist mit Runderlaß des RMW. vom 31. 10. 36 — I 26747 36 — ein Formblatt für die Jahresabschlussrechnung (Jahresbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) eingeführt worden.

Die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse. Die BD. vom 6. 10. 31 gibt, wie erwähnt, als Zweck der Jahresabschlussprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand „die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ an. In Widerspruch hierzu steht, daß die „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ in § 3 c von der „Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ sprechen. Richtig heißt es dagegen wieder bei den genannten Sonderregelungen für öffentlich-rechtliche Versicherungsanstalten³ und öffentlich-rechtliche Kreditinstitute⁴ unter „Umfang der Prüfung“, daß die Prüfung auch „die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ zu umfassen habe. Während aber bei den Sonderregelungen eine nähere Erklärung fehlt, geben die „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ an, worin diese „Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ bestehen soll. Bei Versorgung- und Verkehrsbetrieben beziehe sie sich darauf, „ob der Betrieb mit der gebotenen Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit geführt worden ist“, wobei „wesentliche Abweichungen des Jahresergebnisses gegenüber dem des Vorjahres“ herauszustellen sind. Ferner sind „bei der Erläuterung des Jahresergebnisses“ die bezahlten und verlangten Preise zu beachten und zu beurteilen, „zu denen neue Lieferungen und Leistungen des Betriebes an andere Gemeindebetriebe, an die Gemeinde selbst oder an Aktionäre oder Gesellschafter des Betriebes abgerechnet sind. Bei allen übrigen Betrieben hat sich die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse auch auf die gesamte Marktlage des Betriebes, auf die Angemessenheit der erwirtschafteten Rente und auf die Wettbewerbsverhältnisse so zu erstrecken, daß das Gemeindeprüfungsamt in die Lage versetzt ist, sich ein Urteil über die Daseinsberechtigung des Betriebes als eines öffentlichen Betriebes zu verschaffen“.⁵

¹ Vgl. WZ. 1939, S. 203.

² Jetzt in der Fassung vom 25. 9. 39 (RMWl. I S. 1955).

³ Erl. vom 13. 9. 1933, Abschn. 5.

⁴ Erl. vom 29. 11. 1933, Abschn. 5.

⁵ Raßchen, WP. 1933, S. 422 versteht unter „wirtschaftlichen Verhältnissen“ alle Tatsachen, die für die Beurteilung der wirtschaftlichen Existenzberechtigung des Betriebes erheblich sind“. Dies ergebe sich aus der Zwecksetzung der Pflichtprüfung. Inhaltlich sei die Untersuchung der Rentabilität in den Mittelpunkt der materiellen Revision des Bilanzprüfers zu stellen. Dabei sei besonderer Wert auf die Lasten des Betriebs im Vergleich zu denen gleichartiger Privatunternehmungen zu legen. Ders. in: H. f. WPg. II, S. 216 ff.: Über den Umfang der aktienrechtlichen Prüfung hinausgehend, erstreckte sich die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand auf die Liquidität, die Gestaltung der Produktions-, Absatz- und Arbeitsverhältnisse und ihre voraussichtliche Entwicklung in der Zukunft. Die besonderen Verhältnisse der Monopolunternehmungen, die vielfach eine ergiebige Einnahmequelle der Gemeinden darstellen, seien besonders zu berücksich-

Daraus ergibt sich aber, daß die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand gem. der WD. vom 6. 10. 31 gar nicht ausschließlich eine Jahresabschlussprüfung ist, als welche sie in der WD. selbst und in den „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ gekennzeichnet ist, sondern sowohl ihrem „Umfang“ nach, d. h. hinsichtlich der zu prüfenden Sachverhalte, über eine Prüfung des Jahresabschlusses und die hierfür notwendigen Unterlagen hinausgeht als auch insbesondere hinsichtlich der anzulegenden Prüfungsmaßstäbe. Damit stellt diese Prüfung nicht nur an den Prüfer ungleich höhere Anforderungen als bei einer bloßen Abschlußprüfung,¹ auch seine Verantwortung ist im Hinblick auf den Zweck der Prüfung (Existenzberechtigung des Betriebes) besonders groß. Immerhin bleibt auch diese Pflichtprüfung eine Prüfung des betrieblichen Rechnungswesens, wenn auch nicht der Rechnungslegung im engeren Sinn.

c) Die Jahresabschlussprüfung der privaten Kreditinstitute.

Die Bezeichnung der Prüfungsgegenstände bei der Jahresabschlussprüfung der Kreditinstitute der Nicht-Aktienbanken privaten Rechts² ist in den einzelnen Artikeln der WD. vom 7. 7. 1937 nicht einheitlich. Bei Artikel 1 (GmbH.-Banken) fehlt der auch bei den sonstigen Abschlußprüfungen gebräuchliche und in Artikel 2 und 3 (Kreditinstitute in der Rechtsform der Genossenschaft und Kreditinstitute in der Rechtsform der Einzelirma, der OHG. und KG.) ebenfalls vermerkte Zusatz „unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung“. Es kann aber kein Zweifel sein, daß die Abweichung nur eine formale ist.

Als Prüfungsmaßstäbe werden für die GmbH.-Banken³ und die in Art. 3 behandelten Banken⁴ die für Jahresabschlussprüfungen üblichen angegeben; für die genossenschaftlichen Kreditinstitute fehlt formell diese Vorschrift. In den sinngemäß anzuwendenden §§ 55 und 62, 64 und 64a kann die Bestimmung nicht enthalten sein, da die Genossenschaftsprüfung primär keine Abschlußprüfung ist.⁵

Als „Vorschriften über den Jahresabschluss“ (§ 1, Abs. 2 und § 8, Abs. 2 zusammen mit § 1, Abs. 2) kommen insbesondere in Betracht die einschlägigen

tigen. Doch auch die Revision der Regiebetriebe solle nicht ins Uferlose gehen. Auch sie solle nicht eine Nachprüfung der Zweckmäßigkeit einzelner geschäftlicher Maßnahmen der Betriebsleitung sein. Vgl. ferner insbes. P. van Ubel in: Der Gemeindegtag 1933, S. 7; Fr. Budde, bei van Ubel, Kommunales Prüfungswesen, Berlin 1936, S. 13 ff.; H. Post, Prüfung der wirtschaftl. Verhältnisse bei den öffentl.-rechtlichen Versicherungsunternehmungen, WZ. 1933, S. 349 ff.; C. Klosterhalfen, bei Richter und Weyer, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe. Berlin 1939, S. 113 ff.

¹ Triebel, WZ. 1935, S. 266 verlangt vom Pflichtprüfer der Wirtschaftsbetriebe der öffentl. Hand darüber hinaus, daß er nicht nur kaufmännisch, sondern auch „hoheitlich“ denke. Er müsse „die Forderung der Erziehung zur höchsten Wirtschaftlichkeit in Einklang bringen mit den Zwecken, deren Erfüllung im kommunalen Leben den Betrieben zufällt“.

² Für Aktienbanken gelten die Vorschriften des Aktiengesetzes. Vgl. S. 54.

³ Nach § 1, Abs. 2.

⁴ Nach § 8, Abs. 2 gilt § 1, Abs. 2 sinngemäß.

⁵ S. unten S. 62 f.

Gliederungsvorschriften¹ und Bewertungsvorschriften (analoge Anwendung des § 133 AktG., bzw. unmittelbar § 13c GenG.).²

d) Pflichtprüfung der Genossenschaften.

Bei vergleichsweiser Betrachtung der Vorschriften für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche wird stets der besondere umfassende Inhalt der gesetzlichen Prüfung der Genossenschaften gem. § 53 GenG. betont.³ Die textliche Fassung geht in der Tat viel weiter als selbst bei den Betrieben der öffentlichen Hand. „Zwecks Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung“ sollen bei den Genossenschaften „die Einrichtungen, die Vermögenslage sowie die Geschäftsführung der Genossenschaft“ geprüft werden. Im wesentlichen stammt diese Formulierung noch aus dem Genossenschaftsgesetz vom Jahre 1889; durch das Gesetz zur Änderung des GenG. vom 30. 10. 34 (RGBl. I S. 1077) ist neben der ausdrücklichen Zweckangabe der Prüfung nur der Ausdruck: „die Vermögenslage“ neu eingefügt worden.

Man wird nicht gerade behaupten können, daß § 53 GenG. besonders klar und deutlich angebe, worauf sich diese Prüfung wirklich zu erstrecken hat. Es nimmt deshalb auch nicht wunder, wenn seit der Einführung der „Zwangsvollstreckung“ im Jahre 1889 nie eine völlige Einigung hinsichtlich der Gegenstände der Prüfung erzielt werden konnte.⁴ Aber auch heute scheint z. B. nicht einmal das immerhin nicht unwichtige Problem, ob die Prüfung nach § 53 GenG. eine Prüfung des Jahresabschlusses mit einschließt, längst nicht geklärt.⁵

¹ Bilanzformblätter für die GmbH.-Banken, Muster 1 der 2. „V.D. über Formblätter für die Gliederung des Jahresabschlusses der Kreditinstitute“ vom 18. 10. 39, RGBl. I, S. 2079 (ohne Formblatt für die Gewinn- und Verlustrechnung). Erläuterungen s. 16. Bekanntmachung des Reichsaufsichtsamts für das Kreditwesen (DM. Nr. 228 vom 4. 12. 39); für Genossenschaftsbanken Muster 2 der obigen V.D. (ebenfalls ohne Formblatt für die Gewinn- und Verlustrechnung; es ist aber beim Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen in Anwesenheit eines Vertreters des Reichsjustizministers ein besonderes Schema für die G. und V. aufgestellt worden, und die Genossenschaftsverbände sind angehalten, die ihnen angeschlossenen Kreditinstitute zur Einhaltung des Schemas zu veranlassen); für Privatbanken, DKG und KG.-Banken gilt Muster 3 der V.D. Für die Gewinn- und Verlustrechnung dieser Bankinstitute hat das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen mit Schreiben vom 9. 12. 37 — Tgb.-Nr. 50568 37 IV — ein Formblatt vorgeschrieben. Dazu hat das Aufsichtsamt mit Schr. vom 29. 3. 39 — Tgb.-Nr. 16291 39 IV — Erläuterungen und Ergänzungen erlassen.

² Vgl. Fr. Rüdorf, Die Prüfung der Bankbilanz mit bes. Berücksichtigung der Bankdebitoren, WZ. 1938 S. 328 ff. Das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen hat außerdem Richtlinien über die Durchführung der Pflichtprüfung von Kreditinstituten herausgegeben, die jedoch nicht veröffentlicht sind. (S. WZ. 1938, S. 57). Prüfungsgegenstände und -maßstäbe der Depotprüfung sind dem § 12 der „Richtlinien“ (siehe oben S. 50) zu entnehmen.

³ Vgl. z. B. Conrad, WZ. 1936 S. 6 ff., Seibert, WZ. 1936 S. 436.

⁴ Es kann hier insbesondere auf die zusammenfassende Darstellung hierüber von H. Breitenbreiter, Die Revision der Kreditgenossenschaften im deutschen Genossenschaftsverband e. V., Berlin 1930, S. 42 ff. verwiesen werden.

⁵ Vgl. R. Zirwas, WZ. 1937, S. 369 ff., ders. in Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftl. Prüfungswesen, Berlin 1938, S. 40.

Vermutlich wollte jedenfalls der Gesetzgeber durch die Einfügung des Ausdrucks „Vermögenslage“ andeuten, daß er sich im Streit der Genossenschaftler, ob sich die Prüfung auf die „Formalien“¹ beschränken dürfe oder auch eine sog. „materielle Prüfung“ sein müsse, zu der weiteren Auffassung entscheiden wollte, daß also die Prüfung etwa auch die Einhaltung der Bewertungsvorschriften des § 33c GenG. und die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze des § 33b GenG. umfassen sollte.²

Auf jeden Fall aber ist zunächst festzustellen, daß es auf Grund der vom Gesetzgeber schon in der Begründung zum Gesetz von 1889 angegebenen Motive³ berechtigt ist, die Genossenschaftsprüfung als eine das gesamte betriebliche Geschehen der Genossenschaft umfassende Prüfung anzusehen. Sie geht damit nicht bloß über eine Prüfung der Rechnungslegung, sondern sogar über eine Prüfung des Rechnungswesens hinaus; denn neben dem gesamten Rechnungswesen ist auch die Einhaltung der sonstigen Bestimmungen des GenG. und der sonstigen einschlägigen Gesetze zu untersuchen,⁴ ferner gehören zur Prüfung auch das autonome Recht der Genossenschaft, die Anweisungen des Spitzenverbandes wie des Prüfungsverbandes usw.⁵

Wenn nun eine Prüfung des Jahresabschlusses auf jeden Fall miteingeschlossen scheint, so besteht gegenüber den eigentlichen Pflichtabschlußprüfungen nur insofern ein Unterschied, als bei diesen der Jahresabschluß zu prüfen ist, bevor er der Hauptversammlung bzw. Gesellschaftsversammlung usw. vorgelegt wird. Nach § 53, Abs. 2 GenG. ist jedoch der Reichsjustizminister ermächtigt, anzuordnen, daß auch der Jahresabschluß der Genossenschaften zu prüfen ist, „bevor er der Generalversammlung vorgelegt wird“.³

Von dieser Ermächtigung wurde bisher für die genossenschaftlichen Zentralstellen und die Genossenschaften, die Bank- und Sparkassengeschäfte im Inland

¹ Vgl. oben S. 19.

² Vgl. insb. J. Hörner, *WZ.* 1939, S. 177.

³ S. unten S. 120.

⁴ In welchem Grade dies zu geschehen hat, vgl. unten S. 70.

⁵ Eine Bücherrevision sei, meint Hildebrand, in: *Grundriß der Betriebswirtschaftslehre*, Bd. X, S. 244 die Genossenschaftsrevision nur insofern, als die Prüfung der Bücher dem Zweck der Geschäfts- und Bilanzrevision diene, wenn auch hierüber die Meinungen sehr auseinandergingen. Ebenfalls nach H. komme es in erster Linie darauf an, daß die gesetzlichen Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes erfüllt werden. Wegen der Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte vgl. Horn, *WZ.* 1936, S. 168 ff. und Hörner, *WZ.* 1938, S. 301 ff. (vgl. oben S. 56). Hörner kommt zu dem Schlusse, daß das Gl. 7/33 des Sachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer sinngemäß auch für die Genossenschaftsprüfung Geltung haben müsse.

⁶ Bei den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen hat sich die Prüfung gemäß § 26, Abs. 2 WGG. vom 29. 2. 40 (RGBl. I S. 438) auch auf die Vorschriften des Art. II des G. (Voraussetzungen über die Anerkennung als gemeinnützige Wohnungsunternehmen) zu erstrecken. Bei den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, die nicht Genossenschaften sind, wird als Prüfungsgegenstand in § 26, Abs. 3 Satz 2 der „Jahresabschlußunter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert“, angegeben.

betreiben und eine Bilanzsumme von oder über RM. 500 000.— haben, Gebrauch gemacht.¹ Die Ausdehnung auf die Kreditgenossenschaften mit einer kleineren Bilanzsumme bleibt vorbehalten.

Über das Verhältnis der gesetzlichen Prüfung zur Jahresabschlussprüfung bei diesen Genossenschaften ist in der einschlägigen W.D. nichts gesagt. Es bleibt dem Verband überlassen, ob er zwei gesonderte Prüfungen durchführt oder aber die gesetzliche Prüfung zeitlich so legt, daß sie zugleich als Jahresabschlussprüfung gelten kann.

Für die Einführung, daß der Jahresabschluß sämtlicher Genossenschaften zu prüfen ist, bevor er der Generalversammlung vorgelegt wird (gegebenenfalls unter Umwandlung der bisherigen gesetzlichen Prüfung), spricht ohne Zweifel, daß der Bestätigungsvermerk als kurze Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses der Publizität der Genossenschaften förderlich wäre² und auch die Organe der Genossenschaft daraufhin der Bilanz vermutlich mehr Bedeutung beimessen würden, als dies bisher der Fall zu sein scheint. Andererseits glaubt man gegen eine Abschlussprüfung in diesem Sinn einwenden zu müssen, daß die Arbeitsdispositionen der Verbände es schwerlich möglich erscheinen ließen, die sich (wie bei den Aktiengesellschaften) auf mehrere Monate zusammendrängenden Prüfungsarbeiten zu bewältigen. Die Bedenken erscheinen jedoch unerheblich, da auch dann hier, wie bei den übrigen Pflichtprüfungsbereichen in höherem Maße die weitgehend üblichen Zwischenprüfungen³ durchgeführt werden können. Für die Einführung spricht ferner, daß die Verbände z. T. bereits praktisch dazu übergegangen sind, eine Prüfung des Jahresabschlusses vor der Beschlußfassung durch die Generalversammlung auf besonderen Antrag durchzuführen und einen Bestätigungsvermerk zu erteilen. Einen Mittelweg schlagen andere Verbände ein, indem sie in ihren Satzungen vorschreiben, daß die Genossenschaften ihren Jahresabschluß dem Verband einreichen müssen, bevor über ihn Beschluß gefaßt wird.⁴

e) Die Pflichtabschlussprüfung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bauparkassen.

Die Jahresabschlussprüfung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bauparkassen hat den Jahresabschluß selbst, ferner die zugrundeliegende Buchführung und den Jahresbericht zum Gegenstand (§ 57 Abs. 1 W.G.).⁵ Sie

¹ In der W.D. über die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten vom 7. 7. 37 (RGBl. I, S. 765), vgl. oben unter private Kreditinstitute, S. 62.

² Vgl. J. Hörner, WZ. 1939, S. 177 f., ferner unten unter Prüfungsauswertung und -verfolgung S. 85.

³ Vgl. S. 111.

⁴ Vgl. Jirwas, WZ. 1937, S. 369 ff. und ders. in Jirwas-Buchholz, a. a. D. S. 40 ff.

⁵ S. Goetjes bei Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, Berlin 1939, S. 59 ff., Osterwoldt, Umfang der Prüfung der Buchführung usw., ebd. S. 143 ff.

umfaßt alle Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, also einschließlich der sog. versicherungstechnischen Posten. Der Prüfer darf sich also nicht auf die Bescheinigungen verlassen, die gemäß § 65 WAG. der mathematische Sachverständige über die ordnungsmäßige Berechnung der Prämienreserve und gem. § 75 WAG. der Treuhänder über die vorschriftsmäßige Anlage und Aufbewahrung des Deckungsstocks geben.¹

Der Umfang der Prüfungsmaßstäbe ist auch hier wie bei den öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten² schwer überschaubar. Nach § 57, Abs. 2 WAG. muß sich der Prüfer neben der Feststellung, ob der Rechnungsabluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist, auch darauf erstrecken, ob die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung gewahrt und die Vorschriften eingehalten sind, die über die Aufstellung des Rechnungsabchlusses und des Jahresberichts in den Gesetzen und Verordnungen getroffen oder nach § 55 Abs. 2 WAG. erlassen sind. Praktisch sind demnach heute insbesondere zu beachten 1. die im WAG. vom 6. 6. 31 enthaltenen Rechnungslegungsvorschriften unter Berücksichtigung der Änderungen vom 5. 3. 37, RWBl. I S. 269 sowie besonders der 2. DWD. zum Aktiengesetz vom 19. 11. 37 (RWBl. I S. 1300), die die Rechnungslegungsvorschriften der privaten Versicherungsunternehmungen dem neuen Aktiengesetz anpassen, wenn auch der Eigenart der Versicherungsbetriebe selbstverständlich weitgehend Rechnung getragen werden mußte, 2. die bisher vom Reichsaufsichtsamt auf Grund des erwähnten § 55, Abs. 2 WAG. erlassenen zahlreichen Vorschriften über die Rechnungslegung, die z. Bt. einer Neubearbeitung unterzogen werden³.

Für die Gliederung des Rechnungsabchlusses der privaten Versicherungsunternehmungen ist gegenwärtig das Rundschreiben des Aufsichtsamtes A. III 1906 vom 27. 12. 37 maßgebend.⁴ Für die privaten Bausparkassen hat das RMW. auf Grund des § 55 am 18. 1. 33 ebenfalls Formblätter für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erlassen, deren Einzelposten zugleich erläutert sind. Durch Rundschreiben R 39 vom 27. 12. 37 wurden die Formblätter dem neuen Aktiengesetz angepaßt.⁵

1) Die Pflichtprüfung der Rabattsparevereinigungen.

Nach § 4, Abs. 2 des Rabattgesetzes soll sich die Prüfung „auf die gesamte

¹ Vgl. M. Gürtler, HfWBg. II, S. 231, Klosterhalfen bei Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, S. 68 ff. — Demgegenüber gilt heute noch formell die Einschränkung des Rundschr. des RMW. vom 11. 12. 32 (A III 1752), wonach für die Prüfung der technischen Rücklagen „im wesentlichen solche Posten in Frage kommen, deren Bemessung nicht nach einem genehmigten Geschäftsplan erfolgt“.

² Vgl. oben S. 60.

³ Vgl. G. Deter, WZ. 1938, S. 33 f., C. Klosterhalfen, bei Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, S. 67 ff.

⁴ Vgl. WZ.-Jahrbuch 1939, S. 175.

⁵ Wegen der Einhaltung steuerlicher und devisenrechtlicher Vorschriften verweist Osterwoldt, Umfang der Prüfung der Buchführung, auf das Gutachten des Sachausschusses d. Instituts der Wirtschaftsprüfer 7/33, vgl. oben S. 56.

Geschäftsgebarung der Vereinigung während der Dauer des Geschäftsjahres erstrecken, insbesondere darauf, daß die Einlösung der ausgegebenen Gutscheine gesichert ist".

Michel und Weber¹ legen diese scheinbar sehr weitgehende Bestimmung dahin aus, daß „die gesamte Geschäftsgebarung“ insoweit Gegenstand der Prüfung sei, als sie sich auf die Durchführung des Rabatts, d. h. den Verkauf und die Einlösung von Gutscheinen beziehe. Wenn eine Vereinigung noch sonstige „wirtschaftliche oder berufspolitische Aufgaben“ habe, unterliege diese weitere Tätigkeit nicht der Prüfung gem. § 4, Abs. 2 des Rabattgesetzes.

Die B.D. zur Durchführung des Rabattgesetzes vom 21. 2. 34 (RWB. I S. 120), die zunächst in den §§ 2—4 das Gesetz selbst durch umfangreiche Ordnungsbestimmungen ergänzte, zieht (in § 6) auch diese Bestimmungen ausdrücklich in die Prüfung ein. Außerdem ist hiernach darauf zu achten, „daß die sachlichen und persönlichen Unkosten möglichst niedrig gehalten werden und zu dem Geschäftsumfang und Aufgabenkreis der Vereinigung in einem angemessenen Verhältnis stehen“.

g) Die Rechnungsablußprüfung der Lagerhausanstalten.

Die Prüfung nach § 9, Abs. 1 der B.D. vom 16. 11. 1931 beschränkt sich auf den Rechnungsabluß. Nach Vogels² verbiete sich eine eigentliche Betriebsprüfung „wegen der meist recht erheblichen Kosten, die mit einer solchen Betriebsprüfung verbunden sind“.

Daneben wird allerdings in Abs. 2 des § 9 der Ermächtigungsbehörde das Recht eingeräumt, eine außergewöhnliche Prüfung zu veranlassen, die auch eine Betriebsprüfung sein kann.

2. Prüfungshandlungen, Prüfungsumfang und Prüfungstechnik.

Die Prüfungshandlungen. Prüfungsgegenstände sind die Sachverhalte, auf die sich die Prüfung erstreckt, Prüfungsmaßstäbe sind die Normen, durch die die Prüfungsgegenstände auf bestimmte Merkmale hin untersucht werden. Obwohl sich Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe naturgemäß gegenseitig entsprechen müssen, stehen sie beide für sich und gemäß ihrer Art das Prüfungsfeld ab. Dem Prüfen selbst, als einem planvollen, systematischen Handeln, dem Vergleichen und Messen der zu prüfenden Sachverhalte mit den Prüfungsmaßstäben, sind beide in gleicher Weise nur vorgegeben. Nicht das, was zu prüfen ist und nicht das, womit und worauf zu prüfen ist, macht den spezifischen Inhalt der Prüfung aus, sondern die einzelnen Handlungen, die der Prüfer setzt und setzen muß, um

¹ Das Rabattgesetz vom 25. 11. 1933 nebst Durchführungsverordnung und Nebengesetzen S. 98.

² B.D. über Orderlager Scheine, Kommentar, Mannheim-Berlin-Leipzig 1932, S. 72, vgl. ferner Berger, WL. 1934, S. 111 f.

sich das Werturteil bilden zu können, das über den zu prüfenden Sachverhalt durch die Anlegung der Prüfungsnormen an ihn gewonnen werden soll.

So betrachtet, ergeben sich neben den Fragen nach den Prüfungsgegenständen der Pflichtprüfungen und den entsprechenden Prüfungsmaßstäben eine Reihe weiterer wichtiger Probleme, deren Erörterung das Verständnis des Pflichtprüfungswesens zu fördern vermag, wiewohl vieles, was hierzu zu sagen ist, nicht bloß für die Pflichtwirtschaftsprüfungen, sondern für Wirtschaftsprüfungen aller Art gilt.

Zunächst muß eine nähere Analyse der Tätigkeit des Prüfers selbst, also des Anwendens der Prüfungsmaßstäbe interessieren. Eine solche Analyse ist für die Wirtschaftsprüfungen — meist allerdings unter dem Gesichtspunkt der Prüfungstechnik — schon oft versucht worden. H. Worf¹ unterscheidet z. B. als „Einzelhandlungen, mit denen die Revisionsstätigkeit den Revisionsstoff bearbeitet. . . . : Das Rechnen, das Vergleichen, das Urteilen, die Bestandsaufnahmen, das kritische Prüfen“. R. Fluch² teilt die Prüfungshandlungen in vier Gruppen ein: 1. in die ins einzelne gehenden Handlungen (darunter nennt er „das Suchen“ und „das Ausbeuten“), 2. die überschlägigen Handlungen, 3. das Rekonstruieren, 4. die Näherungsrechnung.³

Ohne nun hier eine Allgemeine Prüfungslehre wie Fluch versuchen zu wollen, kann jedenfalls als sicher gelten, daß die Tätigkeit des Prüfens bei den Wirtschaftsprüfungen und damit auch bei den Pflichtprüfungen in der Hauptsache eine rein gedankliche Arbeit erfordert, die sich, selbst soweit es sich um die Prüfung von kaufmännischen Büchern handelt, durchaus nicht auf ein bloßes Rechnen bzw. Nachrechnen beschränkt, wie schon das Buchführen, die Erstellung einer Bilanz und noch viel weniger die Abfassung des Geschäftsberichts einer Gesellschaft mit einem bloßen Rechnen gleichgesetzt werden kann. Prüfen ist vielmehr überwiegend, besonders wenn es über die oben genannte rechnerische Kontrolle hinausgeht, ein Nachdenken des schon in dem zu prüfenden Betrieb Vorgehabten, wobei die Feststellung getroffen werden soll, ob diese im Betrieb geleistete gedankliche Arbeit zu dem Ergebnis geführt hat, zu dem sie nach geschriebenem oder ungeschriebenem Gesetz hatte führen müssen.⁴ Sogar die bei der Buchführung, der Erstellung einer Bilanz usw. noch notwendige schriftliche Niederlegung der angestellten Überlegungen fällt bei der Prüfung selbst weg, denn das den gedanklichen Prozeß des Prüfens z. T. begleitende Abhaken ist

¹ In: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Band X, S. 128.

² Die Buchprüfung im kaufmännischen Betrieb (Allgemeine Prüfungslehre), Stuttgart 1936, S. 41 ff.

³ Vgl. auch Ziegler, Bücher- und Bilanzrevision, Berlin-Wien 1929, S. 77 ff., ferner Leitner, Die Kontrolle, 5. Aufl., Frankfurt/Main 1939, S. 16.

⁴ Dies gilt selbst für die hier nur am Rande interessierenden sog. Organisations-, Kreditwürdigkeits- und Rentabilitätsprüfungen, wenn auch nicht immer so unmittelbar wie für die Pflichtprüfungen, insofern, als dort unter Umständen, je nach der Art des Auftrages und den im Betrieb vorgefundenen buchhalterischen Verhältnissen (Statistiken!), in erheblichem Umfang völlig selbständige „Rechnungen“ aufgemacht werden müssen.

zwar praktisch sehr wichtig, aber doch im Verhältnis zur geistigen Leistung von sehr untergeordneter Bedeutung. Erst das Festhalten und die Auswertung des Prüfungsergebnisses im Prüfungsbericht erfordert vom Prüfer wieder eine über das im Betrieb schon Vorgedachte hinausgehende wesensmäßig neue geistige Arbeit.

Wie bekannt, wird vielfach in der Literatur des Prüfungs- und Treuhandwesens und hier auch wieder in der Literatur über das Pflichtprüfungswesen versucht, die Prüfungshandlungen in „formelle“ und „materielle“ Prüfungen einzuteilen, ohne daß je eine Einigung erzielt worden wäre, nach welchem Gesichtspunkt diese Unterscheidung getroffen werden solle.

Die überwiegende Meinung geht, allerdings wieder mit vielen Variationen dahin, daß man mit „formellen Prüfungen“ die Prüfungshandlung bezeichnet, die sich „auf die formgerechte, schriftliche Darlegung der Handlungsgeschäfte und der Lage des Vermögens“ in den Geschäftsbüchern erstreckt, während „die materielle Revision“ den „richtigen tatsächlichen und wertmäßigen Nachweis der in den Büchern verzeichneten Handelsgeschäfte und der Lage des Vermögens nach den Grundätzen ordnungsmäßiger Buchführung und der bezüglichlichen rechtlichen Vorschriften“ zum Gegenstand haben soll.¹

Fr. Wall² empfiehlt in diesem Zusammenhang, „um die aufgetretenen Begriffsschwierigkeiten zu beseitigen . . . , die möglichen Wirtschaftsvorgänge, um die es sich bei der Revision handeln kann, klarzustellen, indem man sie genau umschreibt oder andere Begriffe verwendet, die zu Fehldeutungen keinen Anlaß geben“. Diesem Vorschlag könnte man im Prinzip durchaus zustimmen, nur wollen seine „anderen Begriffe“ ebenso wenig befriedigen, wenn er zwischen „äußerlicher Prüfung (formeller Prüfung)“ und „kritischer Prüfung (materieller Prüfung)“ und „Prüfung der (Wirtschafts- und) Geschäftsführung“ unterscheidet.³

¹ So P. Gerstner, Die obligatorische Bilanzrevision, Betriebsw. 1932 S. 277, ders., Formelle und materielle Revision auf Grund der Pflichtrevision, in: Arch. f. Rev.- u. Treuhandwesen 1931, S. 451 ff. W. Voß, Formelle und materielle Revision in: Archiv BDB. 1931, S. 1—4. Mit Voß setzt sich Schnutenhaus in Arch. f. Rev.- u. Treuhandwesen 1931, S. 303 ff. auseinander. Während Voß seine Unterscheidung „vom Zweck her“ bestimmt haben soll, glaubt Schnutenhaus von der „logischen Bedingtheit der Begriffe“ (Wall) ausgehen zu müssen, ohne jedoch selbst eine klare Begriffsbestimmung zu finden. F. Wall, Der Umfang der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses bei der AG., Zeulenroda 1937, S. 17 ff. schließt sich Schnutenhaus an. Vgl. auch Le Coutre, Materielle Revision, S. f. WBg. II, S. 63 ff., H. U. Ertel, Materielle Revisionen in Zeitschr. f. Treuhandwesen 1930, S. 177; Wirz, WBg. 1934, S. 478 ff., Thermann, S. f. WBg. II, S. 326, Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 57, Alder, S. f. WBg. I, S. 160 ff., Rühlmann, in: Im Dienst der Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung, S. 14, Bork in: Grundriß der Betriebswirtschaft, Bd. X, Revisions- u. Treuhandw., S. 133, Michel, Ztschr. d. N. f. Deutsch. Recht 1936, S. 974, Brodchage, WBg. 1934, S. 418, Ertel, S. f. WBg. I, S. 11, Leitner, Die Kontrolle, 5. Aufl., S. 15.

² Der Umfang der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses bei der AG., S. 19 ff.

³ Wie ersichtlich, kann sich also Wall doch nicht von den übernommenen Unterscheidungen trennen. Ferner schließen sich nach seinen eigenen Ausführungen die kritische Prüfung und die Prüfung der Wirtschafts- und Geschäftsführung nicht aus, wenn er sagt,

Nach all dem will es jedenfalls scheinen, daß dieser Weg, zu einer Analyse der Prüfungshandlungen zu kommen, nicht zum Ziel führen will.¹ Viel aussichtsreicher dürfte sein, wie oben versucht wurde, eng an die Handlungen anzuknüpfen, die zuerst im Betrieb selbst gesetzt werden mußten und auf die sich nun die Prüfung erstreckt.

Der Prüfungsumfang. Die Prüfungshandlungen machen den eigentlichen Inhalt einer Prüfung aus. Es bleibt zunächst die oben schon öfter angedeutete Frage nach dem eigentlichen Prüfungsumfang offen, oder anders ausgedrückt, in welcher „Dichte“ und Häufigkeit die einzelnen Prüfungshandlungen gesetzt werden müssen, um die Prüfung nicht bloß nach der Breite, d. h. hinsichtlich der vorgegebenen Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe, sondern auch nach der Tiefe in dem Maß zu umgrenzen, daß sie zur fachgerechten Prüfung wird.

Wie nun die Pflichtprüfungen — von der Genossenschaftsprüfung abgesehen — in ihrer Breite durch die Begrenzung der Prüfungsgegenstände keine Totalprüfungen sind und auch die Prüfungsmaßstäbe schon eine nähere Umgrenzung des Prüfungsinhalts vorweg geben, ist es auch hinsichtlich der Prüfungshandlungen, soweit sie rechnerischen Charakter tragen, nicht möglich, sie in einem Ausmaß durchzuführen, daß das gesamte betriebliche Rechnungsweisen lückenlos erfaßt würde, also daß beispielsweise alle Buchungen auf ihre Berechtigung und ihre Richtigkeit, ferner daß etwa sämtliche Additionen und Seitenüberträge geprüft würden. Es muß hier vielmehr grundsätzlich dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers und seinem fachlichen Können überlassen werden, was nur in Stichproben geprüft zu werden braucht und welche Teile des Rechenwerkes lückenlos geprüft werden müssen. So ist ohne weiteres einleuchtend, daß der Pflichtprüfer beispielsweise die Einhaltung der Gliederungsvorschriften der Bilanz (§ 131, Abs. 1 AktG.) oder der Pflichtangaben im Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft (§ 128, Abs. 2 AktG.) lückenlos prüft und prüfen muß, dagegen die Prüfung, ob der Kassenverkehr des Betriebes sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Geschäftsführung abwickelt und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verbucht wird, nur in Stichproben durchgeführt werden kann.²

die Prüfung der Wirtschafts- und der Geschäftsführung umfasse die äußerliche und kritische Prüfung. Sie erschöpfe sich aber nicht darin, sondern es komme eine kritische Prüfung des Erfolges und der ihn bestimmenden Faktoren hinzu. (A. a. O., S. 21).

¹ Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß A. Möller in seiner Broschüre: Prüfungsmaßstäbe und Prüfungsverfahren bei Gemeindeprüfungen (S. 7 ff.) zwischen „statischen“ und „dynamischen“ Prüfungen unterscheidet. Die statische Prüfung, meint er, rüde „die äußere Erscheinung des Prüfungsgegenstandes und seiner Lebensformen in den Vordergrund der Prüfungsaufgabe, während die dynamische Prüfung hauptsächlich durch eine Untersuchung des inneren Aufbaues des Prüfungsgegenstandes und des in ihm wirksamen Kräfteverhältnisses gekennzeichnet“ sei.

² Über die Möglichkeiten, zu einem Normalumfang der Prüfungen zu kommen, s. C. Witz, Prüfungsaufgabe, Prüfungsumfang und Prüferhaftung, Betriebsw. 1937, S. 153 und 185, ferner Wredenbreuter, Die Revision der Kreditgenossenschaften, Berlin 1930, S. 627.

Wie schon im Einleitungskapitel ausgeführt, konnte denn auch der Gesetzgeber nicht umhin, die Entscheidung über den im einzelnen notwendigen Prüfungsumfang, d. h. über die Intensität, mit der die einzelnen Prüfungsgegenstände geprüft werden sollen, dem Prüfer anheimzustellen. Dort war aber auch schon davon die Rede, daß der pflichtgemäßen Entscheidung des Pflichtprüfers heute bereits weitgehend die Berufsüblichkeit in der Form der Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung helfend zur Seite tritt. Hier sei nur noch hervor-gehoben, daß sich diese Frage nach dem notwendigen Mindestumfang der Prüfung für jeden Pflichtprüfungsbereich aus einer schier endlosen Kette von Einzel-fragen und damit notwendigen Einzelentscheidungen des Pflichtprüfers zusammensetzt. Diese „Spezielle Prüfungslehre“, wie man die Summe der Antworten auf diese Einzelfragen nennen könnte, ist also eine umfassende Kasuistik, die je länger desto mehr an Breite, aber auch an Tiefe (nach der fortschreitenden Ausbildung der Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung) zunimmt und damit auch immer mehr der wissenschaftlichen Bearbeitung und lehrmäßigen Darstellung zugänglich wird.¹

Die Prüfungstechnik. Bei der Behandlung des Prüfungsinhalts der Pflichtprüfungen kann nicht ganz auf die Frage nach der anzuwendenden Prüfungstechnik verzichtet werden, wobei der Begriff Prüfungstechnik wirklich nur auf den technischen Vollzug der einzelnen Prüfungshandlungen und die technische Organisation und Planung der Prüfungshandlungen in ihrer Gesamtheit beschränkt werden soll, da es, wie schon erwähnt,² nicht angängig erscheint, die gesamten Probleme des Prüfungsinhalts mit diesem Ausdruck zu belegen.

Die Prüfung muß auch hinsichtlich der anzuwendenden Prüfungstechnik einen systematischen Charakter tragen, die Methode des Vorgehens aber ergibt sich aus den näheren Umständen des Einzelfalles. Liegt beispielsweise in den zu prüfenden Betrieben eine Durchschreibebuchführung vor, so muß der Prüfer, um feststellen zu können, ob die Buchführung den gesetzlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht, anders verfahren als bei einer Übertragungsbuchführung.³ Die Prüfung des Bankverkehrs erfordert eine andere Prüfungstechnik als die Prüfung der Anlagegegenstände. Die Debitorenprüfung bei der Abschlußprüfung einer Großbank ist technisch anders aufzubauen als die Prüfung der Debitoren bei einer Grundstücks-gesellschaft. Der Ablauf einer Prüfung vollzieht sich wesentlich anders, wenn weitausgebaute innerbetriebliche Kontrolleinrichtungen vorhanden, als wenn solche fehlen usw.⁴

¹ Beispielsweise sei hier wiederum auf den „Berufs-kommentar“ von Adler-Düring-Schmalz für den Bereich der aktienrechtlichen Abschlußprüfung verwiesen. Vgl. oben S. 57

² Vgl. S. 7.

³ Vgl. R. Wipper, Buchführungsverfahren und Revisi-onstechnik, 2. Aufl., Stuttgart 1937, Praße, Die Besonderheiten der Jahres-abschlußprüfung bei neuzeitlichen Buchhaltungs-formen, WZ. 1938, S. 41 ff., Witz, Neuzeitliche Buchführungs-formen und Revisi-onstechnik, Betriebsw. 1935, S. 182 ff.

⁴ Vgl. GA. 6/34, veröffentl. WZ. 1934, S. 432.

Allgemein kann wiederum gesagt werden, daß auch die Prüfungstechnik, die überwiegend nur für die Prüfung des Rechnungswesens ein Problem darstellt, eng an die dem zu prüfenden Rechnungswert selbst zugrunde liegende Technik angeschlossen muß. Außerdem sollte man nur für die Prüfungstechnik den Ausdruck Prüfungskunstlehre anwenden, dem man in letzter Zeit in der Literatur gelegentlich begegnet.¹

3. Das Prüfungsergebnis.

Mit dem Vollzug der Prüfungshandlungen ist die eigentliche Prüfung abgeschlossen. Es dürfte aber kaum eine Prüfung geben, bei der nicht gelegentlich des Prüfungsabschlusses in irgend einer Form das Ergebnis der Prüfung schriftlich festgelegt wird.

Im Bereich der Wirtschaftsprüfungen war es jedenfalls in Deutschland immer schon Sitte und Brauch, das Prüfungsergebnis je nach der Art der Prüfung im Einzelfall entweder in einem kurzen Prüfungsvermerk oder in einem ausführlichen Prüfungsbericht und sogar meist in beiden Formen festzuhalten.² An diese Tradition knüpfte auch der Gesetzgeber bei den Pflichtwirtschaftsprüfungen an, indem er fast durchweg diese beiden Formen zugleich vorschrieb. Wie noch im einzelnen zu zeigen sein wird, sind diese Vorschriften dabei weitgehend auch dadurch bedingt, daß das Prüfungsergebnis bei den Pflichtprüfungen nicht primär für die Geschäftsführung des Betriebes selbst bestimmt ist. Es soll vielmehr gerade als Nachweis der Ordnungsmäßigkeit der Betriebs- und Geschäftsführung, wenn auch meist nur hinsichtlich mehr oder minder scharf umgrenzter Funktionen der Verwaltungsorgane, zur Kenntnisnahme nicht mit der Geschäftsführung beauftragter Dritter gelangen.

Neben der Festhaltung des Ergebnisses der Prüfungshandlungen selbst, ferner der Kenntnisgabe an die Kreise, für die es gemäß den gesetzlichen Vorschriften gedacht ist, interessiert schließlich im Rahmen der Behandlung des Inhalts der Pflichtprüfungen noch die sog. „Prüfungswertung und -verfolgung“. Es handelt sich hierbei um die Frage, was zu geschehen hat, wenn der Prüfungsbefund ein negativer ist, also wie nach dem Willen des Gesetzgebers Prüfungsbeanstandungen auszuräumen sind.

a) Prüfungsvermerk.

Da über die Praxis des Prüfungs-(Bestätigungs-)vermerks und die einschlägigen Vorschriften schon eine ebenso umfangreiche wie gute Literatur vorliegt,³ können die Ausführungen hierüber auf das Grundsätzliche und auf eine

¹ Vgl. W. G. Cranston, New-York, WZ. 1938, S. 335 ff., ferner E. Aufermann, in: Im Dienst von Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung, S. 65.

² Vgl. insbes. Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1936, S. 79 ff.

³ S. insbes. Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 109 ff., ders., WZ. 1937, S. 45 ff. und 167 ff., ders. in: Kongressarchiv 1936, S. 126 ff., Wanietz, S. f. WPg. II., S. 263 ff., Hoeßlin, ZfhwZ. 1936, S. 345 ff., Roppe, S. f. WPg. III., S. 75 ff.; WZ.-Jahrb. 1939, S. 324 ff.

Zusammenfassung der Spezialfragen, die sich bei den einzelnen Pflichtprüfungsbereichen ergeben, beschränkt werden.

Über die Entwicklung des Bestätigungsvermerks berichtet ausführlich R. Karol¹ in seinem Buche: „Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis“.¹

Von dem Zweck und der Bedeutung des Bestätigungsvermerks bei Pflichtprüfungen sagt D. Waniec: „Der Bestätigungsvermerk ist dazu bestimmt, über die Ordnungsmäßigkeit der Bilanzaufstellung, der zugrundeliegenden Buchführung und des Geschäftsberichts im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zu unterrichten“. Die Gesellschaften, deren Bilanzen den Bestätigungsvermerk tragen, haben Anspruch auf besonderes Vertrauen. — „Die Erteilung oder Nichterteilung des Vermerks ist u. U. für den Ruf, die Beurteilung und den Kredit der Gesellschaft von ausschlaggebender Bedeutung. Darüber hinaus zwingt der Vermerk — an dessen Erteilung die Gesellschaft im höchsten Maße interessiert ist — die Geschäftsleitung dazu, die Buchführung und Bilanzgebarung wie die ganze Geschäftsführung darauf abzustellen, daß sich keine wesentlichen Beanstandungen durch den Prüfer ergeben oder beim Vorliegen von wesentlichen Einwendungen für deren Beseitigung vor der Generalversammlung Sorge zu tragen“.² Auf die Bestimmung des Bestätigungsvermerks für die Öffentlichkeit weisen noch nachdrücklicher R. Schmalz,³ Adler-Düring-Schmalz,⁴ R. Karol⁵ und auch das *WZ*-Jahrbuch⁶ hin.

Bei der jedenfalls weittragenden Bedeutung des Bestätigungsvermerks hat sich besonders das Institut der Wirtschaftsprüfer sehr bald und eingehend mit der Praxis des Bestätigungsvermerks befaßt. Der Sachausschuß des Instituts hat sich bemüht, alle Zweifelsfragen, die sich hinsichtlich des Inhalts und der Form des Prüfungsvermerks ergeben, eindeutig zu klären.⁷ Zweifelsfragen konnten aber umso mehr auftauchen, als der Gesetzgeber nach englischem Vorbild⁸ die endgültige Fassung des Vermerks dem Pflichtprüfer überlassen hat.⁹ Der Sachausschuß hat es gerade im Hinblick auf die Bedeutung des Bestätigungsvermerks für die Öffentlichkeit für richtig befunden, daß für sämtliche Pflichtprüfungen ein völlig einheitlicher Vermerk gegeben werden solle, der neben der Angabe des eigentlichen Prüfungsbefundes auch die Prüfungsgegenstände der Pflichtprüfung angeben solle.

¹ Leipzig 1934, S. 79 ff., vgl. auch Waniec, S. f. *WPrG*, II, S. 263 ff.

² *N. a. D.* S. 271; ähnlich auch Koppe, S. f. *WPrG*, III S. 83.

³ Kongressarchiv 1939, Generalbericht zu Thema 3, Prüfung des Jahresabschlusses, *Bd. B* S. 33.

⁴ Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. S. 487.

⁵ *WZ* 1937, S. 45

⁶ 1939, S. 324

⁷ Siehe insbes. die Gutachten 16/33 (*WPr* 1933, S. 358), 1/35 (*WZ*, 1935, S. 61), 3/34 (*WZ*, 1934, S. 133), 9/34 (*WZ*, 1934, S. 14).

⁸ Vgl. Waniec, S. f. *WPrG*, II, S. 179 ff., Aufermann, *WPr*, 1932, S. 442 ff., Schmalz, Kongressarchiv 1938 *Bd. B*, Thema 3, S. 34.

⁹ § 123 des Entwurfs eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Entwurf I des *RM.* 1930) sah eine genaue Fassung vor.

Die Fassung des Vermerks muß erkennen lassen, daß es sich um die subjektive Überzeugung des Prüfers handelt. Nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen soll der Bestätigungsvermerk „nach pflichtmäßiger Prüfung“ erteilt werden.¹ Eine apodiktische und objektive Bestätigung kann der Prüfer nicht geben, da man von ihm eine absolute Wahrheitsfindung nicht verlangen kann, zudem es eine „absolute“ Bilanzwahrheit nicht gibt.²

Eine Bezugnahme auf den Geschäftsbericht verrät eine übertriebene Angstlichkeit³ und ist unzumutbar, da das Verfahren, Einsicht in den Geschäftsbericht zu bekommen, jedenfalls in den gesetzlichen, sehr schwierig ist.⁴

Wenn die Prüfung wesentliche Beanstandungen ergeben hat, so ist der Vermerk zu verweigern⁵ oder nur einzuschränken. Kleinere Beanstandungen müssen im Vermerk unberücksichtigt bleiben, ggf. sind sie im Prüfungsbericht zu erwähnen.⁶

Man war sich zunächst nicht ganz im klaren, ob neben der Verweigerung eine Einschränkung des Vermerks überhaupt zulässig sei.⁷ Es hat sich jedoch bald gezeigt, daß die Praxis des Bestätigungsvermerks diese Einschränkungsmöglichkeit erforderlich macht, obwohl vielfach juristische Bedenken dagegen vorgebracht wurden.⁸

Auch von der Einschränkung muß verlangt werden, daß sie klar und eindeutig ist.⁹ Sie darf ebenfalls nicht soweit gehen, daß der positive Befund völlig aufgehoben wird. Dies würde eine absolute Unlogik bedeuten. Beispiele für Fälle der Einschränkung sind in der Literatur in reichem Maße angeführt worden.¹⁰

¹ Vgl. Gl. 16/33 (WPr. 1933, S. 358).

² Vgl. Waniec, S. f. WPr. II, S. 274 ff. und S. 282.

³ Vgl. Gl. 16/33 in WPr. 1933, S. 358, ferner Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., Berlin 1937, S. 690.

⁴ Es soll hier nicht unerwähnt bleiben, daß hierin eine gewisse Unausgeglichenheit in den Publizitätsvorschriften vorliegt. Einerseits ist in den Bestätigungsvermerk der Jahresbericht einzubeziehen, andererseits ist ein Zwang zur Veröffentlichung des Geschäftsberichts nicht gegeben, auch nicht zur vollständigen Wiedergabe, wenn er vervielfältigt oder gedruckt wird. Vgl. Verf. in Soziale Praxis, 1938, Sp. 1110.

⁵ Wohl nur in den seltensten Fällen, vgl. WZ.-Jahrbuch 1939, S. 328, Karoli, Kongressarchiv 1936, S. 126 ff., ders. WZ. 1937 S. 3 u. 9, Waniec, S. f. WPr. II, S. 300 ff., Koppe, S. f. WPr. III, S. 77.

⁶ Vgl. Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., S. 690, ferner Amtl. Begründung z. AktG., Koppe, S. f. WPr. III, S. 77.

⁷ Nach dem Entwurf I des RZM. zum Aktiengesetz hätte der Bestätigungsvermerk bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung nur in der vorgesehenen Form gegeben oder abgelehnt werden können. Vgl. Schmölder, Zeitschr. f. Treuhandwesen 1931, S. 66 und ders. in Jurist. Wochenschr. 1931, S. 2927.

⁸ Vgl. Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 94. Die Zulässigkeit der Einschränkung ist für die aktienrechtl. Abschlußprüfung im Aktiengesetz bestätigt (§ 142, Abs. 2 AktG.), vgl. ferner § 62, Abs. 2 AktG. (neue Fassung).

⁹ Karoli im Kongressarchiv 1936, S. 126 ff., Raschen, WZ. 1935, S. 62 zu Gutachten 1/35.

¹⁰ Vgl. neben den Arbeiten von Karoli vor allem Lauterbach, WZ. 1936, S. 252 ff., Heilbrunn, BfhwZ. 1933, S. 363 ff. und Hoeflin, ebd. 1936, S. 345 ff.

Ein Hinweis auf den Prüfungsbericht in der Einschränkung ist abzulehnen.¹ Hinsichtlich der Fassung der Einschränkung empfiehlt der Sachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer zunächst den üblichen Wortlaut anzuführen,² dann die einschränkende Bemerkung folgen zu lassen. Eine unzulässige Einschränkung stellt es dar, wenn einfach Teile des üblichen Bestätigungsvermerkes fortgelassen werden.³ Ferner widerspricht es dem Prinzip der Klarheit, in der Einschränkung auf gesetzliche Stellen zu verweisen. Der Sachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer hat dies vor allem für den Fall des Nichtausweises der Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge im Geschäftsbericht als unzulässig hingestellt.⁴

Über die Vermerkerteilung bei mehreren (selbständigen) Prüfern s. *WZ.*-Jahrbuch 1939, S. 329, ferner *Abler-Düring-Schmalz*, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 497.

Ob es einen negativen Bestätigungsvermerk geben könne, ist bis zum neuen Aktienrecht ebenfalls vielfach erörtert worden. Im Hinblick auf die ungebührliche Erhöhung der Verantwortung des Pflichtprüfers, die sich hierdurch ergeben würde, wurde die Frage verneint, auch betonte man, schon durch das Fehlen des Vermerks werde die Öffentlichkeit darauf hingewiesen, daß die Prüfung wesentliche Beanstandungen ergeben habe.⁵

Neben den Einschränkungen kann es zweckmäßig sein, andere Zusätze zum üblichen Wortlaut zu machen, die nicht den Charakter der Einschränkung tragen. Praktisch kommen solche Fälle häufig bei Sanierungsbilanzen vor, sie enthalten hier meist einen Vorbehalt. Auch bei Konzerngesellschaften findet sich häufig ein Zusatz des Inhalts, daß ausländische Filialen oder ausländische Tochtergesellschaften nicht geprüft wurden.⁶

Ein Widerruf des Bestätigungsvermerks ist nach allgemeiner Auffassung nicht bloß möglich, sondern u. U. notwendig und zwar dann, wenn dem Prüfer nachträglich Tatsachen bekannt werden, die die Erteilung des Vermerks ausgeschlossen hätten.⁷

Sonderfragen für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche. Das Aktiengesetz bringt nicht, wie seinerzeit auch die Aktienrechtsnovelle, den Wortlaut des Bestätigungsvermerks selbst, sondern bestimmt in § 140, Abs. 1 nur, daß das abschließende Ergebnis der Prüfung in einem Vermerk zusammenzufassen ist

¹ Vgl. *WZ.*-Jahrbuch 1939, S. 326.

² *GM.* 8/35 in *WZ.* 1935, S. 397.

³ Vgl. *Schlegelberger* usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., S. 689, *WZ.*-Jahrbuch 1939, S. 327.

⁴ Vgl. *GM.* 1/34 in *WZ.* 1934, S. 64 und *GM.* 7/35 in *WZ.* 1935, S. 397.

⁵ Vgl. *W.* *Abler*, *WZ.* 1936, S. 252.

⁶ *W.* *W.*: *Wanied*, S. f. *WZ.* II, S. 299 ff.

⁷ Vgl. *Karoli*, *WZ.* 1937, S. 48, *Abler-Düring-Schmalz*, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 492 f., *Risse*, *WZ.* 1935, S. 127 ff.

Über die steuerlichen Wirkungen des Prüfungsvermerks s. *Abler*, „Handelsbilanz und Steuerbilanz in ihrer jüngsten Entwicklung“, S. f. *WZ.* III, S. 35 ff.

und in welcher Art dies geschehen muß, wenn keine Einwendungen zu erheben sind. Neu ist gegenüber der Regelung von 1931 die ausdrückliche Vorschrift (§ 140, Abs. 2), daß beim Vorliegen von Einwendungen der Abschlußprüfer den Bestätigungsvermerk zu verjagen bzw. einzuschränken hat, ferner, daß der Vermerk auch dann zu verjagen bzw. einzuschränken ist, wenn der sogen. Lagebericht der Gesellschaft offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft erweckt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß ermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen.¹ Im übrigen sind die oben entwickelten Grundsätze vornehmlich für die aktienrechtliche Abschlußprüfung erarbeitet worden.²

Zu § 144, Abs. 1 AktG. ist vorgeschrieben, daß der Jahresabschluß in allen Veröffentlichungen undervielfältigungen mit dem ungekürzten, uneingeschränkten oder eingeschränkten Bestätigungsvermerk wiederzugeben ist. Ein Verstoß ist nach § 301 AktG. strafbar.

Die erweiterte Aufgabenstellung der Pflichtprüfung bei den Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand gegenüber der aktienrechtlichen Pflichtprüfung ließ es von vornherein zweckmäßig erscheinen, dies auch im Prüfungsvermerk zum Ausdruck zu bringen. So ist folgerichtig in § 10 Abs. 2 der W.D. vom 30. 3. 33 festgelegt, daß der Bestätigungsvermerk erkennen lassen muß, ob die Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse wesentliche Beanstandungen ergeben hat. Auch hier ist zunächst eine Fixierung des Wortlauts vermieden. Der Wortlaut ist jedoch in den „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ (§ 5, Abs. 4) enthalten.³ Soweit die überörtlichen Prüfungsverbände (Gemeindeprüfungsämter) Bilanzprüfer im Rechtsinn sind und sie sich nur eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers als Erfüllungsgehilfen bedienen (wie in Preußen),⁴ stellt der Vermerk des Wirtschaftsprüfers nur einen Vorschlag für den Pflichtprüfer im Sinn des Gesetzes dar.⁵

Ist der Jahresbericht (freiwillig) mitgeprüft worden, kann dieser Tatsache im Bestätigungsvermerk Rechnung getragen werden.⁶ Bei den öffentlich-rechtlichen Kreditinstituten und Versicherungsanstalten, ebenso bei der Sparkassenprüfung beruht die Einbeziehung der Prüfung des Geschäftsberichts auf gesetzlicher Vorschrift.⁷

¹ Vgl. oben S. 54.

² Für die Gründungsprüfung und Sonderprüfung der AG. ist ein Bestätigungsvermerk nicht vorgesehen.

³ Vgl. W.D.-Jahrbuch 1939, S. 333.

⁴ Siehe unten S. 98.

⁵ Vgl. Thieß, ZfhwF. 1937, S. 420.

⁶ Vgl. W.D.-Jahrbuch 1939, S. 334. Wie oben ausgeführt (vgl. S. 59) ist aber seit Inkrafttreten der Eigenbetriebsverordnung ein Jahresbericht für alle Eigenbetriebe zwingend vorgeschrieben.

⁷ Vgl. Erlaß vom 29. 11. 33, Abschn. 7 bzw. Erlaß vom 13. 9. 33, Abschn. 7 und Erlaß vom 2. 2. 37; ferner W.D. 1935, S. 401 ff., Aßermann, W.D. 1936, S. 142 und Nolte, W.D. 1937, S. 98.

Wegen der Veröffentlichung des Bestätigungsvermerks bei den öffentlichen Betrieben vgl. Berger in: Reichsverwaltungsblatt 1938, S. 185 ff.

Für die Aktienbanken gelten an sich die aktienrechtlichen Vorschriften, die RD. vom 7. 7. 37 schreibt aber auch für Jahresabschlußprüfung aller übrigen privaten Kreditinstitute den Bestätigungsvermerk vor, einschließlich der Kreditinstitute in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft, für deren Abschlußprüfung im übrigen die Grundsätze der gesetzlichen Genossenschaftsprüfung gelten. Bei den Einzelfirmen hat der Bestätigungsvermerk laut ausdrücklicher Vorschrift (§ 5 der RD. v. 7. 7. 37) auch das freie Vermögen zu umfassen, wenn es in der Bilanz angegeben ist.¹

Bei den Depotprüfungen ist ebenfalls gem. Ziff. 9 der 5. Bekanntmachung des Reichsaufsichtsamtes für Kreditwesen ein Vermerk zu erteilen, der jedoch nicht für die Öffentlichkeit bestimmt ist. Der Wortlaut ist in den „Richtlinien für die Depotprüfung“² enthalten.

Das Genossenschaftsgesetz kennt nur eine einfache Bescheinigung, daß die Prüfung stattgefunden hat (§ 59, Abs. 1 GenG.). Sie ist dem Registergericht nach erfolgter Prüfung einzureichen, jedoch nicht zu veröffentlichen.³ Die genossenschaftlichen Revisionsverbände sind aber in der Praxis vielfach dazu übergegangen, einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, der die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses bescheinigt.⁴

Durch die 2. RD. zum AktG. ist auch der Passus über den Bestätigungsvermerk bei den privaten Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen den aktienrechtlichen Vorschriften angepaßt worden. Die Bestimmungen wurden wortgleich vom Aktiengesetz übernommen, so daß Sonderfragen gegenüber dem Gesagten nicht entstehen können.⁵

b) Prüfungsbericht.

Im Gegensatz vor allem zum englischen und ungarischen Recht⁶ ist bei allen

¹ Der Bankensachauschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer empfiehlt im Einvernehmen mit dem Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen folgenden Wortlaut: „Nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung auf Grund der Bücher und Schriften sowie der von dem (den) unbeschränkt haftenden Inhaber(n) erteilten Aufklärungen und Nachweisen entsprechen die Buchführung und der Jahresabschluß den gesetzlichen Vorschriften. Auch für das unter dem Abschluß vermerkte freie Vermögen des (der) unbeschränkt haftenden Inhaber(s) wurden die entsprechenden Nachweise erbracht“.

² Siehe oben S. 50.

³ Das gleiche gilt für die gemeinnützigen Wohnungsgenossenschaften gemäß § 26, Abs. 4 WGG. (Vgl. auch § 26, Abs. 3 WGG.). Bei den übrigen gemeinnützigen Wohnungsunternehmen ist jedoch „unter sinngemäßer Anwendung des § 140 des Aktiengesetzes“ ein Bestätigungsvermerk zu erteilen (§ 26, Abs. 3, Satz 3 WGG.).

⁴ Vgl. oben S. 65.

⁵ Die Prüfungsvorschriften für die Rabattsparvereinigungen und für die Lagerhausanstalten kennen keinen Bestätigungsvermerk.

⁶ Vgl. Schmalz, Kongressarchiv 1939 Bd. B, Thema 3, S. 32.

deutschen Pflichtprüfungen, also auch soweit es sich nicht um Abschlußprüfungen handelt, ein ausführlicher schriftlicher Bericht zu erstatten und vom Prüfer zu unterzeichnen.¹ Während der Bestätigungsvermerk in erster Linie für die breitere Öffentlichkeit bestimmt ist, ist der Prüfungsbericht, jedenfalls nach den gegenwärtigen Regelungen, überwiegend für interne Zwecke bestimmt. Nach dem WZ.-Jahrbuch soll er „der Unternehmung und deren Organen nicht nur die Ergebnisse der Prüfung erläuternd zuführen, sondern darüber hinaus auch als ein sachverständiges Gutachten unabhängigen Dritten über die betriebswirtschaftlichen Verhältnisse der geprüften Unternehmung, soweit sie in den Prüfungsbereich hineingehören, dienen“.² Adler=Düring=Schmalz³ weisen daneben darauf hin, daß der Prüfungsbericht für den Prüfer selbst „einen Rechenschaftsbericht über seine Prüfungsarbeit sowie eine Begründung seines Prüfungsergebnisses“ darstelle. Darüber hinaus kann dem Prüfungsbericht beispielsweise auch bei späteren Auseinandersetzungen eine bedeutsame Rolle zufallen, ferner gegenüber Steuer- und sonstigen Behörden, bei Kreditverhandlungen usw., wenn diese Verwertung des Berichts bei der derzeitigen Rechtslage auch noch eine begrenzte ist.

Zum Bestätigungsvermerk verhält sich der Prüfungsbericht wie der Tenor zu den Entscheidungsgründen eines Urteils.⁷ Der Bestätigungsvermerk ist ein zusammenfassendes Urteil, während der Prüfungsbericht eine ausdrückliche Begründung der Erteilung oder Verweigerung des Bestätigungsvermerks mit einer entsprechenden kritischen Stellungnahme ist.

Auch dann, wenn nähere Angaben über den Inhalt und die Form des Prüfungsberichts im Gesetz nicht enthalten sind, kann als allgemeine Norm gelten, daß vom Bestätigungsvermerk auszugehen ist und der Bericht eine Begründung desselben darzustellen hat.

Folgende Anforderungen werden als die „Grunderfordernisse“ an den Prüfungsbericht bezeichnet:⁵ er muß unparteiisch, sachlich, klar und übersichtlich, vollständig und wahr sein.

¹ §§ 139, Absf. 1, 26 Absf. 2 und 121, Absf. 3 AktG., WZ. vom 30. 3. 33, § 10, Erl. d. M. f. Wi. u. N. vom 13. 9. 33, Abschn. 6, Erl. d. M. f. Wi. u. N. vom 29. 11. 33, Abschn. 6, Erl. d. RuPrWi. vom 2. 2. 37, Abschn. III, WZ. vom 7. 7. 37, §§ 3, 8, Absf. 2 und 5, Absf. 2, § 58, Absf. 1 GenG., § 61, Absf. 1 WAG., 1. DWZ. z. RabattG., § 9.

² WZ.-Jahrbuch 1939, S. 341. B. Eich betont freilich, man sollte mit Schlußfolgerungen behutsam umgehen. Aufgabe des Prüfers sei es in erster Linie, Tatsachen festzustellen. Schlußfolgerungen seien Sache des Berichtlesers. Darin unterscheidet sich der Prüfungsbericht vom betriebswirtschaftlichen Gutachten. (Der Prüfungsbericht über den Abschluß einer AG., Berlin 1940, S. 26).

³ Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. S. 475.

⁴ So Schlegelberger usw., Verordnung über Aktienrecht, S. 313, Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., S. 684, Waniec, S. f. WBg., S. 301, WZ.-Jahrbuch 1939, S. 342.

⁵ WZ.-Jahrbuch 1939, S. 344 ff., ferner G. Deter, bei Richter und Meyer, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, Berlin 1939, S. 149.

⁶ Siehe unten S. 112.

Die Unparteilichkeit ergibt sich ohne weiteres aus der Verpflichtung zur unparteiischen Prüfung,⁶ die nicht zuletzt im Prüfungsbericht ihren konkreten Ausdruck findet. Wegen der Vollständigkeit muß gelten, daß Rücksichten auf Wünsche der Organe der Gesellschaft nur genommen werden können, wenn der Prüfer diese nach pflichtmäßigem Ermessen für berechtigt hält.¹ Der Vollständigkeit zuliebe darf der Prüfer nicht Dinge in den Prüfungsbericht aufnehmen, die er gar nicht geprüft hat. Klar und übersichtlich heißt ohne Weiterschweifigkeit unter Hervorhebung des Wesentlichen. Übernimmt der Prüfer Aufstellungen, die von dem geprüften Betriebe selbst stammen, ist dies in seinem Bericht zu vermerken.

Sonderfragen für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche. Bezüglich der aktienrechtlichen Pflichtprüfungen sei hier über das oben allgemein Gesagte hinaus nur bemerkt, daß das Aktiengesetz selbst keine Anhaltspunkte für den Inhalt und Aufbau der Prüfungsberichte gibt. In der Praxis ist die Handhabung deshalb auch unterschiedlich, wiewohl, soweit dies festgestellt werden kann, jedenfalls für die aktienrechtliche Abschlußprüfung weitgehend die im *WZ.-Jahrbuch*² enthaltenen Richtlinien angewendet werden dürften. Diese Richtlinien enthalten auch ein kurzes, unverbindliches Schema für die Gliederung des Berichtes bei der jährlichen Pflichtabschlußprüfung. Gegen die Einführung eines verbindlichen Schemas wird mit Recht eingewendet, daß es möglicherweise zur Schematisierung der ganzen Berichterstattung führen könnte.³

Während es also bei den aktienrechtlichen Pflichtprüfungen bisher zu einem einheitlichen Vorschlag über Form und Inhalt des Prüfungsberichtes noch nicht gekommen ist, enthält eine Anlage zu den „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ eine „Normalgliederung für den Prüfungsbericht“.⁴ Auch ist hier kraft Gesetzes vorgeschrieben, daß der Bericht das „abschließende Prüfungsergebnis“ enthalten muß. Ferner hat bei der Prüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand neben der schriftlichen Berichterstattung eine sog. Schlußbesprechung zwischen dem Gemeindeprüfungsamt und dem Prüfer stattzufinden, die gewissermaßen eine mündliche Erläuterung des Prüfungsberichtes darstellt.

Richtlinien für den Normalaufbau des Prüfungsberichtes sind auch in den Erlassen für die Prüfung der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute und Versicherungsanstalten wie auch für die Sparkassen enthalten, die jedoch keinen verpflichtenden Charakter haben.⁵

Auch bei den privaten Kreditinstituten in der Rechtsform der Personal-

¹ Wegen des Sprachstils vgl. *WZ.* 1935, S. 444 und Aufermann, in: *Im Dienst von Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung*, S. 68.

² Vgl. *WZ.-Jahrbuch* 1939, S. 346 ff.

³ Vgl. *WZ.-Jahrbuch* 1939, S. 344.

⁴ *Triebe*, *WZ.* 1935, S. 267: „Für die Arbeit des Gemeindeprüfungsamts bedeutet es einen großen Vorteil, daß die Prüfungsberichte möglichst gleichmäßig aufgebaut werden“.

⁵ Vgl. *Post*, *WZ.* 1935, S. 130 ff. und *Gugelmeier*, *Zeitschr. d. N. f. Deutsch. Recht* 1936, S. 995 ff.

gesellschaften und der Einzelfirma ist ein Prüfungsbericht zu erstatten.¹ Diese Vorschrift, die anfangs mitunter auf heftigen Widerstand gestoßen ist, zeigt mit voller Deutlichkeit, daß es dem Gesetzgeber nicht bloß darauf ankam, mit der schriftlichen Niederlegung des Prüfungsergebnisses und dessen Begründung die Organe des Betriebes beraten zu wollen, sondern daß dem Prüfer Gelegenheit gegeben werden soll, einen urkundlichen Nachweis seiner Tätigkeit zu schaffen.

Bei den Depotprüfungen ist ein schriftlicher Bericht auf Grund Ziff. 7 der 5. Bekanntmachung des Reichsaufsichtsamts zu erstatten, der eine Aufzeichnung der wichtigsten Prüfungsfeststellungen enthalten muß. Die „Richtlinien“ der Wirtschaftsgruppen enthalten eine Liste der Mindestangaben.²

Das Pflichtprüfungsrecht für die eingetragenen Genossenschaften³ kennt, ähnlich wie das Pflichtprüfungsrecht für die öffentlichen Betriebe, neben dem schriftlichen Prüfungsbericht auch eine mündliche Berichterstattung. Nach § 57, Abs. 4 GenG. muß der Prüfer in unmittelbarem Zusammenhang mit der Prüfung in einer gemeinsamen Sitzung mit dem Vorstand und Aufsichtsrat über das „voraussichtliche“ Ergebnis der Prüfung berichten. Weigert sich der Vorstand, diese Sitzung einzuberufen, kann der Prüfer die Sitzung von sich aus einberufen; es steht dem Prüfer jedoch frei, sich vorher mit dem Vorstandsvorstand in Verbindung zu setzen. Nur über das voraussichtliche Ergebnis ist zu berichten, der Prüfer braucht sich also noch nicht endgültig festzulegen.

Der Sinn der Vorschrift ist, daß die Genossenschaft unverzüglich über ihre wirtschaftliche Lage unterrichtet werden soll und gegebenenfalls entsprechende Schritte zur Abstellung von Mängeln unternehmen kann. Die Zuständigkeit des Prüfers, nicht des Prüfungsverbandes, soll das Verfahren beschleunigen.

Den schriftlichen Bericht hat jedoch nach § 58, Abs. 1 GenG. der Verband zu erstatten und zu unterzeichnen.⁴ Die schriftliche Berichterstattung bleibt auch Pflicht des Verbandes, wenn er sich eines nicht von ihm angestellten genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft bedient.⁵ Diese Bestimmung hängt eng mit den allgemeinen Betreuungsaufgaben des Verbandes gegenüber den ihm angeschlossenen Genossenschaften zusammen. Nur dem Verband stehen die notwendigen Zwangsmittel zur Erledigung von Prüfungsbeanstandungen zur Verfügung. Andererseits kann es nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, nachträglich den beabsichtigten Zweck, einen externen Prüfer heranzuziehen, wiederum dadurch hinfällig zu machen, daß dieser Prüfer nicht selbst den Bericht erstatten kann. Zirwas⁶ schlägt deshalb vor — obwohl es

¹ Nach §§ 3 und 8, Abs. 2 der B.D. vom 7. 7. 37.

² Vgl. oben S. 50.

³ Gilt auch gemäß § 26, Abs. 4 WGG. für alle gemeinnützigen Wohnungsunternehmen.

⁴ Vor der Regelung von 1934 hatte der Prüfer zu berichten, vgl. W.L. 1936, S. 22.

⁵ Vgl. Amtliche Begründung: Deutscher Reichsanzeiger 1934, Nr. 256, Quassowski in Pfundner-Neubert, Deutsches Reichsrecht II b 7, S. 27 ff., Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen, Berlin 1938, S. 80.

⁶ W.L. 1937, S. 453 ff.

nicht im Gesetz stehe —, daß in diesen Fällen dem Verbandsbericht der Originalbericht des externen Prüfers beigelegt werde.

Über den Inhalt und Form des genossenschaftlichen Prüfungsberichts fehlen auch im Genossenschaftsgesetz nähere Angaben. Bei den einzelnen Prüfungsverbänden sind einheitliche Gliederungen angestrebt und vielfach zu Händen der Prüfer herausgegeben. Über die Anforderungen an den Prüfungsbericht bei Genossenschaften äußert sich eingehend A. Friederich im „Wirtschaftstreuhänder“ 1936 (S. 22 ff.). Fr. bringt dort auch ein ausführliches Muster für die Gliederung des Berichtes.¹

Der für die privaten Versicherungsunternehmungen und Bau sparafassen einschlägige § 61 WAG. ist durch die 2. W.D. zum Aktiengesetz neu gefaßt worden, enthält aber nichts wesentlich Neues gegenüber der Fassung von 1931. Nachdem auch hier nähere Angaben über Form und Inhalt des Berichtes fehlen, hat das Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung in Ergänzung des Gesetzes gem. § 57, Abs. 3 WAG. in einem Rundschreiben vom 11. 12. 1932 angeordnet, daß folgende 9 Mindestpunkte im Bericht zu behandeln sind: Der Gang der Prüfung, Umfang der Prüfung, Anlage des Vermögens, Bewertung, Einbringlichkeit der Außenstände, Liquidität, Geschäftsverlauf, Angaben über etwaige versicherungsfremde Geschäfte, Konzernbeziehungen. Bereits diese kurze Wiedergabe der Anforderungen läßt erkennen, daß nach diesem Rundschreiben auch der Pflichtprüfer der privaten Versicherungsunternehmungen ähnlich wie bei den öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten die wirtschaftlichen Verhältnisse kritisch untersuchen muß.²

Aufbauend auf dem Rundschreiben des RWA. hat G. Deter³ Richtlinien für den Prüfungsbericht dieser Unternehmungen ausgearbeitet. Im eigentlichen Prüfungsbericht sollen nach Deter nur die Hauptgesichtspunkte verhandelt werden, die einzelnen Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung dagegen in den Anlagen. Zum Berichtsschema fügt Deter noch weitere Erläuterungen. So wäre auch zu erwähnen, ob die Geschäftsstellen und die technischen Reserven geprüft wurden. Bei der Schilderung der Grundlagen des Betriebes solle außer bei Erstprüfungen nur auf Besonderheiten hingewiesen werden; zu beachten sei schließlich, ob von der Schutzklausel (§ 128, Abs. 3 AktG.) Gebrauch gemacht wurde.⁷

Eine Vereinheitlichung des Prüfungsberichts, der einen systematischen, zweckentsprechend aufgebauten Bericht sicherstelle, solle nach Deter angestrebt werden, weil die Aufsichtsbehörde dadurch in die Lage versetzt werde, die Prü-

¹ S. auch R. Letschert, Die Revision der Genossenschaft, 4. Aufl., Berlin 1932, S. 92 ff.

² Vgl. G. Deter, bei Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, S. 149 und C. Klosterhaffen, ebd. S. 113 f.

³ WZ. 1935, S. 444 ff.

⁴ Siehe auch Deter, bei Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, S. 147 ff.

fungsergebnisse der ihrer Aufsicht unterliegenden Versicherungsunternehmungen und -anstalten besser miteinander vergleichen und auswerten zu können als dies bisher der Fall ist.¹

Nach § 4, Abs. 2 Satz 3 des Rabattgesetzes ist über die Prüfung der Rabattsparrvereinigungen ebenfalls ein schriftlicher Bericht zu erstatten, der den Mitgliedern der Vereinigung zugänglich zu machen ist. Gemäß § 9 der 1. W.D. kann die Mitteilung des Berichtes durch Überfendung eines Abdruckes oder durch eine mindestens einmonatige Auslegung in den Geschäftsräumen in Urschrift oder in Abschrift erfolgen.²

c) Prüfungsauswertung und -verfolgung.

Man kann darüber streiten, ob diese Bezeichnung als besonders glücklich angesehen werden kann. Sie wird jedoch neuerdings vielfach in der Literatur über das Wirtschaftsprüfungswesen gebraucht, um auszudrücken, welches Schicksal das vom Prüfer im Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht niedergelegte Prüfungsergebnis nimmt und welche Handhaben gegebenenfalls vorhanden sind, um einen Negativbefund zu beseitigen.

Es ist nun, wie im einzelnen zu zeigen sein wird, nicht so, daß die Auswertung des Prüfungsergebnisses nach der derzeitigen Rechtslage bei allen deutschen Pflichtprüfungen unter allen Umständen gesichert wäre. Andererseits erscheint hieran weitgehend der Erfolg der Pflichtprüfungen geknüpft.

Die Formen der Prüfungsauswertung und -verfolgung sind bei den einzelnen Pflichtprüfungsbereichen sehr verschieden und stark von der Stellung der Pflichtprüfungseinrichtung im gesamten Recht des prüfungspflichtigen Wirtschaftsbereiches abhängig. Das gilt schon von der Vorlegung und evtl. Weitergabe des Berichtes, aber insbesondere von der Behandlung der Prüfungsbeanstandungen.

Bei der Jahresabschlussprüfung der Aktiengesellschaften beginnt die Prüfungsauswertung und Prüfungsverfolgung mit der Erteilung des Bestätigungsvermerkes und der Weitergabe des Berichtes an den Vorstand und Aufsichtsrat.

Die Veröffentlichung des Bestätigungsvermerkes ist — wie bereits erwähnt — bei allen Veröffentlichungen undervielfältigungen des Jahresabschlusses ausdrücklich zur Pflicht gemacht (§ 144, Abs. 1 AktG.). Selbst wenn es darum im Gesetz nicht ausdrücklich vorgeschrieben wäre, ginge daraus hervor, daß die Veröffentlichung zusammengezogener und gekürzter Jahresabschlüsse nicht möglich sein kann, denn der Bestätigungsvermerk kann nur für die Abschlüsse, für die er gegeben ist, Geltung haben.

¹ Vgl. auch Deter, W.P. 1934, S. 176 und Lippert, W.Z. 1935, S. 436 ff.

² Vgl. Michel und Weber, Das Rabattgesetz vom 25. 11. 33 nebst W.D. und Nebengesetzen, Berlin 1934, S. 100 f. — Für die Prüfung der Lagerhausanstalten ist die Erstattung eines schriftlichen Berichtes in den einschlägigen Bestimmungen nicht ausdrücklich vorgesehen.

Den Prüfungsbericht hat der Abschlußprüfer sowohl dem Vorstand wie auch dem Aufsichtsrat vorzulegen. Es dürfte nicht angängig sein, den Bericht zuerst dem Vorstand und dann dem Aufsichtsrat oder durch den Vorstand dem Aufsichtsrat vorzulegen, denn auf die endgültige Fassung des Berichtes soll der Einfluß des Vorstandes ausgeschaltet bleiben.¹ Das Aufsichtsratsexemplar geht zweckmäßigerweise an den Vorsitzenden, der verantwortlich für die Weitergabe an die übrigen Aufsichtsratsmitglieder ist. Die Hauptversammlung oder einzelne Aktionäre haben kein Recht darauf, den Prüfungsbericht einzusehen. Es steht aber einer Einsichtnahme nichts im Wege, wenn nicht die Geschäftsinteressen hierdurch gefährdet erscheinen.²

Ergab die Prüfung wesentliche Beanstandungen, die im Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht des Abschlußprüfers ihren Niederschlag gefunden haben, so bleibt es bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung ausschließlich den Organen der Gesellschaft überlassen, diese abzustellen. Soweit allerdings eine Verweigerung oder eine sehr erhebliche Einschränkung des Bestätigungsvermerks erfolgt ist, werden die Gläubiger und Aktionäre von sich aus, soweit ihre Macht im Einzelfalle reicht, die entsprechenden Schlußfolgerungen ziehen. Der Prüfer selbst besitzt bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung keine Einflußmöglichkeit mehr auf die Auswertung der Prüfung. Er kann nur, wenn die beanstandeten Umstände bis zur nächsten Prüfung nicht ausgeräumt sind, erneut den Bestätigungsvermerk einschränken bzw. verweigern. Wird ein anderer Abschlußprüfer gewählt, so ist es Berufs- und Kameradschaftspflicht des zweiten Prüfers, diesem Punkt besondere Aufmerksamkeit zu schenken und nur in wohlbegründeten Fällen eine abweichende Haltung gegenüber dem Urteil seines Vorgängers einzunehmen.

Grundsätzlich ist also festzustellen, daß bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung bezüglich der Auswertung des Prüfungsergebnisses dem Pflichtbewußtsein und der Einsicht der Gesellschaftsorgane ein weiter Spielraum gelassen ist.

Gründungsprüfung und „Sonderprüfung“ der Aktiengesellschaften. Der Gründungsprüfungsbericht geht in erster Linie an das Registergericht. Beanstandungen werden im Regelfall, wenn sie schwerwiegender Natur sind, dazu führen, daß die Eintragung vereitelt ist. Ein weiteres Berichtsexemplar geht zu Händen des Vorstandes und ein drittes zur amtlichen Vertretung des Handelsstandes (§ 26, Abs. 3 AktG.). Jedermann kann den Bericht beim Gericht oder bei der Handelskammer einsehen.

Bei der Sonderprüfung nach § 118 ff. AktG. geht der Bericht an den Vorstand und zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft (§ 121, Abs. 3 AktG.); außerdem hat der Vorstand den Bericht bei der Einberufung der nächsten Hauptversammlung als Gegenstand der Beschlußfassung anzukündigen. Um

¹ E. Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Stuttgart 1938. S. 485.

² Vgl. hierzu § 96, Abs. 2 AktG. zusammen mit § 127 AktG.

einen Mißbrauch dieser weitgehenden Publizität des Berichtes zu verhindern, sind, ebenfalls in § 121, Abs. 3 AktG., geeignete Schutzklauseln enthalten.

Die einschlägige Bestimmung für die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand in der DVO. vom 30. 3. 33 § 11 enthält zunächst den Grundsatz, daß der Bericht der zur Bestellung des Bilanzprüfers zuständigen Stelle vorzulegen ist. Nach den „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ (§ 4 Ziff. 10) hat jedoch, wie schon erwähnt, vorher bereits eine „Schlußbesprechung“ zwischen dem Prüfer und dieser Stelle unter Benachrichtigung des Gemeindeprüfungsamts stattzufinden.

Dem Gemeindeprüfungsamt fällt also als dem delegierten Aufsichtsorgan der Regierung eine erhebliche Einflußmöglichkeit auf die Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe zu.

Bei den öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten ist der Prüfungsbericht in drei Exemplaren der Aufsichtsbehörde und in einem Exemplar der Anstalt vorzulegen.¹ Die Aufsichtsbehörde gibt zwei Exemplare an das Reichswirtschaftsministerium weiter. Soweit die Anstalt unmittelbar dem Ministerium unterstellt ist, erfolgt die Berichtsabgabe unmittelbar dorthin (in zwei Exemplaren).

Bei den öffentlich-rechtlichen Banken ist diese Regelung noch dahin ergänzt, daß die Aufsichtsbehörde den Bericht an den Reichswirtschaftsminister „mit ihrer eigenen Stellungnahme“ weiterzugeben hat.²

Bei den Sparkassen erhält zunächst der Verbandsvorsteher den Prüfungsbericht, dieser leitet ihn an die Aufsichtsbehörde weiter, wenn erforderlich mit eigenen Bemerkungen. Gleichzeitig mit der Vorlage des Berichts bei der Aufsichtsbehörde erfolgt seine Übersendung an den Vorsitzenden des Sparkassenvorstands. Da dies in mehreren Exemplaren erfolgen soll, soll dem Vorstand die Verpflichtung, die übrigen Vorstandsmitglieder zu informieren, technisch erleichtert werden.³

Die Einschaltung der Aufsichtsbehörde macht sich auch bei der Auswertung des Ergebnisses der Jahresabschlußprüfung der privaten Kreditinstitute geltend. Dem Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen steht auf Grund des § 32 RWG. die Befugnis zu, den Bericht einzusehen, wie ihm schon vorher das Recht zusteht, auf die Auswahl des Prüfers Einfluß zu nehmen.⁴

Eine Eigenart der Depotprüfung ist es, daß der Prüfungsbericht hier grundsätzlich nur der Wirtschaftsgruppe zusteht. Nur wenn die Prüfung zu wesentlichen Beanstandungen keinen Anlaß gegeben hat, kann der Bericht dem Kreditinstitut selbst ausgehändigt werden. Andernfalls ist die Genehmigung des Reichsaufsichtsamts erforderlich.⁵ Außerdem ist bei wesentlichen Beanstandungen (wenn

¹ Erlaß vom 13. 9. 33, Abschn. 8.

² Erlaß vom 29. 11. 33, Abschn. 8.

³ Erlaß vom 2. 2. 37, Abschn. V, Abs. 2 a, vgl. auch Unbehend, WZ. 1937, S. 391.

⁴ Vgl. unten S. 100.

⁵ S. § 16 der „Richtlinien“ der Wirtschaftsgruppen und oben S. 50.

strafbare Handlungen oder grobe Ordnungswidrigkeiten festgestellt wurden) durch die Wirtschaftsgruppe dem Reichsaufsichtsamt zu berichten, ebenso wenn andere Ordnungswidrigkeiten nicht binnen einer angemessenen Frist beseitigt werden.¹

Es ist eine typische Besonderheit der Genossenschaftsprüfung, daß die Tätigkeit des Trägers der Prüfung, des genossenschaftlichen Prüfungsverbandes, nicht mit der Erstattung des Berichts abgeschlossen ist. Während sich bei den übrigen Pflichtprüfungen der Prüfer im wesentlichen damit begnügen muß, seine Feststellungen im Bericht niederzulegen und es den verantwortlichen Organen oder den besonderen Aufsichtsbehörden überlassen bleibt, die entsprechenden Schritte zu unternehmen, so gehört es zu den vornehmlichsten und verantwortungsvollsten Obliegenheiten des Verbandes, dank seiner allgemeinen Betreuungsfunktion die Erledigung der Prüfungsbeanstandungen zu überwachen.²

Zirwas³ unterscheidet zwischen „Möglichkeiten zur Einwirkung auf die Genossenschaft auf Abstellung vorgefundener Mängel“ und „Möglichkeiten, Zwangsmaßnahmen gegen die Genossenschaften zu ergreifen“.

Eine erste Einwirkungsmöglichkeit besteht in der Teilnahme des Aufsichtsrats an der Prüfung gem. § 57, Abs. 2 GenG. Nach Abs. 3 desselben Paragraphen soll der Prüfer dem Aufsichtsrat unverzüglich Mitteilung machen, wenn sofortige Maßnahmen erforderlich erscheinen. Dazu kommt die mündliche Berichtserstattung, von der schon oben die Rede war,⁴ weiter die Verpflichtung zur gemeinsamen Sitzung des Vorstandes und Aufsichtsrats der Genossenschaft nach Eingang des Prüfungsberichts. Verband und Prüfer können an der Sitzung teilnehmen. Der Prüfungsbericht ist als Gegenstand der Beschlußfassung auf der nächsten Generalversammlung anzukündigen. Gemäß § 59, Abs. 2 GenG. hat der Aufsichtsrat in der Generalversammlung wesentliche Beanstandungen und Feststellungen zu erklären. Der Verband kann auch wiederum an der Generalversammlung beratend teilnehmen. Auf seinen Antrag oder auf Beschluß der Generalversammlung ist der Bericht ganz oder teilweise zu verlesen. Der Verband hat eine Bescheinigung über die stattgefundene Prüfung beim Gericht einzureichen zur Kontrolle darüber, ob die Verbandsmitgliedschaft von seiten der Genossenschaft aufrechterhalten und die Prüfung frist- und ordnungsmäßig durchgeführt wurde. Nach § 44, Abs. 2 und § 38, Abs. 2 GenG. kann bei wesentlichen Prüfungsbeanstandungen eine außerordentliche Generalversammlung einberufen werden.

¹ S. Ziff. 8 der 5. Bekanntmachung des Reichsaufsichtsamts.

² Die Prüfungsberichte der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen sind außerdem von ihnen selbst auf Verlangen der Anerkennungsbehörde binnen zwei Monaten nach Abschluß der Prüfung vorzulegen (§ 26, Abs. 5 WGG.). Der Anerkennungsbehörde steht außerdem das Recht zu, außerordentliche Prüfungen auf Kosten des Unternehmens durchführen zu lassen (§ 26, Abs. 6 WGG.).

³ Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungsweesen, S. 84 ff.

⁴ Siehe S. 80.

Wird nach Überzeugung des Verbandes die Beschlußfassung über den Prüfungsbericht, weil er für die Organe der Genossenschaft unbequeme Feststellungen enthält, hinausgezögert, kann der Verband selbst (nach § 60 GenG.) eine außerordentliche Generalversammlung einberufen. Praktisch wird in diesen Fällen der Prüfungsverband dem Vorstand der Genossenschaft eine gebührende Frist setzen. Von diesem Recht wird der Verband jedoch nur Gebrauch machen, wenn wirklich das Wohl der Genossenschaft durch eine spätere Beschlußfassung gefährdet erscheint.¹ Eine Einschaltung auch des Spitzenverbandes ist bisher gesetzlich nicht vorgesehen, wird jedoch teilweise für zweckmäßig erachtet.

Dem Verband steht darüber hinaus noch das Recht zu (nach § 62, Abs. 3), den zentralen Geschäftsanstalten des Genossenschaftswesens von dem Inhalt des Prüfungsberichts Kenntnis zu geben. Die Folge wird gegebenenfalls eine Kreditperre sein.

Eine Genossenschaft, die sich trotz all dieser Druckmittel nicht fügen will, wird es wohl kaum geben, zudem ihr durch das heutige Genossenschaftsgesetz praktisch jede Möglichkeit abgeschnitten ist, aus dem Verband auszutreten; denn sie müßte sofort die Mitgliedschaft bei einem anderen, dem gleichen Spitzenverband angeschlossenen Verband erwerben. Der Spitzenverband wird aber nie dulden, daß sich eine Genossenschaft auf diese Weise einer unbequemen Konsequenz aus Prüfungsfeststellungen entzieht. Der Verband seinerseits kann jedoch wiederum eine Genossenschaft ausschließen; dies würde nach heutigem Recht praktisch zur Auflösung der Genossenschaft führen. Schließlich sei noch erwähnt, daß die meisten Verbandsstatuten vorsehen, daß der Verband jederzeit das Recht hat, die Abstellung von Mängeln, die sich bei der gesetzlichen Prüfung ergeben haben, durch „Nachschau“ zu kontrollieren.

Zirwas² vertritt mit Recht die Auffassung, daß alle diese bei der Genossenschaftsprüfung möglichen Maßnahmen unter Umständen erzieherischer wirken und mehr die Sicherung des Prüfungserfolges fördern als ein offiziell erteilter Bestätigungsvermerk.³

Auch bei den privaten Versicherungsunternehmungen wirkt sich die Einschaltung der Aufsichtsbehörde in den Vollzug der Abschlußprüfung bei der Auswertung des Prüfungsergebnisses deutlich aus. Der Prüfungsbericht geht hier zunächst zu Händen des Vorstandes und durch ihn an den Aufsichtsrat.⁴ Jedes Aufsichtsratsmitglied kann den Prüfungsbericht einsehen. Ein Exemplar sendet der Vorstand mit seinen und des Aufsichtsrats Bemerkungen an die Aufsichtsbehörde. Nötigenfalls kann nun die Aufsichtsbehörde nach ausdrücklicher Vorschrift (§ 61, Abs. 3 letzter Satz) den Prüfungsbericht mit dem Prüfer erörtern

¹ Vgl. Quassowski in Pfundtner-Neubert II b 7, S. 34, Anm. I zu § 60; Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen, S. 90 ff.

² Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen, S. 94 ff.

³ Vgl. auch Strub, WZ. 1936, S. 5 ff.; Zirwas, WZ. 1936, S. 8 ff.

⁴ Hierdurch ist allerdings nicht unbedingt ausgeschlossen, daß der Vorstand beim Prüfer noch auf Abänderungen drängt, bevor er den Bericht weitergibt.

und Ergänzungen der Prüfung und des Berichts veranlassen. Der Aufsichtsbehörde steht kraft ihrer Stellung als Aufsichtsorgan das Recht zu, jederzeit Mängel zu beseitigen.¹

IV. Der Pflichtprüfer.

Der Begriff Wirtschaftsprüfung kann, wenn auch, wie im einleitenden Teil dieser Arbeit ausgeführt, nur mit einem gewissen Vorbehalt als Gattungsbegriff des Begriffes Pflichtprüfung bezeichnet werden. Es wäre nun an sich durchaus zweckmäßig und logisch, alle Personen, die Wirtschaftsprüfungen irgendwelcher Art durchführen, als Wirtschaftsprüfer zu bezeichnen. Dagegen steht jedoch, daß diese Berufsbezeichnung, noch bevor sich der Ausdruck Wirtschaftsprüfung anstelle des früheren Fremdwortes Revision einzubürgern begann, sozusagen schon vergriffen und für eine ganz bestimmte Gruppe von „Revisoren“ rechtlich festgelegt war. Wie ebenfalls im Einleitungskapitel bereits erwähnt, sind dies die „Revisoren“, denen überwiegend allein die Durchführung der Pflichtprüfungen kraft Gesetzes vorbehalten wurde, den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern.

Trotzdem soll, wie bei den bisherigen Ausführungen, auch im folgenden Abschnitt, der sich mit den Fragen der Prüfungsorgane der Pflichtprüfungen, den an sie zu stellenden und gestellten persönlichen und sachlichen Anforderungen, mit ihrer Bestellung und Beauftragung im Einzelfall und mit ihren Rechten und Pflichten bei der Durchführung der Pflichtprüfungen beschäftigen soll, soweit möglich nur der Ausdruck Pflichtprüfer Verwendung finden. Es soll damit von vornherein deutlich erkennbar sein, daß hier nur die Probleme des großen Fragenkomplexes über den Prüfer- und Treuhänderberuf behandelt werden sollen, die sich unmittelbar oder mittelbar auf das Pflichtprüfungswesen beziehen.² Andererseits kann nicht allein vom öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer die Rede sein, nachdem diese Berufsgruppe auch wieder nicht ausschließlich, wie ursprünglich beabsichtigt, zur Durchführung der Pflichtprüfungen berechtigt ist.

1. Die Qualifikation der Pflichtprüfer.

a) Allgemeines.

Die Frage nach den geeigneten Prüfungsorganen spielte in der Vorgeschichte der Pflichtprüfungen im Kampf der Meinungen eine bedeutende Rolle. Eigentlich nur bei der Einführung der gesetzlichen Genossenschaftsprüfung durch das Genossenschaftsgesetz von 1889 konnte diese Frage verhältnismäßig leicht zur Erledigung gebracht werden, nachdem die bereits bei den verbandsmäßigen Organisationen bestehenden Prüfungseinrichtungen (Revisionsverbände) in

¹ Wegen der Prüfung der Rabattsparvereinigen und der Prüfung der Lagerhausanstalten vgl. oben S. 82.

² Das gesamte Berufsrecht des Wirtschaftsprüfers wird ausführlich in Heft 1 dieser Schriftenreihe behandelt werden.

erster Linie als die Träger der Prüfung in Frage kommen mußten.¹ Ungleich entwickelter lagen die Verhältnisse und ungleich schwieriger gestalteten sich dann auch die Vorverhandlungen bei der Einführung der weiteren Pflichtprüfungen zu Anfang dieses Jahrzehnts. Nicht als ob es bis dahin in Deutschland keine freiberuflichen Revisoren gegeben hätte und nicht eine große Anzahl von Personen zur Übernahme der Prüfungen bereitgestanden hätte,² so erschien doch die Qualifikation aller dieser in verschiedenen Berufsgruppen und -verbänden organisierten Prüfer nicht ohne weiteres ausreichend. Insbesondere im Hinblick auf das englische Vorbild der accountants wollte man auch in Deutschland die Pflichtprüfung nur fachlich sehr persönlich besonders hoch qualifizierten Prüfern vorbehalten, wobei auch der Gedanke mitgespielt haben mag, daß die Pflichtprüfer dem Staat gegenüber gewissermaßen eine treuhänderische Funktion übernehmen. Der treuhänderische Charakter sollte anfänglich sogar in der neuen Berufsbezeichnung „Wirtschaftstreuhänder“ zum Ausdruck kommen, bis bei den berufsrechtlichen Beratungen, die gesondert von den Verhandlungen über die eigentliche Einführung der Pflichtprüfungen geführt wurden, zuletzt juristische Bedenken diesen Vorschlag wieder zu Fall brachten.³ So ist in letzter Stunde der öffentlich bestellte „Wirtschaftsprüfer“ und daneben die „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ entstanden, Bezeichnungen, die sehr bald als wenig glücklich empfunden wurden.

Diese terminologischen Schwierigkeiten, die wie alle terminologischen Probleme in ihrer Tragweite und Bedeutung auch wieder nicht überschätzt werden dürfen, sind auch heute nicht ausgeräumt. Nach der Machtergreifung hat der NS.-Rechtswahrer-Bund alle Personen, die „gegen Einzelbetriebe der Wirtschaft oder der öffentlichen Hand als Rechtswahrer Aufgaben prüfenden, beratenden oder treuhänderischen Inhalts zu erfüllen“ haben, unter der Sammelbezeichnung Wirtschaftstreuhänder zusammengefaßt. Damit ist die noch bei den Verhandlungen von 1931 abgelehnte Berufsbezeichnung sogar zum Gattungsbegriff des „Wirtschaftsprüfers“ geworden. Seither pflegt man den Wirtschaftsprüferberuf als die Spitzengruppe des Gesamtberufs der Wirtschaftstreuhänder zu bezeichnen, wobei jeweils auch hervorgehoben wird, daß diese Berufsgruppe die Pflichtprüfungen als „Vorbehaltsaufgaben“ durchzuführen habe.

Das damals im Jahre 1931 geschaffene Berufsrecht des Wirtschaftsprüfers gilt im wesentlichen heute noch, wenn auch — wie eben wieder erwähnt — nicht unter allen Umständen nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Vornahme von Pflichtprüfungen allein berechtigt sind. Immerhin kann der Wirtschaftsprüferberuf als der Hauptträger des Pflichtprüfungswesens gelten und es ist kaum damit zu rechnen, daß hierin eine Ände-

¹ Vgl. oben S. 18.

² So allein schon etwa 1 800 beeidigte Bücherrevisoren und an die 600 Revisions- und Treuhandgesellschaften.

³ Der Wirtschaftstreuhänder, Veröffentlichungen des Verb. Deutsch. Diplomatkaufleute, Bd. IV, Berlin 1933, S. 48.

zung eintritt. Es sollte im Gegenteil nur eine Frage der Zeit sein, bis auch die bisher nicht ausnahmslos von Wirtschaftsprüfern vorzunehmenden Pflichtprüfungen ebenfalls ausschließlich dieser Berufsgruppe vorbehalten werden. Es erscheint deshalb durchaus berechtigt, wenn an dieser Stelle das Berufsrecht des Wirtschaftsprüfers in seinen Grundzügen zur Darstellung kommt.

Vorweg sei jedoch noch kurz erwähnt, daß in den pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen selbst die Vorschriften über die zur Durchführung der Prüfungen berechtigten Personen in der Regel nur kurz gefaßt sind und, wie es nur wünschenswert sein kann, nur das Wesentlichste enthalten.¹

Die Grundlagen des Berufsrechts der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer.² Das Berufsrecht der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer ist vornehmlich in der sog. „Ländervereinbarung“ enthalten, die auf Grund von im Jahre 1930 begonnenen Verhandlungen zwischen der Reichsregierung und den Länderregierungen zustande kam und der ersten DWD. zur Aktienrechtsnovelle vom 15. 12. 31 (RGBl. I S. 761) als Anlage beigegeben wurde.³

Die Ländervereinbarung enthält Bestimmungen über die Errichtung und Zuständigkeit der „Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ bei der Reichswirtschaftskammer, über die Errichtung von Zulassungs- und Prüfungsstellen bei verschiedenen Industrie- und Handelskammern,⁴ wie die Grundzüge des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens, ferner Bestimmungen über die Überwachung der Wirtschaftsprüfer durch die Industrie- und Handelskammern und den Grundsatz der „Freizügigkeit“, demzufolge die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer berechtigt sind, ihre Tätigkeit innerhalb des ganzen Reichsgebietes auszuüben.⁵

Über diese „verwaltungsrechtliche“ und „berufsständische“ Ordnung des Wirtschaftsprüferberufes, die eine „eigenartige Verbindung von Reichs- und Landesrecht sowie von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Normen und Institutionen“ darstelle, urteilt treffenderweise Klaußing:⁶ „Es läßt sich nicht leugnen, daß das in dieser Weise geschaffene Berufsrecht nicht nur äußerlich wenig durchsichtig erscheint, sondern auch sachlich verhältnismäßig kompliziert ausgefallen ist. Man könnte es geradezu als ein typisches Produkt

¹ Über die „persönliche Eignung für den Beruf des Prüfers“ s. P. Gerstner, Revisions-technik, 6. Aufl., S. 10 ff.

² S. insbes. Frielinghaus, Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1932; Klaußing, Reform des Aktienrechts, Berlin-Wien 1923, S. 181 ff.; Buchholz-Weber, WZ. 1936, S. 446; Weber-Weham, Das Recht des Wirtschaftsprüfers, Wirtschaftliche Kurzbrieft 1938, S. 157 ff.; Weber in: Die nationale Wirtschaft 1937, S. 359 ff.

³ Die Ländervereinbarung fußt ihrerseits wieder auf § 36 GewD. in der Fassung der 2. NotWD. vom 5. 6. 31 (RGBl. I, S. 313) und der DWD. vom 31. 10. 31 (RGBl. I, S. 658).

⁴ Im Großdeutschen Reich bestehen nunmehr insgesamt 16 Zulassungs- und Prüfungsstellen, vgl. WZ.-Jahrbuch 1939, S. 73 f. und 1940, S. 13.

⁵ Vgl. Michel, WZ. 1932, S. 4 f.

⁶ Reform des Aktienrechts. S. 185.

„neudeutscher Organisationskunst“ bezeichnen. Das gelte vor allem für die Über- und Zueinanderschaltung verschiedener Stellen, die mit Vertretern von allen möglichen, mehr oder weniger unmittelbar interessierten Organisationen, Behörden usw. besetzt sind. Beteiligt sind die Reichsregierung, die Länderregierungen, die Wirtschaft selbst mit ihren öffentlich-rechtlichen Vertretungen, insbesondere den Industrie- und Handelskammern und ihrer Spitzenorganisation in der Reichswirtschaftskammer, und selbstverständlich mußte man auch der Organisation des neu geschaffenen Berufes selbst eine entsprechende Einflußnahme zubilligen.

Der „Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ bei der Reichswirtschaftskammer obliegt es nach der Ländervereinbarung in erster Linie, eine einheitliche Handhabung des Zulassungs- und Prüfungswesens für das gesamte Reichsgebiet zu sichern und „Grundsätze der Berufsausbildung“ aufzustellen. Sie hat in Wahrnehmung dieser Aufgaben die sog. „Bestimmungen der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ herausgebracht, die neben den Vorschriften der Ländervereinbarung selbst die Prüfungsordnung, ferner Richtlinien für die „Durchführung des Widerrufsverfahrens“ und schließlich „Die Grundsätze für die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers und über den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer“ enthalten. Dazu gaben die Zulassungs- und Prüfungsstellen bei den einzelnen mit der Durchführung des Zulassungs- und Prüfungsverfahrens betrauten Industrie- und Handelskammern, bzw. die dort errichteten Zulassungs- und Prüfungsausschüsse „Geschäftsordnungen“ heraus.

Das „Institut der Wirtschaftsprüfer“ als zentrale Berufsvertretung der Wirtschaftsprüfer ist insbesondere in dem bei der „Hauptstelle“ für die Behandlung aller zentral den Beruf berührenden Fragen der Zulassung und Prüfung errichteten Hauptauschuß vertreten. Berufsvertreter sitzen aber auch in den Zulassungs- und Prüfungsausschüssen bei den Zulassungs- und Prüfungsstellen, ferner sind die Wirtschaftsprüfer am Disziplinar- und Widerrufsverfahren beteiligt.

Über die Entstehung des Instituts der Wirtschaftsprüfer berichtet Brod-hage¹, daß Anfang 1930 die Verbände der Einzelrevisoren und Treuhandgesellschaften zu einer Arbeitsgemeinschaft zusammengetreten seien, aus der sich dann das Institut für das Prüfungs- und Treuhandwesen entwickelt habe. Dieses Institut war bereits mit der Absicht gegründet, es zu der ausschließlichen Berufsvertretung der Wirtschaftsprüfer umzubauen. In Verfolg seiner weiteren Ausgestaltung hat das Institut in jedem Bereich einer Zulassungs- und Prüfungsstelle eine sog. Bezirksgruppe errichtet.²

¹ D. Betriebsw., 1932, S. 313 ff., f. ferner WP. 1932, S. 94 f.

² Das Institut hat die Rechtsform eines eingetragenen Vereins. Die Führungsorgane sind der „Vorstand“, der heute auf je zwei Jahre vom „Verwaltungsrat“ des Instituts gewählt wird und vom RMW. zu bestätigen ist, der „Führerrat“, dem neben dem Vorsitzenden des Instituts 4—5 Wirtschaftsprüfer angehören, die vom Vorsitzenden berufen

Das Institut hat berufs- und standespolitische Aufgaben und andererseits fachliche, d. h. die Berufsausübung im engeren Sinn betreffende Fragen zu behandeln. Von Anfang an war ins Auge gefaßt, eine Ehrengerichtsordnung für die Angehörigen des Instituts auszubauen, ferner an dem weiteren Ausbau des Berufsrechts mitzuwirken (Anerkennung und Festigung des Prinzips der Freiberuflichkeit des Berufs, die Schaffung einer Gebührenordnung,¹ Regelung der Gewerbetätigkeit, Förderung des Berufsnachwuchses, Fragen des Berufseinsatzes). Zur Beratung der Mitglieder in ihrer Berufsarbeit wurde ein „Fachauschuß“ eingesetzt, der dann besonders durch seine Fachgutachten sich einen sehr ansehnlichen Namen gemacht hat. Später kamen weitere Sonderfachauschüsse hinzu.²

Zulassung und Prüfung. Die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer ist in erster Linie von dem Bestehen des Wirtschaftsprüferexamens abhängig gemacht. Für die Zulassung zur Wirtschaftsprüferprüfung ist ein bestimmter Ausbildungsgang und namentlich eine abgeschlossene Hochschulbildung nicht vorgeschrieben, wiewohl bei der Schaffung des Berufes starke Kräfte am Werk waren, das Hochschulprinzip zum Gesetz zu erheben.³ Ungefähr die Hälfte der heutigen Wirtschaftsprüfer haben jedoch ein abgeschlossenes Hochschulstudium, insbesondere das kaufmännische Studium hinter sich, und voraussichtlich wird sich in Zukunft bei den hohen Anforderungen, die an die Wirtschaftsprüferanwärter gestellt werden, das Verhältnis noch weiter zugunsten der Akademiker verschieben. Grundsätzlich wird man aber dieser Regelung, daß auch dem reinen Praktiker der Aufstieg zum Wirtschaftsprüferberuf nicht verschlossen sein soll, zustimmen müssen.

Die Voraussetzungen zur Zulassung zum Examen sind kurz folgende: Wohnsitz in Deutschland, geordnete wirtschaftliche Verhältnisse, Mindestalter von 30 Jahren, arische Abstammung und sechsjährige praktische Tätigkeit auf kaufmännischem oder wirtschaftstreuhänderischem Gebiet, darunter mindestens drei Jahre Prüfungstätigkeit bei fremden Unternehmen als Angestellter einer Prüfungsgesellschaft, eines freiberuflichen Prüfers oder selbständig und für eigene

werden, schließlich der „Verwaltungsrat“, dem neben den Mitgliedern des Führerrats die Leiter der Bezirksgruppen des Instituts angehören. Seit 1934 besteht durch Anordnung des RMW. Zwangsmitgliedschaft. — Stand der Mitglieder am 1. 3. 1940:

Wirtschaftsprüfer 1236,

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften 101.

¹ Vgl. S. 188.

² Ein Fachauschuß für Bankprüfungen, Versicherungsprüfungen, Genossenschaftsprüfungen, für die Prüfung von Kommunalbetrieben, für die Prüfung von Verkehrsbetrieben und für Steuerprüfungen. Dazu kommt noch ein Gebühreenauschuß, ein berufsprüflicher und ein Ausschuß für Berufseinsatz. Ferner wurde 1936 ein „Großer Fachrat“ geschaffen, an dem alle Reichsministerien und höchsten Stellen der Wirtschaft beteiligt sind (vgl. WZ. 1936, S. 26.)

³ Vgl. Der Wirtschaftstreuhänder, Veröffentl. des VDDR., Bd. IV, S. 53 ff., ferner H. Werder, Wirtschaftsprüfung und kaufm. Diplomprüfung, Prakt. Betriebsw. 1932, S. 603 ff.

Rechnung. Dazu wird die allgemeine Eignung durch Einholung zahlreicher Auskünfte gesondert geprüft. Über die Zulassung zur Prüfung entscheidet der Zulassungsausschuß bei der Industrie- und Handelskammer. Eine Beschwerde gegen die Entscheidung des Zulassungsausschusses ist nicht vorgesehen.¹

Die Fachprüfung² besteht 1. in einer großen Hausarbeit, in der ein schwieriger Stoff aus dem Tätigkeitsgebiet des Anwärters zu behandeln ist (Drist 8 Wochen), 2. aus zwei Klausurarbeiten, in denen nach der Prüfungsordnung beispielsweise ein Revisions-, Organisations-, Steuer- oder Konkursfall oder auch ein wirtschaftliches Gutachten bearbeitet werden soll, 3. aus einer mündlichen Prüfung von 1—1½ Stunden Dauer. Neben einer guten Allgemeinbildung hat der Kandidat besonders betriebswirtschaftliche und die einschlägigen juristischen Kenntnisse nachzuweisen.³ Eine Wiederholung der Prüfung ist möglich.⁴

Bestellung und Vereidigung. Nach bestandener Prüfung erfolgt die Bestellung als Wirtschaftsprüfer. Sie besteht in der Vereidigung durch die örtlich zuständige Industrie- und Handelskammer. Der Eid hat heute⁵ folgenden Wortlaut: „Ich schwöre bei Gott, daß ich dem Führer und Reichskanzler Adolf Hitler unbedingten Gehorsam leisten werde und daß ich die Aufgaben und Pflichten eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers gewissenhaft erfüllen, Verschwiegenheit bewahren und die von mir verlangten Gutachten gewissenhaft und unparteiisch erstatten werde“.

Zugleich erfolgt die Aushändigung der „Bestallungsurkunde“, die in Preußen durch das Reichswirtschaftsministerium, in den außerpreußischen Ländern überwiegend von den Industrie- und Handelskammern ausgefertigt wird.

Neben der Fachprüfung ist noch erforderlich, daß der künftige Wirtschaftsprüfer eine Erklärung abgibt, daß er seinen Beruf selbständig und hauptberuflich ausübt.

Die Namen der ordnungsmäßig bestellten und vereidigten Wirtschaftsprüfer werden der Hauptstelle und dem Institut der Wirtschaftsprüfer amtlich gemeldet. Die Hauptstelle trägt sie in die „Liste der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“ ein.

¹ Vgl. Frielinghaus, WP. 1932, S. 41 ff.

² Vgl. Klausing, Reform des Aktienrechts, S. 200 ff. und Frielinghaus, Der Beruf des WP., Berlin 1932, W. Eich, Die Neuregelung des Revisions- und Treuhandwesens, Prakt. Betriebsw. 1931, S. 106 ff.

³ Die Einzelächer zeigen eine starke Anlehnung an die Prüfungsordnungen für Diplomkaufleute. Über die Beziehungen der Betriebswirtschaftslehre zum Wirtschaftsprüfungswesen im allgemeinen vgl. R. Köhle, WZ. 1933, S. 346 ff., ferner B. Deutlich, H. f. WPg. III, S. 9 ff.

⁴ Für die ersten Jahre war ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen (Ländervereinbarung und Bestimmungen der Hauptstelle — Zulassungsbedingungen III —), bei dem die schriftlichen Klausurarbeiten in Wegfall kamen. Da es vielfach als erleichtertes Verfahren angesehen wurde, war der Hundertsatz der Kandidaten, die nicht bestanden, sehr hoch, obwohl trotzdem noch vielfach in Zweifel gezogen wurde, ob die Auslese in der Anfangszeit nicht noch eine schärfere hätte sein müssen.

⁵ S. WZ. 1937, S. 201.

Der Bestellung des Einzelwirtschaftsprüfers entspricht bei den Wirtschaftsprüfungs-gesellschaften¹ die Eintragung in eine bei der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer geführte Sonderliste. Voraussetzung hierfür ist bei der verhältnismäßig seltenen Personalgesellschaft, daß sämtliche persönlich haftenden Gesellschafter öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sind; bei den Kapitalgesellschaften müssen mindestens ein oder bei mehr als sechs beschäftigten Revisoren mindestens zwei Wirtschaftsprüfer Mitglieder des Vorstandes bzw. der Geschäftsführung sein. Die Eintragung erfolgt auf Grund einer Bescheinigung der örtlich zuständigen Zulassungsstelle, in der festgestellt wird, daß die Zulassungsbedingungen erfüllt sind.

Einzelwirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind berechtigt, ein Siegel zu führen, das neben dem Namen und der Anschrift nur die Berufsbezeichnung Wirtschaftsprüfer enthalten darf. Zusätzliche Qualifikationen dürfen nicht angegeben werden.

Überwachung und Widerruf. Die Überwachung der Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer liegt in erster Linie bei den Industrie- und Handelskammern. Bei der Verlegung des beruflichen Wohnsitzes hat daher jeder Wirtschaftsprüfer der Industrie- und Handelskammer des neuen Wohnorts Mitteilung zu machen. Praktisch ist jedoch die daneben bestehende Berufsaufsicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer ungleich wirksamer und vielseitiger. Sie erstreckt sich nicht bloß auf die ordnungsmäßige und fachgerechte Ausübung des Berufes, sondern vor allem auch auf die von der Berufsorganisation autonom erlassenen Regelungen, so insbesondere über die innerberuflichen Wettbewerbsverhältnisse.²

Die Bestallungsurkunde wird mit dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs nach den auch sonst üblichen verwaltungsrechtlichen Gepflogenheiten ausgestellt. Der Widerruf kann nach den Grundsätzen der Ländervereinbarung und den Richtlinien der Hauptstelle für die Durchführung des Widerrufsverfahrens von derjenigen Stelle erfolgen, die die Bestallung erteilt hat. Der Widerruf ist nur aus wichtigen Gründen möglich:

1. wenn die Bestellung zu Unrecht erfolgt ist, also die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung oder die Nachweise über die Prüfung unrichtig waren,

2. wenn für die Berufsausübung die erforderliche Zuverlässigkeit fehlt, also bei Vorliegen strafbarer Handlungen, schwerer sachlicher Verstöße in der Berufsausbildung, wirtschaftlichen Ruins.

Zur Durchführung des Widerrufsverfahrens ist bei jeder Zulassungs- und Prüfungsstelle ein Disziplinausschuß gebildet, der aus vier aus dem Kreise

¹ Wegen der Bezeichnung siehe Frielinghaus, Der Beruf des WP., Berlin 1932. S. 53, Anm. 4.

² Vgl. die „Bestimmungen über die Kundmachung der Wirtschaftsprüfertätigkeit und den Auftragsbuch“, WZ.-Jahrbuch 1939, S. 25 ff.

des Zulassungsausschusses gewählten Mitgliedern besteht, darunter zwei Berufsangehörigen.¹

Daneben ist in der Satzung des Instituts der Wirtschaftsprüfer ein Ehrengerichtsverfahren vorgesehen, das jeden Verstoß gegen die „Standesehre“ ahndet. Bei jeder Bezirksgruppe des Instituts besteht ein Ehrengerichtsausschuß mit einem Ehrengerichtsobmann als Vorsitzendem. (Der Bereich der Bezirksgruppen entspricht dem der Zuständigkeit der Zulassungs- und Prüfungsstellen.) Am Sitz des Instituts selbst ist als Berufsstanz ein Ehrengerichtshof (mit zwei Kammern) eingerichtet.²

Es ist auch möglich, daß der Wirtschaftsprüfer von sich aus auf seine Bestallung verzichtet, wofür allerdings eine offizielle Regelung nicht besteht, aber üblich ist.³ Es ist auch möglich, daß einem Wirtschaftsprüfer, der sich eine grobe strafbare Handlung zuschulden kommen ließ, die Niederlegung der Bestallung nahegelegt wurde, um nicht ein formales Widerrufsverfahren einleiten zu nahegelegt wird, um nicht ein formales Widerrufsverfahren einleiten zu müssen. Daß auf diese Weise das öffentliche Interesse verletzt würde, ist nicht einzusehen.⁴

Das Prinzip der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit. Selbständig heißt hierbei, daß der Wirtschaftsprüfer nicht als Angestellter in irgendeinem Unternehmen tätig sein darf; er kann jedoch entweder zeichnungsberechtigter Vertreter eines Einzelwirtschaftsprüfers oder gesetzlicher Vertreter oder Prokurist einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft sein. Eine Tätigkeit in einer Treuhandgesellschaft, die nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zugelassen ist, bleibt jedoch ausgeschlossen. Aber auch dann, wenn der Wirtschaftsprüfer unter den genannten Voraussetzungen bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einem Einzelwirtschaftsprüfer angestellt ist, muß er bei der Erstattung von Gutachten und Prüfungsberichten unabhängig sein, d. h. er darf nicht zu Meinungsäußerungen gezwungen werden, die seiner eigenen Überzeugung widersprechen. Zweckmäßigerweise wird diesem Umstand auch in der Betriebsordnung der Prüfungsgesellschaft Rechnung getragen werden.⁵

¹ Einzelheiten über das Widerrufsverfahren s. Klaußing, Reform des Aktienrechts, S. 206, ferner Michel, WP. 1932, S. 145 ff. — Die Bestellung jüdischer Wirtschaftsprüfer war gemäß Anordnung des RM. vom 5. 11. 38 zum 31. 12. 38 zu widerrufen (WZ. 1938, S. 466).

² Die Befähigung zum Richteramt ist bisher für keines der Mitglieder dieser Ehrengerichtsinstanzen vorgesehen. — Wünschenswert wäre, wenn bei der in Aussicht genommenen Neuregelung des Berufsrechts die „Zweispurigkeit“ des disziplinarrechtlichen Verfahrens in Wegfall käme.

³ Durch die Wiederbelebung der deutschen Wirtschaft hat der Wirtschaftsprüferberuf nicht wenige seiner besten Kräfte an die Wirtschaft selbst, aber auch an maßgebliche behördliche Stellen verloren, ein Beweis andererseits dafür, daß sich der Beruf in der kurzen Zeit seines Bestehens ein hohes Ansehen zu verschaffen gewußt hat.

⁴ M. M. Klaußing, Reform des Aktienrechts, S. 207.

⁵ Vgl. insbesondere B. van Aubel, Die Betriebsordnung im Dienste der Wirtschaftsprüferaufgabe, WZ. 1934, S. 222 ff., mit einem Muster einer Betriebsordnung für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Das Erfordernis der hauptberuflichen Tätigkeit besagt, daß der Wirtschaftsprüfer seinen Prüferberuf in einem Umfang ausübt, daß er wirklich seine Haupttätigkeit ausmacht. Dazu kommt, daß es dem Wirtschaftsprüfer verboten ist, auf Gebieten nebenberuflich sich zu betätigen, die mit dem Prüferberuf nicht verwandt sind. Verboten ist vor allem jede kaufmännische Tätigkeit im Sinn des Handelsgesetzbuches. Der Wirtschaftsprüfer kann ferner nicht Beamter oder Angestellter im Reichs-, Staats- oder Kommunaldienst, insbesondere auch nicht im Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung sein. Eine Ausnahme bildet die Betätigung als Hochschullehrer, wobei es allerdings auch hier in manchen deutschen Ländern als mit dem Wirtschaftsprüferberuf nicht vereinbar gehalten wird, daß der Wirtschaftsprüfer einen ordentlichen Lehrstuhl inne hat, eine Auffassung, die insbesondere Klaußing mit guten Gründen für bedenklich hält.¹

Eigens sei noch hervorgehoben, daß man bei der geschilderten Konstruktion des Wirtschaftsprüferberufes ihn nicht auf seine Tätigkeit als Pflichtprüfer beschränken konnte. Der Wirtschaftsprüfer kann freiwillige Wirtschaftsprüfungen aller Art durchführen, er kann zugleich Treuhänder (im Rechtsinn), Konkurs- und Nachlaßverwalter,² beratender Ingenieur oder Landwirt, Steuerberater³ und Devisenberater, selbst Rechtsanwalt, Patentanwalt und Notar sein.⁴

Sehr umstritten war zu Anfang die Frage des sogenannten „Branchenwirtschaftsprüfers“. Der Gesetzgeber hat bisher nach dringlichen Vorstellungen des Berufes selbst im allgemeinen davon abgesehen, solche Sonderwirtschaftsprüfer für bestimmte Wirtschaftszweige zu schaffen. Wiewohl man es ohne weiteres als unbedenklich ansehen kann, daß in der praktischen Berufsausübung eine gewisse Spezialisierung sich nicht bloß nicht vermeiden läßt, sondern sich naturnotwendig durchsetzen wird, hätte eine Aufspaltung für den neugeschaffenen Beruf sich nur abträglich auswirken können. Eine einheitliche Grundqualifikation wäre auf diesem Wege schlechthin unerreichbar gewesen. Sind Spezialkenntnisse bei der Prüfung eines Betriebes einer bestimmten Branche erforderlich, argumentierte man mit Recht, so wird zwangsläufig nur derjenige Wirtschaftsprüfer bereit sein, den Auftrag zu übernehmen, der durch seine Ausbildung oder bisherige berufliche Tätigkeit sich die ordnungsmäßige

¹ U. a. D. S. 192 ff. Klaußing weist vor allem die Ansicht von Frielinghaus, Der Beruf des WP., S. 60, Anm. 4, zurück, daß durch die Betätigung als WP. die Lehrtätigkeit der in Frage kommenden Professoren „leiden“ könne.

² Vgl. Schourp, WP. 1932, S. 7 f.

³ Vgl. insbesondere Mönckmeier, WZ. 1938, S. 2 ff., Brönnner, ebd., S. 425 ff., WZ.-Jahrbuch 1939, S. 50 ff., Kongressarchiv 1938, Bd. A, S. 146 ff. und 185 ff., Bd. B, Thema 1, S. 17 f. und Bd. D, Thema 7, S. 58 ff.

⁴ Vgl. Frielinghaus, Der Beruf des WP., S. 191 ff., f. ferner S. f. WPg. III, C. Berufsgebiete, S. 199 ff. — Wegen der Betätigung des Wirtschaftsprüfers als Rechtsberater (im Sinne des „Rechtsberatungsmißbrauchgesetzes“ vom 13. 12. 1935 — RGBl. I, S. 1478) siehe WZ.-Jahrbuch 1939, S. 59 ff.; WZ. 1938, S. 158 ff. und 316; Düring, in: Deutsche Justiz 1938, Ausgabe A, S. 1185 ff.

Erfüllung des Auftrages zutauen kann, wenn nicht schon der Auftraggeber von sich aus eben im Hinblick auf die erforderliche Spezialqualifikation eine entsprechende Auswahl trifft.¹ Soweit trotzdem gewisse Sonderregelungen getroffen wurden, werden sie unten bei der Behandlung der Prüfungsorgane für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche angeführt werden.

b) Die Regelungen für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche.

Die aktienrechtliche Abschlußprüfung. Die Aktienrechtsnovelle selbst bestimmte seinerzeit zunächst, daß „als Bilanzprüfer nur gewählt oder bestellt werden sollen: 1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind, 2. Prüfungsgesellschaften, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer die in Nr. 1 bezeichneten Eigenschaften besitzt (§ 262c HGB.)“. Noch im Gesetzentwurf von 1930 stand, daß als Bilanzprüfer nur Personen mit „fachlicher Erfahrung“ bestellt oder gewählt werden können, die „eine ausreichende Vorbildung im Buchführungswesen besitzen“. Demgegenüber bedeutete die Formulierung der Novelle eine erhebliche Abschwächung, die freilich durch die Bestimmung der 1. DWD. vom 15. 12. 1931, Art. 5, wonach die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Bilanzprüfer nur die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer und zugelassenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben sollen, zum mindestens wettgemacht wurde.

Im Aktiengesetz vom 30. 1. 1937 ist zwar im übrigen ebenfalls nur vom „Abschlußprüfer“ die Rede; § 137, Abs. 1 bestimmt aber ausdrücklich, daß „als Abschlußprüfer nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt oder bestellt werden“ dürfen. Die Einhaltung dieser Bestimmung ist jetzt ferner dadurch gesichert, daß nach § 135, Abs. 1 letzter Satz AktG. ein nicht ordnungsmäßig geprüfter Jahresabschluß nichtig ist, während es bis dahin nicht selten vorkam, daß auch Nichtwirtschaftsprüfer Abschlußprüfungen von Aktiengesellschaften durchführten. Es war keine rechtliche Handhabe gegeben, dagegen einzuschreiten. Durch die Beschlussfassung über den Abschluß durch die Generalversammlung waren alle Mängel geheilt. Bedauerlich war es nur, daß sich immer „Wirtschaftstreuhänder“ zu dieser offensichtlichlichen Umgehung des Gesetzes bereitfanden. War der Jahresabschluß gar nicht geprüft, so war allerdings die Schriftleitung des Reichsanzeigers im Einvernehmen mit den zuständigen Reichsstellen nicht eher bereit, die vorgeschriebene Veröffentlichung

¹ Vgl. Klaußing, Reform des Aktienrechts, S. 191 ff., und das dort aufgeführte Schrifttum, ferner Adler, WP. 1932, S. 52 ff.; Rühle, in: D. Betriebsw. 1932, S. 280 ff.; Geisler, Die Stellung des WP. im Rahmen des neuen Aktienrechts, 1934, S. 67 ff.; Osterhaken, bei: Richter und Weher, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, S. 70; Kongressarchiv 1938, Bd. A, S. 189 ff.; M. Schönwandt, Die Pflichtprüfung der AGen. (Sonderdruck aus: Zahlungsverf. und Bankb. unter 3, 5); Schlo mann, Wirtschaft, Technik und Wirtschaftsprüfung, Berlin 1932, S. 31 ff.; Brill, Zur Frage der Ausbildung des Versicherungsprüfers, in: Ztsch. f. d. Ges. Veröff. Wiss. 1938, S. 44.

des Abschlusses vorzunehmen, bis die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers beigebracht war, daß die Bilanzprüfung stattgefunden hatte.

Auf Grund des § 29 GG. zum AltG. kann der Reichswirtschaftsminister im Einvernehmen mit dem Reichsjustizminister die öffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften regeln. Es steht zu erwarten, daß die bisher in Geltung befindlichen berufsrechtlichen Bestimmungen neu gefaßt werden. Ein Wirtschaftsprüfergesetz ist seit Jahren in Vorbereitung.

Die Gründungsprüfung und Sonderprüfung der AG. Während bisher Vorschriften über die Qualifikation der Gründungsprüfer der AG. (§ 192 HGB.) völlig fehlten, schreibt nunmehr § 25, Abs. 3 AltG. wenigstens vor, daß „in der Regel“ als Gründungsprüfer nur zu bestellen sind „1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind; 2. Prüfungsgesellschaften, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren ist.“ Trotzdem ist nicht einzusehen, warum nicht auch die Gründungsprüfung ausschließlich den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern vorbehalten wurde, wenn gleich zugegeben sei, daß bei den Gründungsprüfungen mehr noch als bei anderen Pflichtprüfungen auch typisch juristische Fragen zu beurteilen sind und so mindestens die Möglichkeit der Beiziehung eines Rechtsanwalts offen bleiben sollte.

Auch an den „Sonderprüfer“ der AG. sind nach § 119, Abs. 1 AltG. dieselben Anforderungen zu stellen, wie an den Gründungsprüfer. Es ist dort die gleiche, reichlich antiquiert anmutende Formulierung wie in § 25, Abs. 3 AltG. gewählt.

Die Jahresabschlussprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand. Auch um die Trägerschaft der Prüfungen der öffentlichen Hand wurde bereits vor der Regelung in der DWD. vom 30. 3. 1933 heftig gekämpft. Die Wirtschaftsprüfer waren wohl überwiegend der Meinung, daß dieses Prüfungsgebiet unter allen Umständen ausschließlich ihnen anvertraut werden müsse.¹ Andererseits wiesen namhafte Vertreter des Berufes selbst darauf hin, daß nicht alle Wirtschaftsprüfer für diese Aufgabe, besonders bei Versorgungsbetrieben, in Frage kommen könnten und zwar dann nicht, wenn die nötigen Erfahrungen auf dem Gebiete nicht vorlägen.²

Demgegenüber waren Bestrebungen im Gange, die Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe, die damals in erster Linie zur Debatte stand, auch nach Schaffung des Wirtschaftsprüferberufes nicht diesem allein zugänglich zu machen, sondern auch öffentliche Einrichtungen zu beteiligen.³ Diesen Bestrebungen wurde in der

¹ So B. Brodhage, Betriebsw. 1932, S. 315.

² Vgl. P. van Nubel, WP. 1932, S. 281, Rajchen, HWPg. II, S. 23, siehe auch Rundschreiben des Preuß. Gemeindetags vom 18. 8. 33 — IV 43 44, bei Frielinghaus, WP. 1933, S. 343.

³ Vgl. P. van Nubel, Betriebsw. 1932, S. 302.

DBD. vom 30. 3. 33 (§ 8, Abf. 2) auch stattgegeben, indem wohl in erster Linie die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer als Bilanzprüfer der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand genannt werden, jedoch auch die öffentlich-rechtlichen Prüfungseinrichtungen überörtlicher Art mit Zustimmung der Reichsregierung ebenfalls zugelassen werden können.

Die Ausführungsanweisung des Preussischen Ministeriums des Innern vom 9. 8. 1933 (Ministerialblatt für die innere Verwaltung S. 937 zur DBD. vom 30. 3. 33) verordnete daraufhin, daß die preussischen Gemeindeprüfungsämter als überörtliche Prüfungsverbände Bilanzprüfer im Rechtsinn seien, jedoch können die Prüfungen selbst nur von Wirtschaftsprüfern durchgeführt werden.¹ Den Gemeindeprüfungsämtern wird dabei noch zusätzlich zur Pflicht gemacht, „möglichst weite Kreise dieses Berufsstandes zu berücksichtigen und jede Maßnahme zu unterlassen, die auf eine ungerechtfertigte Bevorzugung einzelner Wirtschaftsprüfer hinausläuft“. Dem preussischen Vorbild folgten weitere Länder, jedoch sind dort nur z. T. ausschließlich die Wirtschaftsprüfer die tatsächlichen Träger der Prüfung, indem in manchen Ländern (so z. B. in Bayern) auch die überörtlichen Prüfungsstellen selbst die Abschlußprüfung durchführen.²

Für die Wirtschaftsbetriebe des Reiches gilt insonderheit die „Deutsche Revisions- und Treuhand AG., Berlin“ als die „genehme Treuhandgesellschaft“ im Sinn des § 48 RStD. Wegen der Pflichtprüfer der Betriebe der Länder siehe bei P. van Aubel, Amtliche Vorschriften S. 372 ff.

Die Sonderstellung der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten im Rahmen der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand besteht auch hinsichtlich der zur Vornahme der Abschlußprüfung berechtigten Personen. Im Erlaß des Preussischen Wirtschaftsministers vom 13. 9. 1933 Ziff. 2 Abf. 2 ist ausdrücklich betont, daß nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer als Bilanzprüfer gelten sollen. Auch hier sollen möglichst weite Kreise des Berufes herangezogen werden. Verlangt wird aber die Beibringung zusätzlicher Unterlagen, um die Eignung des in Aussicht genommenen Wirtschaftsprüfers beurteilen zu können (Bericht über den Bildungsgang, bisherige Tätigkeit, insbesondere bei Versicherungsunternehmungen, Nachweis der arischen Abstammung [Ziff. 3 Abf. 3]).

Die übrigen Länder sind auf Empfehlung des Reichswirtschaftsministers dem

¹ Über den Sinn dieser eigenartigen Konstruktion berichtet Frielinghaus, WSt. 1933, S. 342. Die überörtlichen Prüfungsverbände sollen hiernach dem Wirtschaftsprüfer eine Hilfsstellung in der Beurteilung des einzelnen Betriebes in seiner Stellung zum „Gesamtorganismus der Kommunen“ leisten.

² Die hauptsächlichsten Regelungen: in Baden: Das Badische Gemeinderechnungsprüfungsamt (StD. vom 22. 1. 34 und Kunderlaß des Ministeriums des Innern vom 27. 1. 34 und 13. 6. 33). Die Prüfungen führen öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer durch. in Bayern: Der „Bayrische Prüfungsverband öffentlicher Kassen“ prüft neben den Wirtschaftsprüfern.

preußischen Beispiel weitgehend gefolgt, jedoch steht die einheitliche reichsgesetzliche Regelung noch aus.

Bei den öffentlich-rechtlichen Kreditanstalten sind ebenfalls, zunächst allerdings wieder nur in Preußen,¹ allein die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer Bilanzprüfer im Rechtsinn. Eine Ausnahme bilden die Sparkassen. Bereits im Erlaß vom 17. 1. 34 des Preußischen Ministeriums für Wirtschaft und Arbeit waren als Träger der Pflichtabschlußprüfung der Sparkassen die Prüfungsabteilungen der Sparkassen- und Giroverbände vorgesehen. Diese Regelung ist in dem Erlaß vom 2. 2. 1937, in dem das Prüfungswesen der Sparkassen neu geregelt wurde, beibehalten und damit wohl zu einer endgültigen geworden. Nach wie vor bleibt jedoch die Möglichkeit, daß „in einzelnen Fällen, die dies zweckmäßig erscheinen lassen,“ Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer zur Vornahme der Prüfungen herangezogen werden: „dies wird sich u. a. dann empfehlen, wenn bei der Prüfung bestimmte Sonderfragen behandelt oder vergleichende Feststellungen getroffen werden sollen“. Zweck Sicherung einer gleichmäßigen Handhabung müsse das Ministerium aber Wert darauf legen, daß sich die Sparkassenaufsichtsbehörden vor der Erteilung eines Prüfungsauftrages an Stellen außerhalb des zuständigen Sparkassen- und Giroverbandes jeweils mit ihm in Verbindung setzen.

Die Leiter der Prüfungsabteilungen der Sparkassen- und Giroverbände und neuerdings auch deren Stellvertreter müssen sich nach Anordnung des Reichswirtschaftsministers einem Sonderwirtschaftsprüferexamen unterziehen. Ein Sonderzulassungs- und Prüfungsausschuß ist in Berlin eingerichtet. Die Bewerber, die diese Fachprüfung bestanden haben, werden aber nicht zu Wirtschaftsprüfern bestellt, solange sie in einem Sparkassen- und Giroverband tätig sind. Auch müssen öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer, die im Prüfungswesen der Sparkassenverbände tätig werden wollen, ihre Bestallung niederlegen.

Von Seiten des Deutschen Sparkassen- und Giroverbandes wird indes angestrebt, daß die Prüfer, die sich der oben erwähnten Fachprüfung mit Erfolg unterzogen haben, ebenso wie die „genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfer“ öffentlich bestellt werden.²

in Hessen: Regelung wie in Preußen,

in Mecklenburg: Regelung wie in Preußen,

im Saarland: Regelung wie in Preußen,

in Sachsen: Regelung wie in Preußen in Vorbereitung,

in Thüringen: Regelung wie in Bayern,

in Württemberg: Regelung wie in Preußen.

Die Einzelheiten bei P. van Aubel, Amtliche Vorschriften, 5. Aufl., S. 372 ff. — Inwieweit von den Beamten und Angestellten öffentlicher Prüfungsstellen, die als Pflichtprüfer fungieren, eine besondere fachliche Qualifikation verlangt wird, kann hier nicht verfolgt werden. Das gilt auch bezüglich der Aufsichtsprüfer der Reichsbahn für die Privat- und Kleinbahnen. Vgl. oben S. 40 f.

¹ Erl. des Min. f. Wirtschaft und Arbeit vom 29. 11. 1933, Ziff. 2, 3.

² Vgl. unten S. 101 ff..

Nicht unerwähnt soll sein, daß der Deutsche Sparkassen- und Giroverband für alle Sparkassenprüfer ein ausgezeichnetes Schulungswesen unterhält.¹

Die Pflichtprüfungen der privaten Kreditinstitute. Für die Jahresabschlußprüfung der privaten Kreditinstitute auf Grund der VO. vom 7. 7. 37 ist für die in Art. 1 und 3 genannten Kreditbanken, nämlich die GmbH.-Banken und die Kreditinstitute in der Rechtsform der Einzelfirma, der OHG. und der KG., ausschließlich der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer zur Vornahme der Prüfung berechtigt,² für die in Art. 2 behandelten Kreditinstitute in der Rechtsform der Genossenschaften dagegen die genossenschaftlichen Prüfungsverbände.³

Für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, die mit Privatbankprüfungen betraut werden sollen, führt jedoch das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen noch zusätzlich eine Liste, die auf Grund einer Erklärung der Wirtschaftsprüfer, ob sie über Spezialerfahrungen im Bankprüfungswesen verfügen, aufgestellt wird. Das gleiche gilt für die Heranziehung zu Prüfungen auf Grund des Kreditwesengesetzes (§ 32), wie auch für die Depotprüfer,⁴ wobei allerdings die Durchführung dieser Prüfungen nicht den öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfern vorbehalten ist.⁵

Die Genossenschaftsprüfung. Nach der Genossenschaftsrechtsnovelle von 1934 sind grundsätzlich nur noch die genossenschaftlichen Prüfungsverbände die Träger der Genossenschaftsprüfung (§ 55, Abs. 1 GenG.).⁶ Die bis dahin geltende Bestimmung, daß auch durch das Gericht bestellte Prüfer beauftragt werden können (wenn die Genossenschaft einem Verband nicht angehört), ist in Wegfall gekommen. Zuständig ist der Verband, dem die Genossenschaft angehört.⁷ Der Verband muß ein Prüfungsverband sein, d. h. es muß ihm nach § 63 GenG. das Prüfungsrecht verliehen sein. Jede Genossenschaft muß heute einem solchen

¹ Wegen der „Einstellung des Prüfers zur besonderen Eigenart . . . der Sparkasse“, siehe Barmbeck, *WZ.* 1936, S. 314 ff.

² Gem. §§ 3 und 8, Abs. 2 (sinngemäße Anwendung des § 137, Abs. 1 AktG.).

³ Gemäß § 5 der Verordnung vom 7. 7. 37 (sinngemäße Anwendung des § 55, Abs. 1 GenG.).

⁴ Vgl. S. Adler, *WZ.* 1935, S. 218, ferner bezüglich der Depotprüfer, *WZ.* 1936, S. 371 ff.

⁵ Vgl. § 1 der Richtlinien zur Durchführung der Depotprüfung.

⁶ Die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen werden (gem. § 26, Abs. 1 WGG.) von dem Prüfungsverband geprüft, dem sie nach § 14 WGG. angehören müssen. Der Prüfungsverband muß den Vorschriften des GenG. entsprechen. Bei Wohnungsunternehmen, die nicht Genossenschaften sind, kann der Reichsarbeitsminister Ausnahmen zulassen.

⁷ Über die Beschränkung der Wahlfreiheit der Genossenschaften in bezug auf die Verbandszugehörigkeit s. Zirwas-Buchholz, *Das genossenschaftliche Prüfungswesen.* Berlin 1938, S. 51; über die entstehenden Rechtsfragen s. Schröder, *Der Anschlußzwang für eingetragene Genossenschaften.* Deutsche Justiz 1936, S. 1920 und ders., *Prüfung und Prüfungsverbände im kommenden Genossenschaftsrecht,* ebendort 1937, S. 1671.

Prüfungsverband angehören.¹ Neugegründete Genossenschaften können in das Register erst eingetragen werden, wenn sie eine Bescheinigung beibringen, daß sie einem Prüfungsverband angehören.

Mit Recht weist Zirwas auf die große Verantwortung hin, die den Genossenschaftsverbänden durch dieses ihnen damit eingeräumte Prüfungsmonopol entsteht.² Der Prüfungsverband bedient sich zur Durchführung der Prüfungen „der von ihm angestellten Prüfer“ (§ 55, Abs. 1 GenG.). Diese Formulierung gibt deutlich das Rechtsverhältnis zwischen Verband und Prüfer zu erkennen, der Prüfer ist Erfüllungsgehilfe des Verbandes.³ Ist ein Prüfer Angestellter der Genossenschaft (was wohl praktisch kaum vorkommen dürfte) oder Mitglied der Genossenschaft, so kann sich der Verband dieses Prüfers bei dieser Genossenschaft nicht bedienen, jedoch eines anderen von ihm angestellten Prüfers, oder, wenn weitere Prüfer nicht vorhanden sind, eines außerhalb des Verbandes stehenden öffentlich bestellten genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfers.

Als fachliche Qualifikation verlangt ebenfalls § 55, Abs. 1 GenG. vom Genossenschaftsprüfer, daß er im genossenschaftlichen Prüfungswesen ausreichend vorgebildet und erfahren sein müsse, ferner bestimmt jetzt § 63 b, Abs. 5 GenG., daß der Verband zur Unterstützung des Verbandsvorstandes bei der Ausübung der Prüfungstätigkeit, insbesondere bei der Überwachung der Prüfer und der Überprüfung der Prüfungsberichte mindestens einen Prüfer anstellen muß, der als „genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer“ öffentlich bestellt ist. Es kann aber auch ein Mitglied des Verbandsvorstandes genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer sein. § 63 b, Abs. 5 GenG. ist jedoch bisher nicht in Kraft gesetzt⁴. Der Verband kann sich nach § 55, Abs. 2 GenG. ferner eines solchen genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfers bedienen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Was als wichtiger Grund anzusehen ist, wird nicht näher bestimmt. Zwingend ist ferner die Heranziehung solcher Prüfer vorgeschrieben in § 56, Abs. 2 GenG. Dieser Fall ist zumeist bei Zentralkassen und Zentralwarenanstalten gegeben, wegen der engen Verknüpfung dieser Anstalten mit der Verbandsrevision. Hier trifft die Auswahl des Wirtschaftsprüfers der Spitzenverband. § 56, Abs. 2 ist Anwendungsfall von § 55, Abs. 2; Prüfer aus einem Nachbarverband können demnach nicht ersatzweise herangezogen werden.⁵ Gegebenenfalls kann jedoch der Spitzenverband selbst prüfen, wenn ihm das Prüfungsrecht verliehen ist (umstritten).

¹ Über die Schlußfrist für den Anschluß (15. 12. 36) vgl. Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen, S. 50, ferner Verf., Das Ende der „wilden“ Genossenschaften, WZ. 1937, S. 44, Schröder, in: Deutsche Justiz 1936, S. 1920 ff.

² A. a. D., S. 50 ff.

³ Nach Auffassung des Reichsgerichts war bis zur Neuregelung im Jahre 1934 der Genossenschaftsprüfer nur im Auftrag für den Verband tätig. Vgl. Zirwas-Buchholz, a. a. D., S. 56.

⁴ Vgl. R.D. vom 4. 12. 34, RGBl. I, S. 1227, Art. 1, Abs. 1; über die Organisation der Prüfungsverbände siehe Zirwas-Buchholz a. a. D., S. 61 ff.

⁵ Siehe Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen, S. 73.

Aber auch in den Fällen des § 55, Abs. 2 und § 56, Abs. 2 GenG. bleibt der Verband Prüfer im Rechtsinn; lediglich die Prüfungsdurchführung wird durch einen anderen Prüfer besorgt. Zirwas¹ schlägt vor, die bisherigen Unklarheiten dadurch einer Lösung zuzuführen, daß die Auswahl des Prüfers in den Fällen des § 55, Abs. 2 GenG. und § 56, Abs. 2 GenG. dem Spitzenverband übertragen wird mit der Maßgabe, daß dieser sich eines nicht von ihm angestellten genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfers bediene.

Es bleibt noch zu erklären übrig, was ein „genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer“ ist.

Wer die Entwicklung des genossenschaftlichen Prüfungswesens in den letzten Jahren verfolgt hat, weiß, daß dieses merkwürdige Gebilde die Erfüllung eines Sonderwunsches der Genossenschaftler selbst ist, der schon in der Genossenschaftsnovelle von 1934 verankert und dann in der auf Grund des Art. IV Abs. 2 des Gesetzes zur Änderung des GenG. herausgebrachten Verordnung vom 7. 7. 1936 (RGBl. I S. 559) seine volle Verwirklichung gefunden hat. So erfreulich es an sich war, daß die Genossenschaftskreise die fachliche Qualifikation ihrer Prüfer zu heben wünschten und mindestens für ihre „Oberprüfer“, also Prüfungsleiter, eine öffentliche Prüfung von dem Range des Wirtschaftsprüferexamens anstrebten, so blieb doch unverständlich, daß für diesen genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfer ein gesondertes Prüfungs- und Zulassungsverfahren eingerichtet werden mußte. Es ist im Prinzip ebenso aufgebaut, wie das für den allgemeinen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. Das Zulassungs- und Prüfungsverfahren ist jedoch bei der Industrie- und Handelskammer zu Berlin konzentriert. Im Zulassungs- und Prüfungsausschuß sitzen überwiegend Vertreter des Genossenschaftswesens. Diese letztere Tatsache steht in einem offenen Widerspruch zu der Bestimmung, daß die Bewerber, die die „Fachprüfung“ für den genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfer bestehen, gemäß § 13 der Verordnung vom 7. 7. 1936 schlechthin als „Wirtschaftsprüfer“, nicht als „genossenschaftliche Wirtschaftsprüfer“ öffentlich bestellt werden. Die Konsequenz kann nur sein, daß die Prüfer des Prüfungsausschusses für den genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfer, die nicht Genossenschaftler sind, besonderes Gewicht darauf legen, daß der Bewerber nicht bloß Kenntnisse im Genossenschaftsrecht und genossenschaftlichen Prüfungsweisen nachweisen kann, sondern gerade auch im allgemeinen Prüfungsweisen, in der Betriebswirtschaftslehre und im allgemeinen Wirtschaftsrecht.²

Für die Berufsausübung der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer im Genossenschaftswesen ist im übrigen in § 20 der VO. vom 7. 7. 1936 festgelegt worden, daß zunächst die allgemeinen Bestimmungen³ gelten sollen, jedoch mit der Maßgabe, daß etwa erforderliche Änderungen durch die Hauptstelle mit

¹ WZ. 1937, S. 458.

² Vgl. F. Hörner, WZ. 1939, S. 178.

³ S. oben S. 93 ff. Die Überwachung der Wirtschaftsprüfer im Genossenschaftswesen obliegt nach der VO. vom 7. 7. 36, § 21, Abs. 2 der „Hauptstelle“ (nicht den F.- n. H.-Kammern).

Genehmigung des Reichswirtschaftsministers vorzunehmen sind. Die hiernach erforderlichen „Ausführungsbestimmungen“ sind von der Hauptstelle unter dem 4. 1. 1938 erlassen worden.¹

Ergänzend sei noch bemerkt, daß auf Grund des § 1, Abs. 1 Ziff. 2 auch „allgemeine“ Wirtschaftsprüfer zur Prüfung von Genossenschaften besonders ermächtigt und damit „genossenschaftliche Wirtschaftsprüfer“ im Sinn des Gesetzes vom 30. 10. 1934 werden können.² Da jedoch im Rahmen der §§ 55, Abs. 2 und 56, Abs. 2 GenG. wenig Raum bleibt für die Heranziehung solcher „ermächtigter“ genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer, wird diese Bestimmung in Zukunft dennoch insofern von Bedeutung sein, als nichts im Wege steht, daß die genossenschaftlichen Revisionsverbände solche „ermächtigten“ Wirtschaftsprüfer anstellen.³

Die Rechnungsablußprüfung der privaten Versicherungsunternehmen und Kaufpartassen. Gegen die Bestimmung des § 59 WGG., der Prüfer des Abchlusses von Versicherungsunternehmen müsse in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sein, ist sehr bald nach Schaffung des Wirtschaftsprüferberufes Sturm gelaufen worden. Der Gesetzgeber hat es wohl selbst gefühlt, daß diese Qualifikation schwerlich als zureichend angesehen werden könne, und hat deshalb auch von vornherein dem Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung ein Vetorecht bei der Bestellung des Pflichtprüfers eingeräumt. Es steht zu erwarten, daß in allernächster Zeit auch hierin Wandel geschaffen wird. Schon heute prüfen zum großen Teil nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und eingetragene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Abchlüsse der Privatversicherungsunternehmen, daneben noch einige beeidigte Bücherrevisoren und schließlich noch eine Reihe von Prüfern, die früher in der Verwaltung von Versicherungsunternehmen tätig waren. Das Reichsaufsichtsamt für Privatversicherung führt eine Liste der Prüfer. Will jemand in die Liste eingetragen werden, muß er ähnlich wie bei den Prüfern von öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten den Nachweis erbringen, daß er die nötige Eignung besitzt.⁴

Die Pflichtprüfung der Rabattsparevereinigungen. Nach § 7 der 1. W.D. zum Rabattgesetz gelten im Sinn des § 4, Abs. 2 des Rabattgesetzes folgende Prüfer: a) öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, b) beeidigte Bücherrevisoren, c) „diejenigen, welche die Prüfung als Diplombaufmann oder Diplombolkswirt oder eine gleichartige Prüfung bestanden und mindestens ein Jahr lang im Prüfungsweesen gearbeitet haben“. Als gleichartige Prüfungen im Sinn dieser Bestimmung dürften auf jeden Fall das Diplombücherrevisorenexamen (Handelshochschule in Leipzig), das Diplom-

¹ Abgedruckt WZ. 1938, S. 99 ff.

² Vgl. hierzu Ausführungserlaß des RW. vom 18. 8. 1936 — IV 2612/36, abgedruckt WZ. 1936, S. 364.

³ Vgl. zu dieser gesamten Regelung insbes. Buchholz, bei Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungsweesen, S. 113 ff.

⁴ S. oben S. 98 f.

wirtschaftsexamen (Technische Hochschule in München) oder das Diplomingenieurexamen, Wirtschaftswissenschaftliche Abteilung (Technische Hochschule in Berlin) in Frage kommen.

In Wirklichkeit kommt aber dieser ganzen Bestimmung des § 7 wenig Bedeutung zu, nachdem § 8 derselben Verordnung¹ vorsieht, daß der Reichswirtschaftsminister die Vereinigungen zu einem Prüfungsverband zusammenschließen oder einzelne Vereinigungen an einen bereits bestehenden Verband anschließen kann. Die Entwicklung führte jedenfalls dahin, daß heute fast sämtliche Kabattparvereine ausschließlich vom „Reichsverband der Kabattparvereinigungen“ geprüft werden, dem neuerdings sämtliche Vereine als Zwangsmitglieder angehören müssen.

Die Pflichtprüfung der Lagerhausanstalten. Als „geeignete“ Prüfer zur Durchführung der Prüfung des Rechnungsabschlusses der Lagerhausanstalten auf Grund des § 9 der W.D. vom 16. 12. 1931 können nach eben diesem Paragraphen auf jeden Fall angesehen werden: die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, genossenschaftliche Revisionsverbände und beeidigte Bücherrevisoren. Es steht aber gesetzlich nichts im Wege, daß etwa auch Revisions- und Treuhandgesellschaften, die nicht Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind, und auch unbeeidigte Bücherrevisoren die Prüfung durchführen.

2. Die Bestellung und Beauftragung der Pflichtprüfer im Einzelfall.

Es wäre falsch, wenn man der Bestellung und Beauftragung des Pflichtprüfers für die Durchführung einer Pflichtprüfung etwa mit der Begründung, daß es sich hierbei nur um reine Verfahrensregeln handeln könne, wenig Bedeutung beimessen würde. In Wirklichkeit stehen hinter diesen Verfahrensregeln schwerwiegende und weittragende Probleme.² Die einschlägigen Rechtsvor-

¹ In der Fassung der 3. W.D. vom 29. 7. 38 (RGBl. I, S. 981).

² Eine bestimmte Form ist für die Prüfungsaufträge in den gesetzlichen Bestimmungen durchweg nicht vorgeschrieben. Lediglich für die Pflichtabschlußprüfung der gemeindlichen Betriebe hat (zunächst für Preußen) der KuPrMdB. durch Erl. vom 25. 3. 35 — V GS 816 — vorgeschrieben, daß die Aufträge gemäß den „Allgemeinen Vertragsbedingungen für Werkverträge zwischen Gemeindeprüfungsämtern und Wirtschaftsprüfern“ abzuschließen sind. Der Vorsitzende des Instituts der Wirtschaftsprüfer hat außerdem mit 1. 12. 38 „Allgemeine Bedingungen für Prüfungsaufträge“ erlassen. (Abgedr. WL.-Jahrbuch 1939, S. 33 ff.).

Wegen des Rechtscharakters der Prüfungsaufträge vgl. bes. Adler-Düring-Schmalz, a. a. O. S. 487. Sie vertreten die Auffassung, daß es sich um einen Vertragstypus sui generis handle, wobei das Vertragsrecht des BGB. nur subsidiäre Bedeutung habe.

Der Pflichtprüfer hat Anspruch auf die vereinbarten Gebühren für seine Tätigkeit. Der RMW. hat durch Erl. vom 22. 12. 34 (IV 10734 34) eine „Gebührenordnung für Pflichtprüfungen“ mit Wirkung vom 1. 5. 35 in Kraft gesetzt. Durch Erl. vom 11. 4. 39 (IV Kred. 28984/39, veröffentlicht im MinBl. des RMW. Nr. 12/39, S. 339) wurde diese Gebührenordnung neugefaßt. (Vgl. Buchholz, WL. 1939, S. 180). Die Gebühren-

schriften bilden gewissermaßen nur den äußeren Rahmen, in den es vor allem das Prinzip der absoluten Prüfungspflicht wie auch das Prinzip der absoluten Unabhängigkeit der Pflichtprüfungen einzubauen galt. Auf Einzelheiten des Bestellungs- und Beauftragtenverfahrens für die einzelnen Pflichtprüfungsbereiche soll denn auch im folgenden nicht eingegangen werden¹.

Wie bereits im Einleitungskapitel beiläufig vermerkt wurde,² stellt die Bestellung und Beauftragung des Pflichtprüfers dort in der Regel kein Problem dar, wo von vornherein der Pflichtprüfer eindeutig durch das Gesetz selbst bestimmt ist und dem prüfungspflichtigen Betrieb keine Auswahl innerhalb des Kreises der zur Durchführung von Pflichtprüfungen dieser Art berechtigten Personen gelassen ist, so bei der Genossenschaftsprüfung (§ 55, Abs. 1 GenG.), bei den gemeinnützigen Wohnungsunternehmen (§ 26, Abs. 1 und 4 WOG.), bei der Pflichtabschlußprüfung der kommunalen Betriebe, wenn die überörtlichen Prüfungsverbände nicht bloß Bilanzprüfer im Rechtsinn sind, sondern auch die Prüfungen selbst durchführen, bei der „erweiterten Aufsichtsprüfung“ der Privatbahnen und nebenbahnähnlichen Kleinbahnen (§ 34 der 1. BVO. zum AktG. und § 2, Abs. 2 Ziff. 7 der BVO. vom 30. 3. 33), bei der Gründungsprüfung der AG., wenn die Voraussetzungen des § 25, Abs. 2 AktG. vorliegen (§ 25, Abs. 3 AktG.), praktisch schließlich auch bei der Pflichtprüfung der Rabattsparevereinigungen.³ In all diesen Fällen wird der Pflichtprüfer kraft Gesetzes von sich aus tätig, und bei ihm liegt die volle Verantwortung dafür, daß der Prüfungspflicht Genüge getan wird.

Zur Sicherung der Unabhängigkeit sind bei der Genossenschaftsprüfung in § 56, Abs. 1 und 2 GenG. und bei der Gründungsprüfung in § 25, Abs. 4 AktG. entsprechende Vorschriften enthalten. Bei den übrigen hier angeführten Pflichtprüfungsbereichen fehlen zwar Bestimmungen zur Wahrung der Unabhängigkeit der Prüfung; es dürfte aber wohl auch bei dem überwiegend behördlichen Charakter der Prüfungsorgane eine Gefährdung des Prinzips der Unabhängigkeit kaum je praktisch in Frage kommen.

Die Sicherung des Prinzips der absoluten Prüfungspflicht. Neben den Fällen, in denen, wie oben ausgeführt, der Pflichtprüfer von vornherein eindeutig bestimmt ist, dürfte auch dann mittelbar eine Umgehung der Pflichtprüfung praktisch nicht möglich sein, wenn zwar die Wahl oder Bestellung und Beauftragung eines zur Vornahme der Pflichtprüfung berechtigten Prüfers bei

ordnung gilt als gesetzliche Gebührenordnung im Sinn des § 10 UmfStG. Für die Prüfung der Gemeindebetriebe in Preußen und einigen anderen Ländern gilt eine Sondergebührenordnung. (Vgl. P. van Aubel, Amtl. Vorschriften, 5. Aufl., S. 398 ff.). Bei Bestellung der Pflichtprüfer durch das Gericht setzt dieses die Gebühren fest. Als angemessene Vergütung sind die Gebührensätze der genannten Pflichtprüfungsgebührenordnung anzusehen.

¹ Über die umstrittene Rechtsnatur des Pflichtprüfungsauftrages s. Adler-Düring-Schmalz, a. a. O. S. 436 f.; S. Adler, HfWBg. II, S. 315.

² S. S. 9.

³ S. S. 104.

den Organen der Geſellſchaft liegt, aber daneben in das Beſtellungsverfahren noch eine behördliche Stelle eingechaltet iſt. Dieſe wird im Regelfall ſehr wohl darüber wachen, daß ſie ordnungs- und friſtgemäß gehört wird.¹ Im einzelnen handelt es ſich 1. um die Pflichtabſchlußprüfung ſämtlicher öffentlichen Betriebe (bei der Sparkaſſenprüfung nur in den Ausnahmefällen des Abſ. 3 der Präambel des Erl. vom 2. 2. 37, bei den Abſchlußprüfungen der kommunalen Betriebe nur, wenn die überörtlichen Prüfungsverbände nicht ſelbſt prüfen),² 2. um die Pflichtabſchlußprüfung der privaten Kreditinstitute: § 2, Abſ. 1 Satz 2 der W.D. vom 7. 7. 37 und § 8, Abſ. 2 derſelben W.D. zuſammen mit § 2, Abſ. 1 Satz 2, 3. um die Pflichtabſchlußprüfung der privaten Verſicherungsunternehmungen und Waſparkaſſen: § 58, Abſ. 2 W.V.G., 4. um die Pflichtprüfungen der Raſattſparvereinigen: § 8, Abſ. 2 der D.W.D. vom 21. 2. 34,³ 5. um die Rechnungsabſchlußprüfung der Lagerhausanſtalten: Hier muß nach § 9, Abſ. 1 der W.D. vom 16. 12. 31 innerhalb von 6 Monaten nach Abſchluß des Geſchäftsjahres der Ermächtigungsbehörde der Rechnungsabſchluß eingereicht werden, der jedoch vorher geprüft werden muß.

Es bleibt demnach nur die aktienrechtliche Abſchlußprüfung übrig, bei der denn auch erfahrungsgemäß die Sicherung der Einhaltung der Prüfungspflicht beſonders eingehender Vorſchriften bedarf und ſogar im neuen AktG. noch verſchärft werden mußte, weil die Regelung in der Aktienrechtsnovelle nicht unter allen Umſtänden Umgehungen verhinderte. Während nämlich früher der Genehmigungsbeſchluß der Generalverſammlung den Mangel heilte, daß eine Wahl oder Beſtellung eines Abſchlußprüfers überhaupt nicht erfolgt war, oder der Vorſtand der Geſellſchaft trotz erfolgter Wahl keinen Auftrag erteilte, oder daß eine Prüfung nicht durch einen „revisor habilis“ ſtatgefunden hatte,⁴ iſt heute

¹ Der gewählte Pflichtprüfer kann den Auftrag von ſich aus ablehnen. Zur Vermeidung von Schadenersatzanſprüchen (§ 626 BGB.) muß er die Ablehnung dem prüfungspflichtigen Betrieb unverzüglich mitteilen.

² Vgl. für Reichsbetriebe: Abſchn. IV a R.V.D., für Gemeindebetriebe: § 8, Abſ. 2, Ziff. 1 der W.D. vom 30. 3. 33 und § 2, Abſ. 1 der „Allgemeinen Vertragsbedingungen“, für öffentlich-rechtliche Verſicherungsanſtalten: Abſchn. 3 d. Erl. vom 13. 9. 33, für öffentlich-rechtliche Kreditinstitute: Abſchn. 3 des Erl. vom 29. 11. 33, für Sparkaſſen (Ausnahmefälle): Präambel, Abſchn. 3 des Erl. vom 2. 2. 37.

³ Außerdem hat gemäß § 10 der D.W.D. die Vereinigung, wenn ſie in das Vereins- oder Genoſſenſchaftsregister eingetragen iſt, einen Abdruck des Prüfungsberichtes dem zuſtändigen Regiſtergericht zu überſenden und mitzuteilen, wann die Prüfung ſtatgefunden hat. Iſt die Vereinigung durch ſtaatliche Genehmigung rechtsfähig, hat ſie die Abſchrift der zuſtändigen Verwaltungsbehörde zu überſenden. Das Regiſtergericht bzw. die Verwaltungsbehörde ſind beauftragt, darüber zu wachen, daß die Pflichtprüfung alljährlich ſtatfindet. Die Einreichung des Berichtes kann durch Ordnungsſtrafen erzwungen werden. Vgl. Michel und Weber, a. a. O., S. 101 f.

⁴ Es wurde lediglich von der Schriftleitung des Reichsanzeigers im Einvernehmen mit den zuſtändigen Miniſterien die Veröffentlichung eines nicht geprüften Jahresabſchlusses ſo lange verweigert, bis er überhaupt geprüft war. Vgl. oben S. 96 f.

1. die Feststellung eines nicht ordnungsmäßig geprüften Jahresabschlusses nichtig (§ 135, Abs. 1 letzter Satz AktG.),¹

2. nach erfolgter Wahl des Abschlußprüfers hat der Vorstand den Prüfungsauftrag unverzüglich zu erteilen (§ 136, Abs. 1 Satz 3 AktG.),

3. bei Nichtannahme des Auftrags oder Wegfall des gewählten Abschlußprüfers haben der Vorstand und Aufsichtsrat (als Gesamtorgan) die Bestellung eines Pflichtprüfers beim Registergericht zu beantragen oder durch eine Generalversammlung einen neuen Abschlußprüfer wählen zu lassen (§ 136, Abs. 4 AktG.). Die Antragspflicht ist durch § 84 AktG. (Schadenserfahspflicht) und § 303, Abs. 1 AktG. (Ordnungsstrafbefugnis des Registerrichters) gesichert.

Die Sicherung des Prinzips der absoluten Unabhängigkeit der Pflichtprüfung. Man kann darüber im Zweifel sein, ob die schon vor der Einführung der Pflichtprüfungen, aber auch später häufig sehr heftig geführte Diskussion über die Unabhängigkeit der Pflichtprüfer nicht manchmal übertrieben worden ist, besonders wenn es sich um Pflichtprüfungen handelte, bei denen nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer zur Durchführung der Prüfungen befugt sind, die bereits durch ihren Berufs Eid zur „Unparteilichkeit“ verpflichtet sind². Jedenfalls wäre es nicht richtig, wenn Berufseinsatzfragen, die sogar oft nur interner Natur sind (Einzelprüfer — Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) auf dem Boden der Berufslehre ausgesprochen würden.

Zimmerhin ist es zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber bei fast allen pflichtprüfungrechtlichen Bestimmungen³ den Grundsatz der unabhängigen Prüfung mit ausdrücklichen Worten festgelegt hat, um von vornherein keinen Zweifel darüber zu lassen, daß das Prinzip der Unabhängigkeit zu den obersten Normen des gesamten Pflichtprüfungsrechts gehört.

Wer irgendwie einen rechtlichen oder praktischen maßgebenden Einfluß auf die zu prüfende Gesellschaft ausübt, ist und bleibt vom Prüfungsamt ausgeschlossen; er kann zum Pflichtprüfer nicht gewählt und bestellt werden. Aber auch der Pflichtprüfer ist von sich aus in diesen Fällen verpflichtet, den Auftrag abzulehnen. Er ist neben seinem Eid auch durch das Zivil-, Straf- und Disziplinarrecht⁴ dazu angehalten.

Über die Einzelfragen unterrichtet aus langjährigen Berufserfahrungen heraus und deshalb mit absoluter sachlicher Überlegenheit der Kommentar von Adler-Düring-Schmalz.⁵ Wenn auch ihre Ausführungen primär nur für die aktienrechtlichen Abschlußprüfungen Geltung haben, so liegt eine analoge

¹ Dieselbe Vorschrift ist auch für die privaten Versicherungsunternehmen und Bau sparassen in § 57, Abs. 1 BtG. (in der Fassung der 2. DWD. zum AktG. vom 19. 11. 37) § 26, Abs. 3 Satz 4 BtG. erlassen.

² Siehe oben S. 92 und unten S. 112.

³ Vgl. § 137, Abs. 2 AktG., § 25, Abs. 5 AktG., § 119, Abs. 2 AktG., § 56, Abs. 1 GenG., § 59, Abs. 2 BtG., § 8, Abs. 3 der D. vom 30. 3. 33.

⁴ Siehe unten S. 115 ff.

⁵ Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 453 ff.

Anwendung auf alle übrigen Pflichtprüfungsbereiche nicht nur insofern besonders nahe, als auch dort — meist sogar wortgleich — die gleichen Bestimmungen getroffen sind,¹ sondern insbesondere durch die ebenfalls fast gleichlautenden berufserrechtlichen Normen² eine unmittelbare Verbindung gegeben ist und die einzelnen Vorschriften im Pflichtprüfungsrecht gewissermaßen überklammern.

Wenn nun durch die Bestimmungen über den Ausschluß vom Prüfungsamt unmittelbar und ausdrücklich das Prinzip der unabhängigen Prüfung gesichert erscheint, so stand dem Gesetzgeber durch geeignete Vorschriften über die zur Wahl und Bestellung des Pflichtprüfers berechtigten Personen noch ein zweiter Weg zur Verfügung, um diesem Grundsatz zur Geltung zu verhelfen. Der Gesetzgeber ließ sich offenbar stets von dem Gedanken leiten, so verschiedenartig die Rechtsverhältnisse der Pflichtprüfungsbereiche auch sein mögen, möglichst ein Organ oder eine Stelle mit der Auswahl und Bestellung des Pflichtprüfers zu betrauen, die selbst nur größtes Interesse daran haben kann, daß die Prüfung ordnungsmäßig und deshalb auch unabhängig von der Geschäftsführung erfolgt.³ Wenn ferner, soweit möglich, einer behördlichen (Aufsichts-)Stelle ein Vetorecht bei der Bestimmung des Pflichtprüfers eingeräumt ist, so mag dies auch unter dem Gesichtspunkt geschehen sein, daß diese Stelle zugleich eine Garantie für die unabhängige Prüfungsdurchführung zum mindesten mit übernimmt.

3. Rechte und Pflichten der Pflichtprüfer.

Der objektiven Prüfungspflicht des Betriebes entspricht das subjektive Prüfungsrecht des Pflichtprüfers, das zugleich seine eigene erste Pflicht einschließt, nämlich die Verpflichtung, alle Nachforschungen in dem Umfang und in der Art anzustellen, daß die Prüfung sachgerecht durchgeführt wird. Unter dem Gesichtspunkt der dem Prüfer gegenüber dem geprüften Betrieb kraft Gesetzes zustehenden Rechte, die für den Betrieb selbst den Inbegriff der Pflichten zur Duldung ausmachen, kann man, wie der Gesetzgeber dies selbst zum Teil tut,⁴ vom Auskunftsrecht des Prüfers sprechen.

Außer der Verpflichtung des Pflichtprüfers, die Prüfung vollständig und sachgerecht in Bezug auf Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe, Prüfungsumfang und Prüfungsverfahren oder, wie der Gesetzgeber sich ausdrückt, ge-

¹ Vgl. S. 107, Fußnote 3.

² „Grundsätze der Berufsausübung“ in den Bestimmungen der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. Vgl. oben S. 90.

³ Bei der aktienrechtlichen Abschlußprüfung: von der Hauptversammlung, § 136, Abs. 1 AktG.; bei der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand: bei Betrieben mit eigener Rechtspersönlichkeit vom Aufsichtsorgan, wenn ein solches vorhanden ist, bei Betrieben ohne eigene Rechtspersönlichkeit vom Vorstand der Gemeinde usw., § 8, Abs. 2 der W.D. vom 30. 3. 33; bei der Rechnungsabschlußprüfung der privaten Versicherungsunternehmen, vom Aufsichtsrat, § 57, Abs. 1 VAG.; bei der Abschlußprüfung der GmbH.-Banken, von der Gesellschafterversammlung, § 2, Abs. 1 der W.D. vom 7. 7. 37.

⁴ § 138 AktG., § 3 der W.D. vom 7. 7. 37 (sinngemäße Anwendung des § 138 AktG. und § 60 VAG.).

wissenschaft (und sorgfältig) durchzuführen, sind in den pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen jeweils in unmittelbarem Zusammenhang mit seinem Auskunftsrecht weitere Verpflichtungen des Prüfers herausgestellt, die er bei der Vornahme der Prüfung und durch die Prüfung zu übernehmen hat. Diese Pflichten können, wiederum nach dem Vorbild des Gesetzgebers selbst,¹ unter dem Gesichtspunkt der Verantwortlichkeit zusammengefaßt werden. Im einzelnen handelt es sich um die Verpflichtung zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit und um das Verbot der Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen. Aus der Übernahme der Pflichten ergibt sich ferner die zivil-, straf- und disziplinarrechtliche Haftung des Pflichtprüfers.

Das Auskunftsrecht. In allen einschlägigen Bestimmungen ist mit nur geringen Abweichungen stereotyp den Gesellschaftsorganen die Pflicht auferlegt, den Pflichtprüfern die Einsichtnahme in die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Prüfung der Vermögensgegenstände, namentlich der Gesellschaftskasse, der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten. Bei den Pflichtabschlußprüfungen ist mit Ausnahme der Rechnungsabschlußprüfung der privaten Versicherungsunternehmungen und Hausparfassen (§ 60, Abs. 1 BkG.) außerdem ausdrücklich die Pflicht zur Vorlegung des Jahresabschlusses (und des Geschäftsberichts) erwähnt.² Dazu ist jeweils die Generalklausel hinzugefügt, daß der Pflichtprüfer von der Geschäftsführung alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, welche die sorgfältige Erfüllung seiner Prüfungspflicht erfordert.³

Diese Bestimmungen, die scheinbar völlig eindeutig sind, haben sich in der Praxis dennoch in mancher Hinsicht als erläuterungsbedürftig erwiesen.

Strittig ist, ob der Prüfer bei einer Abschlußprüfung selbst den Jahresabschluß aufstellen oder dabei behilflich sein kann, wenn die Bücher noch nicht abgeschlossen sind und der Abschluß noch nicht erstellt ist. Zu dieser Frage äußerte sich der Sachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in seinem Gutachten 2/35.⁴ Er ist der Auffassung, daß gegen eine beratende Mitwirkung nichts einzuwenden sei. Anderer Meinung ist allerdings das Gemeindeprüfungsammt Potsdam,⁵ das jedenfalls gegen die „Aufstellung“ des Jahresabschlusses durch den

¹ § 141 AktG., § 42 AktG., § 120 AktG., § 13 der BkD. vom 30. 3. 33, §§ 3 und 8, Abs. 2 der BkD. vom 7. 7. 37 (sinngemäße Anwendung des § 141 AktG.); in § 62 GenG. werden die Pflichten jedoch unter dem Stichwort „Haftung“ zusammengefaßt.

² Vgl. § 138, Abs. 1 AktG., § 121, Abs. 1 AktG., § 9, Abs. 1, Satz 1 der BkD. vom 30. 3. 33, § 57, Abs. 1, Satz 1 GenG., §§ 3—8, Abs. 2 der BkD. vom 7. 7. 37 (sinngem. Anwendung des § 138, Abs. 1 AktG.); § 5, Abs. 2 der BkD. vom 7. 7. 37 (sinngem. Anwendung des § 57, Abs. 1, Satz 1 GenG.).

³ § 138, Abs. 2 AktG., § 27, Abs. 1 AktG., § 21, Abs. 2 AktG., § 9, Abs. 1, Satz 2 der BkD. vom 30. 3. 33, § 57, Abs. 2, Satz 2 GenG., § 60, Abs. 2 BkG., §§ 3 und 8, Abs. 2 der BkD. vom 7. 7. 37 (sinngem. Anwendung des § 138 Abs. 2 AktG.).

⁴ Veröffentlicht in WZ. 1935, S. 83.

⁵ Siehe „Richtlinien für die Aufstellung des Jahresabschlusses 1936 der gemeindlichen Wirtschaftsbetriebe zur Prüfungsbereitschaft bei Pflichtprüfungen gemeindlicher Betriebe“ I, Abs. 3, abgedruckt bei P. van Aubel: Amtliche Vorschriften, 5. Aufl., S. 334 ff.

Prüfer einwendet, daß hierdurch „nur die Kosten erheblich vermehrt und die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers beeinträchtigt“ würden. Wenn man den ersten Grund ohne weiteres gelten lassen muß (denn im Regelfall wird die Arbeitskraft eines Betriebsangestellten niedriger zu stehen kommen als das Honorar des Wirtschaftsprüfers, wenngleich gerade bei Gemeindeprüfungen die Gebührensätze für den Wirtschaftsprüfer gerade noch tragbar sind), so ist der zweite Grund nicht stichhaltig. Mit dem Prinzip der Unabhängigkeit der Prüfung wird, wie schon festgestellt werden mußte, oft sehr billig argumentiert.

Gewiß war sich auch der Fachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer sehr wohl bewußt, daß es keinen Idealzustand darstellt, wenn der Jahresabschluss, der geprüft werden soll, zunächst mit Hilfe des Prüfers selbst fertiggestellt werden muß, weil entweder das notwendige bilanzsichere Buchhaltungspersonal fehlt oder vielleicht auch deshalb, weil der Pflichtprüfer doch Änderungen vornehmen würde.

Das Gutachten des Fachausschusses bedeutet ein gewisses Entgegenkommen gegenüber der Praxis; aber einen stichhaltigen Grund wird man dennoch schwerlich gegen das Gutachten vorzubringen vermögen. Der Endeffekt wird erreicht: es kommt eine ordnungsmäßig erstellte Bilanz zustande, die für betriebsinterne wie für Veröffentlichungszwecke in gleicher Weise verwendbar ist, und das ist entscheidend.

Zimmerhin ist es erfreulich, daß gerade in letzter Zeit stärker als früher der Gedanke der Prüfungsvorbereitung durch die prüfungspflichtigen Betriebe im Interesse der Betriebe selbst aufgegriffen worden ist. So liegt neben den „Richtlinien zur Prüfungsvorbereitung bei Pflichtprüfungen gemeindlicher Betriebe“ des Gemeindeprüfungsamts Potsdam¹ und des Gemeindeprüfungsamts Düsseldorf² ein sehr eingehender Aufsatz von Wirtschaftsprüfer Hardach über „die Vorbereitung von Prüfungen durch die Betriebsleitung“ in der Zeitschrift „Der Wirtschaftstreuhand“ 1937, S. 60 ff., vor.³ Schließlich seien die Richtlinien über die Prüfungsbereitschaft, die neuerdings die Wirtschaftsgruppe Privates Bankgewerbe in Zusammenarbeit mit dem Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen und dem Institut der Wirtschaftsprüfer für ihre Mitgliedsfirmen herausgegeben hat.

Sicher sind mit Adler-Düring-Schmalz⁴ unter „Büchern“ die gesamte Buchhaltung, also alle Handelsbücher der Gesellschaft gem. § 38 ff. HGB., ferner die Betriebsbuchhaltung, die Kalkulation und Statistik zu verstehen. Dazu kommen gegebenenfalls durch handels- oder steuerrechtliche Sondervorschriften vorgeschriebene Sonderbücher. Unter „Schriften“ müssen verstanden werden

¹ Siehe S. 107, Fußnote 5.

² Abgedruckt bei B. van Aubel, Prüfung kommunaler Betriebe, Berlin 1936 (S. 2 B der Schriftenreihe: „Der Wirtschaftsprüfer“, neue Folge), S. 201 ff.

³ Über die Frage, ob sich „ein Wirtschaftsprüfer bei Vornahme einer Pflichtprüfung“ der Hilfe vorhandener Prüfungseinrichtungen bedienen kann, wenn ja, inwieweit? vgl. *WZ.* 6/34, veröffentlicht *WZ.* 1934, S. 432.

⁴ Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 464 ff.

alle Belege und Geschäftspapiere (z. B. Rechnungen, Quittungen, Buchungsanweisungen, Frachtbriefe) sowie auch alle sonstigen Urkunden, die für die Geschäftsführung von Bedeutung sind (z. B. Verträge, Korrespondenzen, Niederschriften, notarielle Beglaubigungen, Grundbuchauszüge usw.).

Während es sich bei den Büchern und Schriften (einschließlich des Jahresabschlusses und Geschäftsberichts) um von der Geschäftsführung ohne weiteres herauszugebende oder jedenfalls bereitzustellende Prüfungsunterlagen handelt, muß der Pflichtprüfer die „Aufklärungen und Nachweise“,¹ worüber meist auch im abschließenden Prüfungsergebnis zu berichten ist,² ausdrücklich verlangen.

Das Auskunftsrecht richtet sich zunächst gegen die im Gesetz selbst genannten Organe der Gesellschaft. Sonstige Personen des prüfungspflichtigen Betriebes sind ohne Ermächtigung weder berechtigt noch verpflichtet, Auskünfte zu erteilen. Die Ermächtigung kann ausdrücklich oder stillschweigend erfolgen.³

Das Auskunftsrecht steht auch den Prüfungsgehilfen zu. Bei Vorgängen von besonderer Vertraulichkeit wird jedoch der Prüfer selbst die Auskünfte (und zwar vom Betriebsführer) einholen.⁴

Den Pflichtabschlussprüfern steht heute fast durchweg das Auskunftsrecht bereits vor der Aufstellung des Abschlusses zu.⁵ Damit ist zugleich die Zulässigkeit von sog. Zwischenprüfungen ausdrücklich rechtlich anerkannt.⁶

Dem Auskunftsverlangen des Prüfers ist nur nach der Weite, nicht dagegen nach der Tiefe eine Grenze gezogen. Nach der Weite ist es begrenzt durch die gesetzlich festgelegten Prüfungsgegenstände und Prüfungsmaßstäbe; was jedoch innerhalb der prüfungspflichtigen Sachverhalte liegt, muß dem Pflichtprüfer auf seine Aufforderung offenbart werden. Die Entscheidung darüber, inwieweit

¹ Der Doppelausdruck dürfte dahin zu verstehen sein, daß sich die Aufklärungen in erster Linie auf mündliche Auskünfte, die Nachweise dagegen auf eine schriftliche, urkundliche Belegung bestimmter Tatbestände beziehen.

² Vgl. § 140, Abs. 1 AktG., § 10, Abs. 2 der W.D. vom 30. 3. 33, § 62, Abs. 1 BtG., §§ 3 und 8, Abs. 2 der W.D. vom 7. 7. 37 (sinngemäße Anwendung des § 140, Abs. 1 AktG.).

³ In § 4, Abs. 2—4 der „Allg. Vertragsbedingungen“ ist das Auskunftsverfahren bei der Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe eingehend geregelt.

⁴ Vgl. Adler-Düring-Schmalz, a. a. O. S. 471.

⁵ § 138, Abs. 3 AktG., § 6, Abs. 2 der W.D. vom 30. 3. 33, § 3 und 8, Abs. 2 der W.D. vom 7. 7. 37 (sinngemäße Anwendung des § 138, Abs. 3 AktG.); nur bei der Rechnungsabschlussprüfung der privaten Versicherungsunternehmen fehlt formell diese Bestimmung (§ 60 BtG.); s. aber Rundschr. d. RM. 43 vom 11. 12. 1932, Ziff. 1. Vgl. F. Osterwoldt, bei Richter und Weyer, Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, S. 146 f.

⁶ Die Zerlegung der Abschlußprüfung in eine Zwischenprüfung und die eigentliche Prüfung des Abschlusses ist besonders bei größeren Unternehmen schon sehr bald Übung geworden. Die Zwischenprüfung erstreckt sich in der Hauptsache auf die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Der Abschlußprüfer und der Betrieb selbst sind meist in gleicher Weise an der Durchführung einer solchen Zwischenprüfung wegen der damit gegebenen Möglichkeit einer raschen Erledigung der eigentlichen Abschlußprüfung interessiert. (S. hierzu z. B. Selck, in: Kongressarchiv 1936, S. 50). Zudem sind die Fristen, in denen die Abschlußprüfungen durchzuführen sind, nach dem heutigen Recht so knapp bemessen, daß die Zwischenprüfungen schon deshalb geradezu eine Notwendigkeit werden.

die Aufklärungen notwendig ſind, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers. Auf mündliche Auskünfte darf ſich der Prüfer nur dann ſtützen, wenn die Bücher und Schriften einen ſchriftlichen Nachweis nicht ergeben bzw. nicht ergeben können.¹

Zur Vereinfachung und Beſchleunigung der Abſchlußprüfungen hat der Fachauſchuß des Inſtituts der Wirtschaftsprüfer eine ſog. „Vollſtändigkeits-erklärung“² herausgebracht, in der die wichtigſten Probleme der Rechnungslegung, die regelmäßig nicht aus den Handelsbüchern erſichtlich ſind, erfaßt ſind und die gelegentlich der Prüfung den verantwortlichen Organen der Geſellſchaft zur Unterſchrift vorgelegt wird. Die Vollſtändigkeitserklärung hat ſich in der Praxis heute weitgehend durchgeſetzt, und die Pflichtprüfer ſtoßen bei der Vorlegung kaum mehr auf Widerſtand, wenn auch auf die Unterzeichnung der Erklärung kein Rechtsanspruch beſteht.³

Die Pflicht zur unparteiſchen und gewiſſenhaften Prüfung. Die in den verſchiedenen prüfungsrrechtlichen Vorſchriften aufgeführten Pflichten des Prüfers ſind überall dieſelben: Der Prüfer iſt zur „gewiſſenhaften und unparteiſchen Prüfung“ ſowie zur Verſchwiegenheit verpflichtet.⁴

Unter gewiſſenhafter Prüfung iſt zu verſtehen, daß der Prüfer mit Sorgfalt und nach den Erforderniſſen des Prüfungszwecks ſeinen Auftrag zu erledigen hat. Die Gewiſſenhaftigkeit verlangt eine Durchführung der Prüfung nach den Grundſätzen, wie ſie ausreichend erprobt und anerkannt ſind, ſofern der einzelne Fall keinen Anlaß bietet, die Reviſion eingehender als normal durchzuführen; „Kunſtfehler“ müſſen ausgeſchloſſen bleiben.

Unparteiſche Prüfung bedeutet, daß die Prüfung nicht mit Voreingenommenheit durchgeführt werden und keinerlei Rückſicht auf Perſonen genommen werden darf. Die Vorſchrift hängt im übrigen aufs engſte mit den bereits oben behandelten Beſtimmungen über den Ausſchluß vom Prüfungsamt zuſammen, worauf hier nochmals verwieſen ſei.

Man könnte gewiſſermaßen dieſe Pflichten des Prüfers, die der Geſetzgeber ausdrücklich nennt, als ſelbſtverſtändlich anſehen. Jedoch mag er es als zweckmäßig erachtet haben, gegenüber der weitgehenden Einſichtsbeſugnis und dem umfaſſenden Auskunftsrecht des Pflichtprüfers auch ſeine Verpflchtungen ausdrücklich und deutlich herauszuſtellen, zudem auch die zivilrechtliche Erſatzpflicht des Prüfers rechtlich und praktiſch nur eine beſchränkte iſt.⁵

Die Verſchwiegenheitspflicht. Wie die Einzelbeſtimmungen zur Sicherung der unparteiſchen, unabhängigen und ſorgfältigen Prüfung, ſoweit die öffentlich

¹ Z. B. „aus der Jahresbilanz nicht erſichtliche Haftungsverhältniſſe“ (§ 128, Abf. 2, Ziff. 6 AktG.). Ferner die vollſtändige Aufnahme der Aktiv- und Paſſivpoſten in die Bilanz aus der Inventarpflicht gemäß § 39 HGB.

² Gl. 6/35, veröffentlicht in WZ. 1935, S. 254 (inzwiſchen neu gefaßt).

³ Vgl. Selſ, Kongreßarchiv 1936, S. 50.

⁴ S. oben S. 109, Fußnote 1.

⁵ S. unten S. 115 ff.

bestellten Wirtschaftsprüfer die Träger der Pflichtprüfungen sind, zuletzt von dem Berufsleid überklammert werden, als dort ein für allemal die Wahrung dieser Verpflichtungen beschworen wird, so gilt dies nicht minder für die Pflicht zur Verschwiegenheit.¹ Gerade diese Pflicht, die in sich schon der Sphäre des bloßen fachlichen Könnens entrückt ist, kann in besonderem Maß als ein integrierender Bestandteil der Berufslehre und des berufswürdigen Verhaltens gelten. Handelt es sich um behördliche Prüfer, sind sie ebenfalls durch ihren Amtseid wie durch die ausdrücklich im Prüfungsrecht enthaltenen Vorschriften angehalten, über Tatsachen, die sie gelegentlich der Prüfungsbuchführung erfahren haben, Stillschweigen zu bewahren.

Die einschlägigen Bestimmungen enthalten durchweg zunächst die allgemeine Norm, daß der Pflichtprüfer „zur Verschwiegenheit verpflichtet“ ist,² daneben aber noch das ausdrückliche Verbot, Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse zu bewerten, die er bei der Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfährt.³ Die Verpflichtung ist eine allgemeine und umfassende; sie erstreckt sich auf alle Tatsachen, an deren vertraulicher Behandlung der prüfungspflichtige Betrieb ein Interesse hat oder haben könnte und zwar nicht bloß aus wirtschaftlichen Gründen, sondern etwa auch vom Ehrenstandpunkt aus. Ausgenommen sind lediglich die Tatsachen, für die an sich schon das sog. Publizitätsprinzip gilt (Handelsregister- und Grundbuchpublizität, Veröffentlichung des Jahresabschlusses in den Gesellschaftsblättern), aber nur soweit, als die Publizität gefordert ist. So dürfen z. B. zusätzliche Bilanzanalysen nicht gegeben werden. Schon deshalb kann auch eine Weitergabe des Prüfungsberichts außer an die durch das Gesetz ausdrücklich bestimmten Organe und Stellen nicht in Frage kommen.⁴ Selbstverständlich hört die Pflicht zur Verschwiegenheit nicht auf, wenn das Vertragsverhältnis zu bestehen aufgehört hat. Sie gilt auch für die Mitarbeiter (Prüfungshelfen) des Pflichtprüfers.⁵ Die Verschwiegenheitspflicht wird nicht verletzt, wenn der Pflichtprüfer zur Mitteilung befugt ist. Es handelt sich um folgende Fälle:

¹ Vgl. oben S. 92.

² § 141, Abs. 1 AktG. fimgemäße Anwendung dieses §: § 120 AktG., § 13 der W.D. vom 30. 3. 33, §§ 3 und 8, Abs. 2 der W.D. vom 7. 7. 37; § 42, Abs. 1 AktG., § 62, Abs. 1 GenG. einschl. fimgem. Anwendung dieses § nach § 5 der W.D. vom 7. 7. 37; § 63, Abs. 1 WAG.

³ Die allgemeine Verpflichtung zur Verschwiegenheit erstreckt sich auch auf die Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse. Wenn es ausdrücklich heißt, daß der Pflichtprüfer diese Geheimnisse nicht bewerten darf, so darf er also nicht bloß Dritten gegenüber darüber keine Mitteilung machen, sondern darf die Geheimnisse auch nicht zum eigenen Vorteil verwenden. Der Doppelausdruck Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse dürfte gemacht sein in Hinblick auf die herkömmliche Zweiteilung des betrieblichen Lebens in einen kaufmännischen und einen technischen Bereich.

⁴ Vgl. oben S. 82 ff..

⁵ Vgl. unten S. 115. Über die Besonderheiten der Verschwiegenheitspflicht des Aufsichtsrats einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft s. bei Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 503 f., ferner Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl., IV, Berlin 1937, S. 697.

1. Die Verschwiegenheitspflicht gilt nicht gegenüber den Personen und Stellen, für die der Prüfungsbericht bestimmt ist;¹ für die zur Auskunft befugten Personen kann dies jedoch nicht ohne weiteres und uneingeschränkt angenommen werden.²

2. Wenn das hierzu befugte Organ ausdrücklich oder stillschweigend sein Einverständnis erklärt hat, können Mitteilungen, die unter die Verschwiegenheitspflicht fallen, an Dritte allgemein oder an die eigens benannten Personen gemacht werden. Das gilt auch gegenüber Zivilgerichten. Im übrigen kann der Pflichtprüfer Zivilgerichten gegenüber von dem Zeugnis- bzw. Gutachtenverweigerungsrecht der §§ 383 und 408 ZPO. Gebrauch machen.

3. Auf die Verschwiegenheitspflicht kann sich der Pflichtprüfer nicht berufen gegenüber Strafverfolgungsbehörden, soweit eine Zeugnis- und Aussagepflicht besteht, ferner nicht gegen Finanzbehörden in Steuerermittlungs- und Strafverfahren.³

4. Eine Verletzung der Verschwiegenheitspflicht liegt nicht vor, wenn der Pflichtprüfer im beruflichen Ehrengerichtsverfahren Aussagen über Tatsachen machen zu müssen glaubt, für die er im übrigen zur Verschwiegenheit verpflichtet ist.⁴ Ob dies auch für das Disziplinarverfahren für Wirtschaftsprüfer gelten könne, wird von Adler-Düring-Schmalz in Zweifel gezogen.⁵

5. Der Pflichtprüfer verletzt die Verschwiegenheitspflicht nicht, wenn er „eigene schutzwürdige Rechte wahrzunehmen hat, also z. B. in einem Schadenserforschungsprozeß oder einer Honorarstreitigkeit mit der Gesellschaft oder in einem Strafverfahren“.⁶ Für die gegen ihn schwebenden Strafverfahren kann das Auslagerecht daraus abgeleitet werden, als er selbst in Strafprozessen gegen die Gesellschaft zur Aussage verpflichtet ist.

6. Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit tritt schließlich hinter eine Anzeigepflicht zurück. Eine solche Anzeigepflicht besteht unbestritten im Fall des § 139 StGB. (beabsichtigter Hochverrat). Im übrigen kann es z. B. bei Feststellungen schwerer Verstöße gegen die Devisengesetzgebung mangels präziser Rechtsnormen sehr schwierig sein, ob im Einzelfall im Hinblick auf ein „schutzwürdigeres Recht“⁷ die Verschwiegenheitspflicht einer Anzeigepflicht zu weichen hat.

¹ Vgl. oben S. 82 ff.

² Vgl. insbes. § 4, Abs. 2 und 3 der „Allgemeinen Vertragsbedingungen“. A. A. Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 501.

³ Gegenteilige Regelung für Ärzte und Rechtsanwälte gem. §§ 52 und 76 StrPO.; wegen der Steuerbehörden vgl. die §§ 175 ff., 183 und 201 RAO.; f. auch BSt. 1935, S. 58 und BSt. 1937, S. 318 f.

⁴ Vgl. BSt. 1937, S. 319, Adler-Düring-Schmalz, a. a. D., S. 502.

⁵ A. a. D., S. 502.

⁶ Adler-Düring-Schmalz, a. a. D. S. 502.

⁷ Vgl. RGSt. Bd. 21, S. 242 und 254, Bd. 59, S. 404 und 407, Bd. 60, S. 295, ferner Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz, 3. Aufl. S. 695 ff., Romeiß, in: Die Westfälische Wirtschaft 1937, S. 18, ferner P. Buchholz, Kongressarchiv 1938, Bd. B Thema 1, S. 112 f., S. Adler, ebd. Bd. A, S. 138 f.

Die zivil-, straf- und disziplinarrechtliche Haftung.¹ Die zivilrechtliche Haftung ist jeweils im Zusammenhang mit den Bestimmungen über die Pflichten des Pflichtprüfers festgelegt.² Sie erstreckt sich auf die vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung der dort ausdrücklich ausgesprochenen Verpflichtungen.³ Eine Beschuldigung, daß der Pflichtprüfer unsachgemäß (d. h. nicht mit der hinreichenden Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt) geprüft habe, wird dann nur schwer beweisbar sein — die Beweislast liegt beim Kläger —, wenn es sich um die Anwendung von Prüfungsmaßstäben und -verfahren handelt, für die bei Ermangelung fest umschriebener gesetzlicher Normen allgemein gültige Grundsätze noch in der Entwicklung begriffen sind, also insbesondere in Fragen der Bilanzierung, der notwendigen Prüfungsintensität und der prüfungstechnischen Methoden.⁴ Sind derartige Fragen umstritten, so wird man annehmen können, daß der Pflichtprüfer nicht haftbar gemacht werden kann, wenn er einen überhaupt vertretbaren Standpunkt eingenommen hat.⁵ Im Einzelfall kann es ferner sehr schwierig sein, ob der Pflichtprüfer in juristischen Fragen hätte Bescheid wissen müssen, wenn sie in der Regel nicht unmittelbar in sein engeres Fachgebiet einschlägig sind.⁶

Der Pflichtprüfer hat ferner auch für das Verschulden seiner Prüfungsgehilfen einzutreten (§ 278 BGB.), außerdem haften die Prüfungsgehilfen, bei Prüfungsvereinigungen auch die Vorstandsmitglieder der Gesellschaft, bei der Genossenschaft die gem. § 55, Abs. 2 oder § 56, Abs. 2 GenG. hinzugezogenen Prüfer oder Prüfungsvereinigungen, auch selbständig.

Für fahrlässige Verletzung der Obliegenheiten ist die Schadensersatzpflicht des Prüfers bei den aktienrechtlichen Pflichtprüfungen,⁷ bei der Pflichtabschlußprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand,⁸ bei der Rechnungsabschlußprüfung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bauparaffen⁹ und bei der Jahresabschlußprüfung der Privatbanken (mit Ausnahme

¹ Über die Haftung des Wirtschaftsprüfers liegen sehr gute Spezialuntersuchungen vor. Vgl. insbes. Adler in *HfWPrG.* I, S. 159 ff., Thermann ebendort II, S. 323 ff., Söniger, *WPr.* 1934, S. 177, Brodhage, *WPr.* 1934, S. 417 ff., Spohr, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des *WPr.*, *WPr.* 1934, S. 203, 227 und 258.

² Vgl. oben S. 113, Fußnote 2.

³ Außerdem auf die sonstige ordnungsmäßige Vertragserfüllung, z. B. Fristeneinhaltung hinsichtlich Prüfung und Berichtablieferung, Gebührenrechnung, Herausgabepflicht von Akten (vgl. *WPr.-Jahrbuch* 1939, S. 37 f. und Adler-Bojch, *WPr.* 1937, S. 393 ff.).

⁴ Vgl. auch *RGZ.* 105/83, ferner Thermann in *HfWPrG.* II, S. 325 f.

⁵ Nach Adler-Düring-Schmalz, Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 505 und Schlegelberger usw., Das Aktiengesetz. 3. Aufl., S. 695.

⁶ Über weitere in der Praxis vorkommende Einzelfragen s. bei Adler-Düring-Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 505 f.

⁷ § 141, Abs. 2 AktG., § 42, Abs. 2 AktG., § 120 AktG. (sinngemäße Anwendung des § 141, Abs. 1 AktG.).

⁸ Sinngemäße Anwendung des § 141, Abs. 1 AktG. gem. § 13 der *W.D.* v. 30. 3. 33.

⁹ § 63, Abs. 2 *WAG.*

der Genoffenschaftsbanken)¹ auf RM. 100 000.— für eine Prüfung beſchränkt, bei der „geſeßlichen Genoffenschaftsprüfung“ (und der Jahresabſchlußprüfung der Genoffenschaftsbanken)² für grobfahrläſſige Verletzung auf RM. 25 000.— für eine Prüfung.

Die Verjährungsfrist der Haftung beträgt bei allen genannten Pflichtprüfungen fünf Jahre, nur bei den genoffenschaftlichen Prüfungen drei Jahre.³

Eine Begrenzung oder Erhöhung der Haftungſumme iſt unzuläſſig.⁴ Wäre die Begrenzung bzw. Erhöhung möglich, ſo wäre die Beſtimmung praktiſch illuſoriſch. Der Prüfer haftet nicht für die geſeßlichen Nachweiſe und Aufklärungen der zur Auskunft verpflichteten bzw. berechtigten Perſonen der Geſellſchaft, jedoch für den Nichtgebrauch deſs Auskunftsrechts. In gleicher Weiſe übernimmt er mit der Verwertung von Prüfungsunterlagen eine Mitverantwortung. Als Beweis-inſtrument ſteht dem Prüfer inſbeſondere der Prüfungsbericht zur Verfügung.

In Hinblick auf die mögliche Haftbarmachung aus Pflichtprüfungsaufträgen hat die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer ſehr bald die Frage einer Haftpflichtverſicherung erörtert.⁵ Die deutſchen Verſicherungsunternehmen haben es zunächſt abgelehnt, den Wirtschaftsprüfern Verſicherungſchutz zu gewähren, ſo daß man auf ausländiſche Verſicherungsunternehmen angewieſen war.⁶ Nachdem jedoch die tatſächlichen Haftungsfälle verhältnismäßig ſelten blieben, ſind die deutſchen Verſicherungsunternehmen heute umſo mehr beſtrebt, in dieſes Geſchäft zu kommen. Die Berufsorganisation ihrerſeits hat ſtändig bei ihren Mitgliedern darauf hingewirkt, in ihrem eigenen Intereſſe und auch im Intereſſe der geprüften Unternehmen einen hinreichenden Verſicherungſchutz einzugehen. In Verfolg dieſer Beſtrebungen hat neuerdings auch der Reichswirtschaftsminiſter verfügt,⁷ daß Wirtschaftsprüfer, die neu beſtellt werden ſollen, zuerſt den Nachweis zu erbringen haben, daß ſie eine Berufshaftpflichtverſicherung abgeſchloſſen haben oder über ein entſprechendes Vermögen verfügen.⁸

Wegen deſs Verſicherungſchutzes der genoffenschaftlichen Prüfungsverbände hat bereits das Genoffenschaftsgeſetz ſelbſt in § 63a, Abſ. 3 GenG. Vorſorge getroffen. Die Reichsregierung kann hiernach die Verleihung deſs

¹ Sinngemäßige Anwendung deſs § 141, Abſ. 1 AktG. gem. § 3 und § 8 Abſ. 2 der W.D. v. 7. 7. 37.

² § 62, Abſ. 2 GenG. und § 5, Abſ. 2 der W.D. v. 7. 7. 37 (ſinngemäßige Anwendung deſs § 62, Abſ. 2 GenG.).

³ S. die oben aufgeführten Fundſtellen.

⁴ Vgl. hierzu inſb. Thermann in HfWBg. II, S. 323 f.

⁵ Vgl. Adler HfWBg. I, S. 169 f. und Betriebsw. 1932, S. 266.

⁶ Vgl. Bericht in W.P. 1933, S. 38 über den Abſchluß der Verhandlungen mit „Lloyds“, London.

⁷ Erl. v. 18. 12. 1937 (IV 45 567/37), vgl. hierzu W.Z. 1938, S. 397 und S. Riſſe, Kongreßarchiv 1938, Bd. A S. 139 f.

⁸ Über die Entwicklung vgl. W.Z. 1935, S. 71 f. und 120, W.Z. 1936, S. 120, W.Z. 1937, S. 107; ferner S. Müller in: Die nationale Wirtschaft 1936, S. 8.

Prüfungsrechts davon abhängig machen, daß der Verband sich gegen Schadensersatzansprüche aus der Prüfungstätigkeit in ausreichender Höhe versichert oder den Nachweis erbringt, daß eine andere hinreichende Sicherstellung vorhanden ist (eigenes Vermögen oder Rücklagenbildung).

Vorschriften, die eine spezielle strafrechtliche Verantwortlichkeit des Pflichtprüfers festlegen, enthalten § 302 AktG. (für alle aktienrechtlichen Pflichtprüfungen), § 14 der W.D. vom 30. 3. 33, § 150 GenG. (für alle genossenschaftlichen Prüfungen), § 159 WAG. und zwar gleichlautend

1. für falsche Berichterstattung und Verschweigen erheblicher Umstände im Bericht (gültig für Prüfer und Prüfungsgehilfen),

2. für Verletzung der Verschwiegenheitspflicht und Verwertung von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen (gültig auch für Aufsichtsratsmitglieder von Prüfungsgesellschaften).¹

Es muß sich um vorsätzliche Vergehen handeln; eine Schädigungsabsicht braucht jedoch nicht vorzuliegen. Die Strafverfolgung tritt von Amts wegen ein. Die Verjährungsfrist beträgt 5 Jahre. Der Versuch ist nicht strafbar (§ 43, Abs. 2 StrGB.); Anstiftung (§ 48 StrGB.), Beihilfe (§ 49 StrGB.) und Begünstigung (§ 259 StrGB.) durch Dritte ist möglich. Es erfolgt Bestrafung mit Gefängnis oder Geldstrafe (vgl. auch wegen des Strafmaßes §§ 16 und 27, Ziff. 1 StrGB. und gegebenenfalls § 27a StrGB.).

Soweit die Pflichtprüfer öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sind, bildet die Grundlage für die disziplinarrechtliche Verantwortlichkeit Ziff. 4 der Ländervereinbarung über die öffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern.² Hiernach kann dem Wirtschaftsprüfer die Bestallung entzogen werden, wenn ihm die für die Ausübung des Berufs erforderliche Zuverlässigkeit fehlt. Die Unzuverlässigkeit kann sich auf Pflichtverletzungen aller Art beziehen, umschließt also auch ein sachliches Unvermögen.

Das Verfahren wird bei der zuständigen Zulassungs- und Prüfungsstelle durchgeführt und zwar nach den hierfür aufgestellten „Richtlinien“ der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. Der Disziplinarausschuß der Zulassungs- und Prüfungsstelle untersucht und beurteilt jedoch nur den Vorwurf der Unzuverlässigkeit, der gegebenenfalls auszusprechende Widerruf erfolgt durch die für die Bestellung zuständige Behörde, neuerdings im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister.

Für leichtere Verstöße ist die Ehrengerichtbarkeit der Berufsvertretung, des Instituts der Wirtschaftsprüfer, zuständig.³ Gegenseitiges Abgeben von anhängig gewordenen Beschwerden zwischen den Disziplinarausschüssen und den Ehrengerichtsinstanzen des Instituts ist möglich.⁴

¹ Vgl. § 67 StrGB.

² S. oben S. 89.

³ S. oben S. 94.

⁴ S. „Die Ehren- und Disziplinargerichtbarkeit des Wirtschaftsprüfers“, herausgeg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Bd. I, Berlin 1939.

C. Möglichkeiten und Grenzen des Pflichtprüfungswesens.

Wenn in den bisherigen Ausführungen versucht wurde, die Hauptprobleme des deutschen Pflichtprüfungswesens in einer so weit als möglich getriebenen Systematik zur Darstellung zu bringen, wobei freilich vielfach nur auf das umfangreiche Schrifttum verwiesen werden konnte, so kann im Anschluß daran mit Recht auch eine zusammenfassende Würdigung dieser Einrichtung erwartet werden. Eine Wertung des Pflichtprüfungswesens ist jedoch nicht möglich, ohne vorher die Frage nach dem Zweck zu beantworten, dem es dienen soll.

1. Der Zweck der Pflichtprüfungen.

Der Gesetzgeber selbst hat es im allgemeinen vermieden, sich darüber auszulassen, welchem Zweck die Pflichtprüfungen dienen sollen und welche Ziele er damit verfolgt. Aber selbst in den wenigen Fällen, in denen die gesetzlichen Bestimmungen eine solche Zweckangabe enthalten, ist sie inhaltlich reichlich dürftig; denn was besagt es schon, daß der Jahresabschluß oder die Vermögenslage „zwecks Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ zu prüfen sei.¹ Auffschlußreicher sind die in einigen weiteren Fällen vorliegenden Begründungen zu den die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen enthaltenden Gesetzen. Freilich widmen auch sie, wie verständlich, mehr Raum der eigentlichen Begründung, also den Ursachen, die zur Einführung der Pflichtprüfungen geführt haben, als daß sie konkrete Ausführungen darüber machen würden, was eigentlich mit der Institution der Pflichtprüfung beabsichtigt ist. Wenn nun auch zunächst in jedem Fall eine unbedingter Kausalzusammenhang zwischen Ursache und Zweck vorliegen muß, so ist durch die Angabe der Gründe die Erkenntnis dessen, was vom Gesetzgeber wirklich zuletzt gewollt ist, höchstens erleichtert. Allzu leicht schleichen sich jedoch bei der Interpretation der Gesetze subjektive Auffassungen ein, die den wahren Sachverhalt zu verfälschen geeignet sind. Außerdem darf nicht übersehen werden, daß sich auch die Zwecksetzung seit der Einführung der Pflicht-

¹ §. 1 der W.D. vom 6. 10. 31 (für die Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand) und § 53, Abs. 1 GenG.

prüfungen inzwischen gewandelt haben könnte, was in der Tat häufig behauptet wird. Eine Durchsicht der literarischen Äußerungen zu diesem Thema, die in ihrer Zahl geradezu unübersehbar sind, wenn sie auch meist sozusagen nur am Rande, bei Behandlung irgendeiner Spezialfrage aus dem reichen Fragenkomplex des Pflichtprüfungswesens gemacht werden, ergibt jedenfalls ein völlig uneinheitliches Bild.

Über die Ursachen, die zur Einführung der Pflichtprüfungen geführt haben, braucht hier im einzelnen nicht mehr gesprochen zu werden. Sie aufzuzeigen, sollte vor allem der Zweck der entwicklungsgeschichtlichen Betrachtung des Pflichtprüfungsgedankens sein.¹ Es sei hier nur nochmals zusammengefaßt: Wegen des vielfachen verschuldeten oder unverschuldeten Versagens der Verwaltungsträger der Betriebe gewisser Teilbereiche unserer Wirtschaft wurde von Gesetzes wegen die Gesamtheit der Betriebe dieser Art als prüfungspflichtig erklärt. Es sollte, wie man wohl schließen darf, durch die Institution der Pflichtprüfungen für die Zukunft diesen Unzulänglichkeiten vorgebeugt werden. In der Person des Pflichtprüfers sollte ein mit bestimmten Rechten und Pflichten ausgestattetes unabhängiges Organ geschaffen werden, durch das ein besseres Funktionieren der Verwaltung selbst, sei es im allgemeinen, sei es hinsichtlich ganz bestimmter Funktionen der Verwaltungsorgane, gewährleistet würde. Dies ist der gemeinsame Wurzelboden aller bisher im deutschen Wirtschaftsrecht verfügbaren Pflichtprüfungen.

In mannigfachen Variationen wurde denn auch diesem Gedanken im Schrifttum, aber auch in den gesetzlichen Begründungen Ausdruck verliehen. Schon die Begründung des Genossenschaftsgesetzes von 1889 hebt hervor, daß „Ausfchreitungen bei der Geschäftsführung“, wie z. B. die Ausdehnung „zu schlecht verstandenen Großbetrieben, die Geldanlage in unsicheren Papieren, die Gewährung unverhältnismäßiger Kredite an einzelne Kunden und die übermäßige Beleihung von Immobilien, ferner mangelhafte Kontrolle und der Mangel an Verständnis für die Notwendigkeit der Ansammlung eines genügenden Eigenkapitals“ der Anlaß zur Einführung der Zwangsrevision gewesen sei.² Der Ruf nach einer Pflichtprüfung für sämtliche Aktiengesellschaften oder auch für die Betriebe, die einem bestimmten Wirtschaftszweig angehören, wie für die Kreditinstitute, Versicherungen usw., wurde — wie schon im einzelnen ausgeführt — immer dann besonders laut, wenn in einer wirtschaftlichen Depressionszeit Zusammenbrüche besonders großer Unternehmungen dieser Art erfolgten.

Erst zur Zeit der großen Wirtschaftskrise zu Ende des vorigen Jahrzehnts trug der Gesetzgeber dem Verlangen weiter Kreise Rechnung und ordnete die Pflichtrevision an. Die katastrophalen Erscheinungen dieser Krisenjahre ließen ihn zu einem Mittel greifen, von dem er allen Bedenken zum Trost hoffen zu können glaubte, daß es „in erheblichem Maße zur Gesundung des deutschen Aktien-

¹ Siehe oben S. 11 ff.

² Vgl. Hildebrand, Die Revision der eingetragenen Genossenschaften, Grundriß der Betriebswirtschaftslehre Bd. X, S. 220 ff.

wesens und des deutschen Wirtschaftslebens allgemein beitragen könne". „Der gesteigerten Macht der Verwaltungen bei der Betreuung fremden Kapitals“, heißt es in der Begründung des Entwurfes I des neuen, in der Aktienrechtsnovelle von 1931 z. T. in Kraft gesetzten Aktienrechts (§. 95), müsse „eine gesteigerte Rechenschaftspflicht und Kontrolle entsprechen“.

Für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand kam, wie die Präambel der Begründung der W.D. vom 30. 3. 33 ausführt, folgender Umstand hinzu:

„Die Klagen aus der privaten Wirtschaft über unzulässige Konkurrenzierung durch die öffentliche Hand haben in den letzten Jahren dauernd zugenommen. Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, daß dieser Wettbewerb in wirtschaftlichen Krisenzeiten, in denen die durch den bestehenden Kapitalmangel ohnehin geschwächten privaten Betriebe schwer um ihre Existenz kämpfen müssen, besonders drückend und angeßichts der vielfach bestehenden steuerlichen Begünstigungen der öffentlichen Betriebe als unlauter empfunden wird.“¹⁾ Aber auch diese Begründung bringt an anderer Stelle zum Ausdruck, daß die Betriebe der öffentlichen Hand sich vielfach „als Verlustquellen erwiesen hätten“. Die Gemeindevertretungen seien aber trotzdem aus weltanschaulichen Gründen nicht geneigt, sie abzubauen, und hielten die Öffentlichkeit über die wahren Verhältnisse geßfentlich in Unkenntnis.

Aus den Gründen heraus, die zur Einführung der Pflichtprüfungen geführt haben und die zuletzt, wie die geschichtliche Betrachtung und die gesetzlichen Begründungen in gleicher Weise deutlich zeigen, stets auf schwere Anzulänglichkeiten der für die betr. Betriebe verantwortlichen Personen zurückgeführt wurden, ergab sich die Aufgabenstellung für den Pflichtprüfer.

Es ist nun interessant zu beobachten, wie sich fast unbemerkt eine ganz bestimmte Wandlung in der Vorstellung, wo und in welcher Weise dieses Hilfsorgan der Verwaltung anzusetzen sei, vollzogen hat. Diese Wandlung hängt zusammen mit der Bedeutung, die man dem betrieblichen Rechnungswesen im Lauf der letzten Jahrzehnte in steigendem Maße beilegte. Das Genossenschaftsgesetz von 1889 bestimmte noch, daß „die Einrichtungen der Genossenschaft und die Geschäftsführung derselben in allen Zweigen der Verwaltung“ zu prüfen sei (§ 53 GenG. A. F.). Lediglich in § 63 des Gesetzes wird erwähnt, daß „der Vorstand dem Revisor die Einsicht in die Bücher und Schriften der Genossenschaft und die Untersuchung der Bestände der Genossenschaftskasse sowie der Bestände der Effekten wie Handelspapiere und Waren zu gestatten“ habe, und die besondere Begründung zu § 53 bringt u. a. zum Ausdruck, daß sich die Revision „keineswegs auf eine bloß kalkulatorische Kontrolle der Bilanz und Geschäftsbücher der Genossenschaft beschränken“ dürfe, wenn auch eine „probeweise Prüfung“ nach dieser Richtung zweckmäßig, ja unentbehrlich sein könne. Dagegen müsse „die Untersuchung des Revisors sich im wesentlichen auf die materielle Seite der Geschäftsführung und die hierbei befolgten Grundsätze sowie auf das

¹⁾ Vgl. Grauert, bei: P. van Aubel: Kommunales Prüfungswezen, S. 1 ff.

Funktionieren der Genossenschaftsorgane und die sonstigen Einrichtungen der Genossenschaft richten“.

Die Pflichtprüfungen, die zu Beginn dieses Jahrzehnts eingeführt wurden, sind eindeutig auf das Rechnungswesen abgestellt und sicherlich nicht bloß deshalb, weil bei ihnen keine Beurteilung der Geschäftsführung im einzelnen erfolgen soll, sondern weil man viel mehr als dies zur Zeit der Einführung der Genossenschaftsrevision geschah, durch das Rechnungswesen des Unternehmens, insbesondere durch die Jahresbilanz einschließlich Gewinn- und Verlustrechnung und Geschäftsbericht, einen hinreichenden Einblick in die Vermögenslage und Güte des Unternehmens erhalten zu können glaubte. Freilich soll hierbei auch nicht verkannt werden, daß die Zusammenbrüche, die den unmittelbaren Anstoß zur Einführung dieser Pflichtprüfungen gaben, auf bewußte Bilanzverschleierungen und -fälschungen zurückgeführt wurden. Aber war der den wirklichen wirtschaftlichen Verhältnissen, der Vermögenslage des Betriebes nicht entsprechende Ausweis doch nicht wiederum nur dadurch zustande gekommen, daß von langer Hand her das Geschäftsgebaren im allgemeinen zu wünschen übrig ließ oder aber von außen her erlittene Schädigungen nur verdeckt werden sollten?

Die Folgerung daraus kann jedenfalls sein, daß die Pflichtprüfungen insgesamt, ob sie nun jährliche Abschlußprüfungen sind oder in erster Linie eine Prüfung der Geschäftsführung, also auch eine Beurteilung der betrieblichen Maßnahmen des Geschäftsführers, soweit sie nicht im betrieblichen Rechnungswesen ihren Niederschlag finden, zum Gegenstand haben oder auch „eine Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ in dem vom Gesetzgeber geprägten Sinn mit einschließen, innerbetriebliche Mißstände oder Notstände offen aufzeigen oder davor für die Zukunft sichern sollen. Hierzu in besonderem Maße befähigte, mit entsprechenden Rechten ausgestattete Personen sollen darüber befinden, ob der zu prüfende Betrieb „in Ordnung“ ist. Die Maßstäbe aber für die Feststellung dieser Ordnungsmäßigkeit liefern ihnen entweder wiederum die Gesetze selbst oder an Gesetzes statt die anerkannten Grundsätze eines ordentlichen Kaufmanns, die für den Bereich des Rechnungswesens in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung ihren Ausdruck finden und im Gesetz selber wieder ausdrücklich oder mittelbar als Richtlinien für die Gestaltung des betrieblichen Rechnungswesens und die Anforderungen, die daran gestellt werden, genannt sind.

Insofern ist es auch unbedingt richtig, wenn die deutschen Pflichtprüfungen u. a. als Gesetzmäßigkeitsprüfungen bezeichnet werden. Diese Ausdrucksweise ist freilich nicht immer ganz von Mißverständnissen und Mißdeutungen freigeblichen. Besonders die Vertreter von Ländern, die vorgeben, die wirtschaftliche Freiheit besonders groß auf ihre Fahne geschrieben zu haben, glauben darin eine minderwertige Aufgabenstellung für den deutschen Pflichtprüferberuf sehen zu müssen.¹ In Wirklichkeit sind unsere Pflichtprüfungen — betriebswirtschaftlich

¹ Vgl. Buchholz, Kongreß-Archiv 1938 Bd. B Thema 1, S. 13, ferner Bd. A, S. 105 ff.

gesehen — in gleicher Weise Ordnungsmäßigkeitsprüfungen wie dort. Der Unterschied ist nur, daß in Deutschland die gesetzliche Normierung des Rechnungswesens weiter fortgeschritten ist als in den wirtschaftsliberalistischen Ländern. Nur dann könnte und müßte die Aufgabe des Pflichtprüfers als eine minderwertige oder gar erniedrigende angesehen werden, wenn er auf Gesetznormen hin prüfen müßte, die den Anforderungen einer vernünftigen betriebswirtschaftlichen Wissenschaft nicht standzuhalten in der Lage wären. Dies kann aber vom heutigen deutschen Wirtschaftsrecht und insbesondere von den deutschen Rechnungslegungsvorschriften nicht behauptet werden.

Bei der aktienrechtlichen Pflichtprüfung hat der Pflichtprüfer den Jahresabschluß zu prüfen, der „den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ entsprechen muß und „so klar und übersichtlich“ aufzustellen ist, „daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt“ (§ 129, Abs. 1 AktG.); er hat festzustellen, „ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit dem Bestandsverzeichnis und mit den Geschäftsbüchern übereinstimmt, wie auch, ob die Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht beachtet sind“. Die Gründungsprüfung der AG. soll sich namentlich darauf erstrecken: 1. ob die Angaben der Gründer über die Übernahme der Aktien, über die Einlagen auf das Grundkapital usw. richtig und vollständig sind, 2. ob die für eingelegte oder übernommene Gegenstände gewährten Leistungen angemessen sind. Von der Aufgabe des Genossenschaftsprüfers war schon oben die Rede: Er soll die „wirtschaftlichen Verhältnisse und die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung“ feststellen.¹ Bei der Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand soll der Jahresabschluß, wie ebenfalls bereits ausgeführt,² zum Zwecke der „Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse“ geprüft werden. Die Aufgabe der Pflichtprüfer der privaten Versicherungen wie der privaten Bankinstitute ist analog den Vorschriften für die aktienrechtliche Abschlußprüfung umschrieben. Bei den Rabattsparevereinigungen ist die „Geschäftsgebarung“ (§ 4, Abs. 2 des Rabattgesetzes nach § 6 der 1. DRD. hierzu) zu prüfen. Die Prüfung „hat sich insbesondere darauf zu erstrecken, daß die Einlösung der ausgegebenen Gutscheine gesichert ist“.

Mit der Kennzeichnung der Aufgabenstellung für den Pflichtprüfer kann jedoch die Frage nach dem wirklichen Zweck der Pflichtprüfungen längst nicht beantwortet sein oder, überprüft ausgedrückt, die Pflichtprüfungen können nicht für den Pflichtprüfer angeordnet sein. Die Aufgabe des Pflichtprüfers kann immer nur eine Mittelfstellung einnehmen. So ergibt sich zwangsläufig die weitere Frage, für wen, zu wessen Gunsten soll die Durchführung der Prüfung durch den Pflichtprüfer erfolgen, soll „die Ordnungsmäßigkeit“ der prüfungspflichtigen Betriebe und ihres Rechnungswesens festgestellt werden.

¹ Siehe oben S. 63.

² Siehe oben S. 61 f.

Wenn es feststeht, daß alle Pflichtprüfungen eingeführt wurden, um die prüfungspflichtigen Betriebe für die Folge vor Schädigungen zu bewahren, scheint es indes klarzuliegen, wem durch die Pflichtprüfungen gebient werden sollte, offenbar den unmittelbar oder mittelbar Betroffenen. Wenn ein Betrieb oder Unternehmen der modernen Wirtschaft notleidend wird oder gar unter den Hammer kommt, zieht der Ruin meist sehr weite Kreise. Betroffene sind die Kapitalgeber aller Art, die Anteilseigner wie die Gläubiger, die kreditierenden Banken und Lieferanten, die gesamte Gefolgschaft des Betriebes, die ihren Arbeitsplatz verliert oder jedenfalls zu ändern gezwungen ist. Handelt es sich um einen öffentlichen Betrieb, wird das ganze Gemeinwesen, in dessen Gebiets-hoheit der Betrieb liegt, je nach der Größe des Betriebes mehr oder minder in Mitleidenschaft gezogen. Handelt es sich um ein Kreditinstitut oder um eine Versicherung, so braucht nicht eigens betont zu werden, daß sich der Kreis der betroffenen Personen um alle diejenigen erweitert, die ihre Sparpfennige und damit in vorzorgender Weise das Wohl ihrer alten oder schlechter Lage diesem Institut anvertrauen zu können glaubten.

In allen Gesetzesbegründungen¹ kehren diese Gesichtspunkte in irgendeiner Form wieder, aber auch bei fast allen Autoren, wenn auch der eine diesen, der andere jenen Punkt mehr betont. Einige meinen freilich auch, daß in erster Linie „das Unternehmen an sich“ durch die Pflichtprüfung geschützt und gesichert werden solle, und entheben sich damit der Sorge, sich festlegen zu müssen, wer näher an dem Schutz des Unternehmens ein Interesse haben soll. Da aber andererseits dieses „Unternehmen an sich“ wiederum keinen Selbstzweck haben kann, wird man diese Formulierung nur insofern gelten lassen können, wenn damit versucht werden soll, die verschiedenseitigen Interessen, die an der Existenz und Güte des Unternehmens wirksam werden können, auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen.

Doch auch die Antwort auf die Frage, für wen und zu wessen Gunsten Pflichtprüfungen sein sollen, kann noch keine endgültige und befriedigende sein, auch wenn diese Frage bei der Einführung der Pflichtprüfungen überwiegend zum mindesten im Vordergrund gestanden haben mag. Schon seinerzeit blieb nämlich eine gewisse Unsicherheit, ob denn damit die Frage nach der Existenzberechtigung des Pflichtprüfungswesens wirklich gelöst sei. Es war eben davon die Rede, daß manche Bedenken hatten, den Dienst am Interesse der am Unternehmen irgendwie Beteiligten herauszustellen, wie dies andere taten, und sich deshalb auf die unverfänglicher klingende Formulierung des „Unternehmens an sich“ zurückzogen.²

¹ Vgl. oben S. 122, ferner die Begründung zu § 4 des Rabattgesetzes (Reichsanzeiger vom 5. 12. 1933, S. 4): „Es soll verhindert werden, daß die Verbraucher durch schlechte Geschäftsführung und Zusammenbrüche der nachlaß gewährenden Vereinigungen um die ihnen zustehenden Nachlaßbeträge gebracht oder sonst in unlauterer Weise geschädigt werden“.

² Vgl. R. Passow, Der Strukturwandel der AG., Jena 1930, S. 3, Fußnote 2.

Darüber hinaus wurde auch schon damals nicht selten ausgesprochen, daß die Pflichtprüfungen dem Wohl mindestens auch der Allgemeinheit dienen sollen. Der Gesetzgeber selbst hat sich bei der Begründung der Einführung der aktienrechtlichen Abschlußprüfung dieser Redewendung bedient.¹ Leider ist jedoch weder dort noch bei den Kommentatoren ausgeführt, was näherhin unter diesem Begriff der Allgemeinheit verstanden werden soll. Oder wollte man damit nur zum Ausdruck bringen, was man vermuten könnte, daß die Pflichtprüfung nicht „zur Konservierung des kapitalistischen Systems“ beitragen solle?

Eine eindeutige Klärung dieser Frage konnte aber auch seither nicht erzielt werden, so häufig die Gelegenheit auch benutzt wurde, über die „Sinnggebung“ des Pflichtprüfungswesens seit der Machtergreifung zu schreiben und zu sprechen, insbesondere als das neue Aktiengesetz vom 30. 1. 37 herauskam. Es haben sich lediglich die Stimmen derer gemehrt, die betonen, daß das Pflichtprüfungswesen auch der Allgemeinheit zu dienen berufen sei, oder sogar in erster Linie der Allgemeinheit und in zweiter Linie dem Unternehmen selbst oder auch der Allgemeinheit allein. Man wird zugeben müssen, daß allen diesen Formulierungen ein gewisser schlagwortartiger Charakter anhaftet und sie doch in keiner Weise eine wirkliche Klarheit über die letzte „Sinnggebung“ des Pflichtprüfungswesens zu vermitteln vermögen.

Das Pflichtprüfungswesen ist in Deutschland in einer Zeit entstanden, in der von Staats wegen der Wirtschaft prinzipiell möglichst wenig Bindungen und Reglementierungen auferlegt werden sollten. Im freien Spiel der Kräfte sollte sich jeder, so gut es ging, selber schütten. Unter diesem Gesichtspunkt hätte jede Hilfestellung des Staates, die er der Wirtschaft mittelbar oder unmittelbar anbot, als dem Grundgedanken des Wirtschaftssystems zuwiderlaufend durchweg abgelehnt werden müssen. Daß dies z. T. auch geschehen ist, bewies die kurze entwicklungsgeschichtliche Betrachtung des deutschen Pflichtprüfungswesens. Dennoch kam es zunächst zur Einführung der gesetzlichen Genossenschaftsrevision und dann — wenn auch viel später — zur Einführung der übrigen Pflichtprüfungen. Praktische Notwendigkeiten schienen diese Einrichtung gebieterisch zu fordern. Welche ideologischen Hintergründe aber dabei im einzelnen eine Rolle gespielt haben, läßt sich mit bestem Willen nicht feststellen. Das konnte selbst ein so ausgezeichnete Kenner der Verhältnisse wie Prof. F. R. Klausing nicht, wie viele Stellen seines Werkes: Reform des Aktienrechts² bewiesen. Selbst Klausing kann sich (zunächst hinsichtlich der Einführung der aktienrechtlichen Abschlußprüfung) nicht eindeutig entscheiden, ob die „rechtspolitische“ Bedeutung der Änderungen und Neueinführungen, die die Aktienrechtsnovelle von 1931 brachte, mehr in der Erhaltung „der überkommenen Kapitalwirtschaft, deren Machtpositionen noch keineswegs gebrochen sind“,³ zu suchen sei, oder ob

¹ Begründung des Entwurfs I, S. 95.

² Berlin-Wien 1933.

³ A. a. O., S. 20.

durch die Novelle mehr als in den früheren aktienrechtlichen Regelungen dem „gesamtwirtschaftlichen Prinzip“¹ Rechnung getragen werden sollte.

Vielleicht ist es überhaupt müßig, darnach zu fragen, auf welchem weltanschaulichen Boden das Pflichtprüfungswesen seinerzeit entstanden ist, oder anders ausgedrückt, welche der vielen damals gegeneinanderstehenden Weltanschauungen das Pflichtprüfungswesen am meisten gefördert bzw. nicht verhindert hat.

Die Antwort auf die Frage nach der letzten „Sinnggebung“, d. h. der Existenzberechtigung des Pflichtprüfungswesens, kann immer nur von einem festen weltanschaulichen Boden aus gegeben werden. Damit ergibt sich aber die Konsequenz, daß heute überwiegend nur die Frage zu interessieren braucht, ob das Pflichtprüfungswesen in der nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung Raum haben kann, ob das Pflichtprüfungsrecht als ein Teilgebiet des größeren Sektors Wirtschaftsrecht im Rahmen des gesamten Rechts dem Volke nützt.

Der Nationalsozialismus geht in seiner Wirtschaftsauffassung wie manche anderen, oft ganz anders gerichteten weltanschaulichen Richtungen vom Gedanken der Wirtschaftsordnung aus. Jedoch die Vorstellung über das Zustandekommen der Wirtschaftsordnung ist im Nationalsozialismus eine wesentlich andere als bei den übrigen Wirtschaftsauffassungen, die gleichfalls von der Ordnungsidee ausgingen. Nicht etwa die sittliche Stärke des einzelnen oder das freie Spiel der Kräfte schafft die Wirtschaftsordnung, nach nationalsozialistischer Auffassung ist sie etwas Konstruktives. Sie kommt nicht von selbst zustande, und ihr Zustandekommen bleibt auch nicht dem guten Willen des einzelnen überlassen, sondern sie ist der Ausfluß und das Ergebnis der von Partei und Staat und damit zuletzt vom Volk getroffenen systematischen Maßnahmen zur Führung und Lenkung der Wirtschaft im Einklang mit den gegebenen politischen Notwendigkeiten.

Den einzelnen wirtschaftsrechtlichen Vorschriften kommt in diesem System aller Bestimmungen, die zur geordneten Wirtschaft führen, naturnotwendig eine sehr unterschiedliche Bedeutung zu. Es gibt darin unabdingbare Grundgesetze, daneben stehen wieder andere wirtschaftsordnende Maßnahmen, denen nur eine nachgeordnete Bedeutung zukommt.

Man tut nun dem deutschen Pflichtprüfungsrecht keineswegs Abbruch, wenn man behauptet, daß es jedenfalls im gesamten nationalsozialistischen Wirtschaftsrecht nur eine nachgeordnete Funktion zu erfüllen hat, wenngleich es in einer Zeit, die eine Wirtschaftsordnung dieser Art nicht kannte, geschaffen, vom Nationalsozialismus nicht nur übernommen, sondern sogar ausgebaut worden ist. Gewiß soll es wie jede Gesetzgebung der Allgemeinheit und dem Volk dienen.

¹ U. a. D., S. 24. Ähnlich J. Winckler, der in seinem Beitrag: Wirtschaftsmoral und Kapitalismus, in: Im Dienst von Wirtschaftsführung und Wirtschaftsprüfung 1932, S. 71 schrieb: „Die Wirtschaftsprüfer können ein wichtiges Instrument des reformierten, soliden und in gesundem Sinn konservativen Kapitalismus werden“.

Aber dies ist doch, jedenfalls bei der heutigen Gestaltung des Pflichtprüfungsrechts für die einzelnen prüfungspflichtigen Teilbereiche unserer Wirtschaft, nur sehr mittelbar möglich. Die Pflichtprüfungen mögen das Vertrauen in die prüfungspflichtigen Betriebe stärken, sie mögen durch unlautere oder ungeschickte Geschäftsführung dem Betrieb zugefügte Schädigungen oder von außen drohende Verluste rechtzeitig als dies sonst möglich wäre offenlegen, auch mag man hervorheben, daß das gesunde Funktionieren der einzelnen Zellen unserer Wirtschaft heute besonders wichtig sei. Was jedoch unbeweisbar bleibt, ist, daß der Nachweis der Ordnungsmäßigkeit des betrieblichen Geschehens in der nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung durch eine Pflichtprüfung dringlicher wäre als früher. Es war sogar gerade das Bedenkliche, daß man sich seiner Zeit bei der Einführung der Pflichtprüfungen zuviel von dieser Feststellung der Ordnungsmäßigkeit versprach, indem man damit Erscheinungen einer Wirtschaftskrise wirksam bekämpfen zu können glaubte, deren Ursachen doch wirklich ganz woanders zu suchen gewesen wären. Insofern hat R. Lip in seinem anregenden Buch über „Die Erneuerung des Wirtschaftstreuhandwesens“ (S. 27), recht, wenn er in diesem Zusammenhang von einem „Herumkurieren an Symptomen“ spricht.

Das neue Wirtschaftsrecht ist vor allem ein das Wirtschaftsleben ordnendes Recht. Das Pflichtprüfungsrecht hat darin als das Rechtsgebiet, das die Summe der Vorschriften darstellt, durch die die Ordnungsmäßigkeit bestimmter Teilbereiche unserer Wirtschaft festgestellt werden soll, grundsätzlich sehr wohl Raum. Der nationalsozialistische Staat könnte sogar auf das Pflichtprüfungswesen gar nicht verzichten, wenn durch seinen Wegfall die Gefahr bestünde, daß die politischen Ziele des Staates, von denen sich seine Wirtschaftsordnungsmaßnahmen ableiten, direkt oder indirekt durchkreuzt werden könnten.

Es wird aber schon dabei sein Bewenden haben müssen, daß das Pflichtprüfungswesen wenigstens in seiner heutigen Form auch in der nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung bewirken soll, die einzelnen prüfungspflichtigen Betriebe vor verschuldeten oder unverschuldeten Schädigungen leichter zu bewahren. Die vom Pflichtprüfer getroffenen Feststellungen dienen allerdings insofern dem „gemeinen Nutzen von Volk und Reich“, als bei der engen volkswirtschaftlichen Verbundenheit eines jeden einzelnen Betriebes eine große Zahl von Volksgenossen von derartigen Schädigungen getroffen wird. Über die Frage der Möglichkeit einer erweiterten Aufgabenstellung und auch einer eventuellen Erhebbarkeit des Pflichtprüfungswesens soll noch weiter unten gesprochen werden.¹

2. Der Prüfungserfolg.

In der Literatur wird die Frage nach dem Erfolg der Pflichtprüfungen in ihrer bisherigen Form und Gestaltung nur selten für sich gestellt. Ebenso wie etwa die Frage nach dem Zweck der Pflichtprüfungen², wird dieses Problem

¹ Siehe S. 137 ff.

² Vgl. oben S. 118.

vielmehr meist nur zu Anfang oder zu Ende von Spezialuntersuchungen über fachliche Einzelfragen mit kurzen Hinweisen bedacht. Diese Tatsache kann jedoch dann nicht wunder nehmen, wenn man folgendes in Erwägung zieht:

1. Von der genossenschaftlichen Prüfung und der Gründungsprüfung der UG.en abgesehen,¹ kann bei allen Pflichtprüfungsbereichen auf eine nur wenige Jahre umfassende Erfahrung zurückgegriffen werden.

2. Die Zeit der Praxis der Pflichtprüfungen fällt in eine Zeit des völligen Umbruchs unseres wirtschaftlichen Denkens und wirtschaftlichen Geschehens.

3. Wenn der Prüfungserfolg in hohem Maße von der Qualifikation der Prüfer abhängt, so reicht die Zeit von einem Jahrfrüht im Durchschnitt höchstens dazu aus, um ein sehr vorläufiges Urteil über das Leistungsvermögen des Wirtschaftsprüferberufes als dem Hauptträger der Pflichtprüfungen abgeben zu können.

4. Die Wirksamkeit des Pflichtprüfungswesens hängt nicht bloß von der Güte der Pflichtprüfungseinrichtungen ab, sondern in einem mindestens ebenso entscheidenden Maße von dem Entwicklungsstand und der Normierung des betrieblichen Rechnungswesens, auf dem das Pflichtprüfungswesen in erster Linie aufbaut. Präzise Rechnungsführungs- und insbesondere Rechnungslegungs-vorschriften sind aber für die Pflichtprüfungsbereiche ebenfalls erst in den letzten Jahren, meist sogar Zug um Zug mit den Prüfungsbestimmungen erlassen worden.²

5. Man darf die Wirksamkeit des Pflichtprüfungswesens nicht bloß nach der ordnungsmäßigen Durchführung der Pflichtprüfungen selbst bewerten, sondern muß auch die indirekten Wirkungen auf das betriebliche Geschehen des geprüften Betriebes und auf die ganze deutsche Wirtschaft in Betracht ziehen.

Es ergibt sich jedenfalls, daß die Frage nach dem bisherigen Erfolg des deutschen Pflichtprüfungswesens nur mit großen Vorbehalten beantwortet werden kann, so daß auch die verhältnismäßig große Zurückhaltung im Schrifttum durchaus verständlich ist. Trotzdem seien im folgenden die Gesichtspunkte hervorgehoben, die für eine Beurteilung des Pflichtprüfungswesens in der bisherigen Form maßgeblich sein dürften:

Es kann als sicher gelten, daß die Einführung der Pflichtprüfungen

a) **zur Ordnung des Rechnungswesens der geprüften Betriebe** in erheblichem Maße beigetragen hat.

Die Bedeutung eines geordneten Rechnungswesens für den Betrieb ist heute, angeregt und veranlaßt durch die bekannten Buchführungserlasse des Reichswirtschaftsministeriums an die gewerbliche Wirtschaft,³ Gegenstand eingehender

¹ Wie schon ausgeführt, ist aber auch das genossenschaftliche Prüfungswesen im Jahre 1934 in wesentlichen Punkten neu geregelt worden. Der Gründungsprüfung der UG.en dagegen eignet als einmaligem Akt im Leben der Gesellschaften ein relativ geringer typischer Charakter.

² Vgl. Verf.: Die handelsrechtlichen Rechnungsvorschriften der deutschen Privatwirtschaft, in: Die Wirtschaftsquelle, Augusth. 1938, ferner WZ.-Jahrbuch 1940, S. 21 ff.

³ S. insb. die Erlasse v. 12. 11. 36 u. 11. 11. 37.

Diskussionen geworden, so daß sich hierüber an dieser Stelle weitere Ausführungen erübrigen.¹

Die Pflichtprüfungen haben aber ohne Zweifel für die Ordnung des Rechnungswesens zum mindesten gute Vorarbeiten geleistet. Sie erstrecken sich z. T. auf die Kontierung, überwiegend aber auf die Bilanzierung und die Rechenschaftslegung im Geschäftsbericht. Die Bilanzen der prüfungspflichtigen Betriebe sind in den letzten Jahren klarer und die Geschäftsberichte aufschlußreicher geworden, wenngleich die Abschlußprüfer keinen unmittelbaren Einfluß auf die Publikationen der prüfungs- und veröffentlichungspflichtigen Betriebe haben. Diese günstige Entwicklung ist nur zum Teil auf die gesetzlichen Vorschriften über die Rechnungslegung selbst zurückzuführen. Die Leiter der geprüften Unternehmungen wären durchaus nicht immer von sich aus bereit gewesen, die Rechnungslegungsvorschriften einzuhalten, wenn nicht die Pflichtprüfer von Rechts wegen auf die Einhaltung der Gliederungs- und Bewertungsvorschriften und die Pflichtausweise im Geschäftsbericht bestanden hätten. So aber konnte sicherlich manche Selbsttäuschung, aber auch manche bewußte Verschleierung zum Schaden Dritter verhindert werden.²

b) Durch die Pflichtprüfungen sind darüber hinaus die **Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung** um ein erhebliches Stück **weiterentwickelt** worden. In der Pflichtprüfungspraxis sind eine Anzahl von Einzelfragen mehr oder minder schwieriger Natur aufgetreten, deren Lösung früher einzig und allein in das Gutdünken des Buchhalters und der Gesellschaftsorgane gestellt blieben. Durch die Pflichtprüfungen wurden sie neutralisiert, in das Licht der öffentlichen Diskussion gerückt. Die Beiträge der Zeitschrift „Der Wirtschaftstreuhänder“, früher „Der Wirtschaftsprüfer“, sind zum überwiegenden Teil der Erörterung solcher Fragen gewidmet. Der Sachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer hat sich von Anfang an im Dienst für die Prüfungspraxis darum bemüht, in zahlreichen Sitzungen und mühevollen Vorarbeiten zu den Fragen, die von besonderer allgemeiner Bedeutung schienen, eine gutachtliche Stellungnahme in „*Sachgutachten*“ abzugeben. Die Gutachten wurden laufend in der Zeitschrift „Der Wirtschaftsprüfer“ bzw. „Der Wirtschaftstreuhänder“ veröffentlicht.³

Wenn nun auch diese Gutachten in erster Linie zur Bildung einer einheitlichen Berufsauffassung beitragen sollten, so sind sie zugleich — soweit sie Bilanzierungs-

¹ Vgl. Bed, D. Prakt. Betriebsw., 1938, S. 480 ff.; Drecht, WZ. 1938, S. 10 ff., Jörn, RW.-Nachr. 1938, S. 183 ff., van Lubel, WZ. 1937, S. 462 ff., Schulz, WZ. 1938, S. 19 ff., schließlich das Standardwerk: Fischer-Hef-Seebauer, Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig (1939).

² Vgl. hierzu z. B. den Artikel: Publizität — mehr oder weniger? in: Frankf. Ztg. v. 6. 12. 1936.

³ Es sind veröffentlicht worden:

Im Jahre 1933	18 Gutachten	im Jahre 1937	2 Gutachten
„ „ 1934	10 „	„ „ 1938	— „
„ „ 1935	6 „	„ „ 1939	2 „
„ „ 1936	6 „		

fragen behandeln — ein wichtiger Beitrag zur Fortentwicklung der guten Grundsätze der Bilanzierungspraxis gewesen.

H. Adler, der als der damalige „Fachleiter“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer die vom Institut herausgegebene „Sammlung der Gutachten“¹ eingeleitet hat, berichtet freilich über manche falschen Vorstellungen, denen die Gutachten begegneten. So sei die Behauptung aufgestellt worden, daß sich der Wirtschaftsprüfer durch diese Gutachten ein eigenes Aktienrecht schaffen wolle, da die Berufsangehörigen gezwungen seien, „auf Grund dieser Gutachten Zweifelsfragen zu entscheiden, anderenfalls sie zur Verantwortung gezogen würden“. Adler weist demgegenüber darauf hin, daß die Gutachten niemals Rechtscharakter haben sollten und wollten. Sie sollten vielmehr für den Wirtschaftsprüfer eine Entlastung sein, wenn er sich darauf berufe.

Die Gutachten behandeln neben pflichtprüfungsrechtlichen Auslegungsfragen zum großen Teil reine Bilanzierungsfragen. Einige Gutachten sind in der öffentlichen Diskussion lange Zeit stark umstritten geblieben, so das Gutachten über „die Bilanzierung von Pensionslasten“.² Der Sachausschuß hat in diesen Gutachten die strenge Auffassung vertreten, daß bei der Übernahme von rechtsverbindlichen Pensionslasten eine Passivierungspflicht bestehe, während z. B. selbst der Reichsfinanzhof lediglich ein Passivierungsrecht annehmen zu müssen glaubt. Selbst Angehörige des Wirtschaftsprüferberufes sind gegen diese Auffassung Sturm gelaufen, so daß sich der Sachausschuß im Jahre 1937 genötigt sah, das frühere Gutachten nochmals einer Durchberatung zu unterziehen und es sogar vor den „Großen Fachrat“ des Instituts der Wirtschaftsprüfer³ zu bringen. Die erneuten umfangreichen Vorarbeiten und Erörterungen haben dann in einer Broschüre ihren Niederschlag gefunden.⁴ Das Gutachten ist wohl in einigen Absätzen neugefaßt worden, aber auch vor dem Großen Fachrat fand die Auffassung des Sachausschusses grundsätzlich volle Zustimmung.

Neben dem Gutachten über die Passivierung von Pensionsverpflichtungen befaßten sich mehrere Gutachten mit dem ebenfalls sehr umstrittenen Ausweis der Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge im Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft.⁵ Betraf die Frage der Passivierung der Pensionsverpflichtungen nur relativ wenige, meist große Aktiengesellschaften und stieß das Verlangen des Wirtschaftsprüfers deshalb nur dort, und dann nicht durchweg auf Widerstand, so war die Opposition gegen die Auffassung, die der Sachausschuß hinsichtlich des Ausweises der Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge vertrat, viel allgemeiner. Auch hier zeigte sich jedoch, daß das neue Aktiengesetz den Standpunkt des Fach-

¹ G. M. Gloedner, Spz., seit 1935 (als Leseblattbuchwerk).

² 13/1933, veröffentl. WPr. 1933, S. 273.

³ Vgl. oben S. 91.

⁴ „Grundsätze der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen bei privaten Unternehmungen, insb. Aktiengesellschaften“, bearbeitet von C. Witz, in: Schriftenreihe „Der Wirtschaftsprüfer“, N. F. Heft 4, Berlin 1938.

⁵ 6/33, 9/33, 1/34, veröffentl. in WPr. 1933, S. 40 und S. 172, WPr. 1934, S. 64.

Wirtschaftsprüfer. N. F. Heft 7.

ausschusses nicht bloß übernahm (§ 128, Abs. 2, Ziff. 7 AktG.), sondern sogar den Nichtausweis der Gesamtbezüge unter Strafe stellte (§ 301 AktG.).

c) Durch das Pflichtprüfungswesen ist in Deutschland Zug um Zug ein **Beruf von hoch qualifizierten Prüfern** geschaffen worden, die sich heute anerkanntermaßen ebenbürtig neben die älteren Berufsvertreter der angelsächsischen Länder stellen können. Wenn es auch bereits vor Einführung der Pflichtprüfungen in Deutschland einen Revisorenberuf gegeben hat, der in einer reichen Zahl von Vertretern sein Bestes leistete, so hat doch durch die Einführung eines eigenen öffentlichen Examens, in dem höchste Anforderungen gestellt werden, die Vor- und Ausbildung zum Prüferberuf einen gewaltigen Auftrieb erhalten, von dem die deutsche Wirtschaft selbst in erster Linie den Vorteil zieht.

Durch die Pflichtprüfungstätigkeit ergibt sich in den geprüften Betrieben nicht selten das Bedürfnis, weitere betriebliche Untersuchungen durchzuführen, um durch die Pflichtprüfung offenbar gewordenen Fehlerquellen entweder noch mehr auf den Grund zu gehen oder durch reorganisatorische Maßnahmen die Leistungsfähigkeit des Betriebes zu erhöhen.¹

Mit der Pflichtprüfung übernahm der Wirtschaftsprüfer in sehr vielen Fällen die Steuerberatung und -vertretung des Betriebes, eine Tatsache, die sich geradezu zwangsläufig ergab.² Auch das Reichsfinanzministerium hat dem Rechnung getragen, indem es in § 107a RAO die steuerberatende Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers ganz allgemein als nicht erlaubnispflichtig erklärte. Das gleiche gilt für die Beratung in Devisensachen und selbst für die Rechtsberatung, wenn sie in Zusammenhang mit betriebswirtschaftlichen Untersuchungen vorgenommen wird.³ Der Wirtschaftsprüfer ist ferner der anerkannte und geradezu selbstverständliche Sanierungs-, Krisen- und Liquidationsberater geworden. Der Staat selbst bedient sich je länger desto mehr in erheblichem Umfang des Wirtschaftsprüfers und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften für Spezialprüfungen bei Staatsaufträgen, bei Preisprüfungen sowie bei Subventionsprüfungen, soweit er die Prüfungen nicht durch eigene Beamte durchführen kann und will. Auch in sog. Ordnungsprüfungen der Verwaltung wurde der Wirtschaftsprüfer als besonders vertrauenswürdiger Vertreter des Prüferberufs eingeschaltet, so bei der Neuregelung des Kassen- und Rechnungswesens und dessen Überprüfung bei den Industrie- und Handelskammern und bei den Gruppen der gewerblichen Wirtschaft.⁴

Dem Beispiel der prüfungspflichtigen Betriebe folgten vielfach nichtprüfungspflichtige Betriebe. Auch sie ziehen heute vornehmlich die Spitzengruppe des Wirtschaftstreuhänderberufes, die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, im Vertrauen auf ihr hohes Leistungsvermögen zur Prüfung und Beratung heran.

¹ Vgl. Bonnet, Kongressarchiv 1938, Bd. A, S. 186.

² Vgl. insb. D. Mönckmeier, Wirtschaftstreuhänder-MRN. und Steuerberatung, in: Die nationale Wirtschaft 1938, S. 13 ff.

³ S. WZ-Jahrbuch 1939, S. 59 ff.

⁴ S. oben S. 15.

Der vermehrte Einfaß des Wirtschaftsprüferberufs verschaffte ihm wiederum die Möglichkeit, immer mehr und immer reichere Erfahrungen zu sammeln und in der Beurteilung schwieriger betriebswirtschaftlicher Tatbestände immer treffsicherer zu werden.¹ Neben der privaten Gutachtertätigkeit wird aber auch die gerichtliche heute in allen schwierigen Fällen mehr und mehr den Wirtschaftsprüfern übertragen. Was aber die Erstattung eines Sachverständigengutachtens für die Urteilsfindung der Gerichte bedeutet, ist allgemein bekannt.²

Die Einfaßfähigkeit des Berufs ist freilich nur zu einem Teil auf die zunehmende Berufserfahrung zurückzuführen, zum andern Teil aber auf die scharfe Berufsauslese, und auf die Arbeit der Berufsorganisation. Von der Zeitschrift „Der Wirtschaftsprüfer“, seit 1934 „Der Wirtschaftstreuhandler“³ und den Fachgutachten des Fachauschusses war schon die Rede.⁴ Dazu hat das Institut der Wirtschaftsprüfer von Anfang an der Vor- und Fortbildung des Berufes seine Aufmerksamkeit in besonderem Maße zugewendet. Der Fortbildung der bereits öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer dienen besonders die sog. „W.P.-Fachwochen“, deren erste im Jahre 1935 in Berlin in Gemeinschaft mit der „Verwaltungsakademie“ durchgeführt wurde. Sie befaßte sich ausschließlich mit der Vorbereitung der Wirtschaftsprüfer auf die Durchführung der kommunalen Pflichtprüfungen. Die Vorträge sind zum größten Teil als Heft 2 B dieser Schriftenreihe (Neue Folge) erschienen⁵; als Herausgeber zeichnet W.P. Dr. Peter van Aubel. Im Jahre 1937 folgten zwei weitere Fachwochen, die erste über die allgemeine „Wirtschaftsprüferpraxis einschließlich der Sonderprüfungen“, die zweite zur „Einführung in das neue Aktienrecht“. Die W.P.-Fachwochen führten jeweils zu einem reichen Gedankenaustausch und gaben allen Teilnehmern neue Anregungen für ihre Berufsarbeit.

Mit dem Herbst 1936 nahm das Institut auch die systematische Schulung des Berufsnachwuchses auf. Die Möglichkeiten wurden freilich anfänglich etwas überspannt. Es ist schwierig, die stark beschäftigten Prüfer für mehrere Wochen aus der praktischen Arbeit herauszunehmen, so daß eine starke zeitliche Zusammendrängung in der Darbietung des Stoffes erforderlich ist. Als Vortragende wirken neben einigen Hochschullehrern der Betriebswirtschaft und Rechtswissenschaften überwiegend Berufsangehörige, die neben reicher Berufserfahrung auch über pädagogische Begabung verfügen. Nachdem die Kurse nunmehr auch für Angehörige der nicht freiberuflichen Prüfungsbereiche, also auch für beamtete und in Betrieben angestellte Prüfer offenstehen, werden sie

¹ Vgl. U. Ostrowski, Der Wirtschaftsprüfer in der Wirtschaft, in: Berl. Börseztg. v. 7. 6. 1936; W. Klebba, Sonderaufgaben des Prüferstandes, Dtsche Bergwerksztg. v. 25. 8. 38.

² Vgl. W. Eich, Der W.P. als gerichtlicher Sachverständiger, HfWPr. III, S. 238 ff.

³ Verlag G. V. Gloeckner, Leipzig, herausgegeben vom Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Dr. D. Mönckmeier.

⁴ S. oben S. 128 ff.

⁵ Berlin 1936.

auch weiterhin, wahrscheinlich sogar einen steigenden Zuspruch finden.¹ Daneben wirken zahlreiche Wirtschaftsprüfer auf den deutschen Hochschulen als hauptamtliche oder nebenamtliche Dozenten oder als Lehrbeauftragte für Betriebswirtschaft und besonders für Wirtschaftsprüfungswesen.²

An die Öffentlichkeit ist der Wirtschaftsprüferberuf bisher besonders durch zwei große Fachkongresse getreten, durch den „Ersten Fachkongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen“ in Weimar 1936 und durch den „V. Internationalen Kongreß für das Prüfungs- und Treuhandwesen“ in Berlin im September 1938, die unter der Federführung des Instituts der Wirtschaftsprüfer zusammen mit dem N.S.-Rechtswahrer-Bund und der Akademie für Deutsches Recht veranstaltet wurden. Man kann mit Recht sagen, daß die beiden Kongresse eine große Heerschau des Wollens und Könnens des Wirtschaftsprüferberufes waren.³

Wenn diese Erfolge auch durchweg allgemein anerkannt sein dürften, so sollen auch die Grenzen des heutigen deutschen Pflichtprüfungswesens aufgezeigt werden. Nach den bisherigen Ausführungen ergibt sich, daß diese Grenzen zunächst dort zu suchen sind, wo die Grenzen des gesetzlichen Prüfungsinhalts liegen. Die Pflichtprüfungen sind keine Unterschlagungs-,⁴ auch keine Organisations-,⁵ keine Preis-,⁶ keine Steuerprüfungen⁷ usw. Alles dies sind Spezialprüfungen mit Spezialzielen. Andererseits soll damit nicht gesagt sein, daß sich die Pflichtprüfungen nicht nach der einen oder anderen Richtung ausbauen ließen, sei es freiwillig, sei es von Gesetz wegen.⁸

Ausgangspunkt der Pflichtprüfungen muß aber immer der gesetzliche Inhalt und das vom Gesetzgeber gewollte Ziel sein, und es ist wichtig, diese Grenze auch im Einzelfall genau ins Auge zu fassen. Sie ist für den Prüfer wegen seiner Haftung und seiner Verantwortung ebenso bedeutungsvoll wie für den zu prüfenden Betrieb.⁹

Zu Anfang des Pflichtprüfungswesens sind hier zahlreiche Übertreibungen vorgekommen, um die es aber inzwischen still geworden ist, weil die Verhältnisse

¹ Vgl. insb. C. Witz, „Fachliche Schulungsarbeit des Instituts der Wirtschaftsprüfer“, *WZ.* 1937, S. 198 ff.

² Die Zahl schwankt z. Bt. zwischen 15 und 20.

³ Vgl. Kongreßarchiv 1936, Berlin 1937 und Kongreßarchiv 1938, 4 Bde., Berlin 1938/39. Diese Archive enthalten sämtliche Vorträge, die auf den Kongressen gehalten wurden. In Band A des Archivs 1938 ist außerdem der Verlauf dieses Kongresses einschließlich der Diskussionsreden dargestellt.

⁴ Vgl. G. U. 1/37, veröffentlicht. *WZ.* 1937, S. 97; R. Schmalz, *Betriebsw.* 1936, S. 26.

⁵ Vgl. Adler-Düring-Schmalz, *Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft*, S. 401 f.; U. Richter, *Betriebsw.* 1935, S. 222 ff.

⁶ Vgl. R. Kronenberger, in: *ZfhwZ.* 1933, S. 323 ff.

⁷ Vgl. oben z. B. S. 56.

⁸ Vgl. unten S. 137 ff.

⁹ Vgl. Seid, *Kongreßarchiv* 1936, S. 49.

und der gesunde Sinn der Beteiligten stärker war. Am ehesten herrschen noch über die Frage der Verpflichtung des Prüfers zur Aufdeckung von Veruntreuungen falsche Vorstellungen. Es ist zu hoffen, daß das hierüber herausgebrachte Fachgutachten des Sachausschusses des Instituts auch in diesem Punkt klärend wirken wird.¹ Die Aufdeckung von Unterschlagungen im Rahmen der Pflichtprüfung ist mehr ein Produkt des Zufalles. Andererseits sei hier ausdrücklich die präventive Wirkung der Pflichtprüfungen in dieser Hinsicht betont.

Im Einzelfall kann der Prüfungserfolg nicht unerheblich von der Wendigkeit und speziellen Qualifikation des Prüfers abhängen. Arbeitstempo und Temperament sind naturnotwendig verschieden. Auch in der Prüfungstechnik des einzelnen Prüfers mögen Unterschiede bestehen. Es ist schwer zu entscheiden, welche Prüfungs- und Berichtstechnik im einzelnen den Vorzug verdient. Im allgemeinen ist es jedoch immer begrüßt worden, daß eine Schematisierung der Prüfung bisher jedenfalls nicht Platz gegriffen hat.²

Wie bei der Darstellung der Möglichkeiten des Pflichtprüfungswesens eine unmittelbare und mittelbare Wirksamkeit zu unterscheiden war, so gilt dies auch bei den Grenzen. Eine mittelbare Grenze ist dem Pflichtprüfungswesen dadurch gezogen, daß sich die Pflichtprüfungen überwiegend nur auf das Rechnungswesen des Betriebes beziehen. Der Pflichtprüfer zieht Schlussfolgerungen über die wirtschaftliche Betätigung des Betriebes, soweit sie in den Büchern und Schriften der Gesellschaft ihren Niederschlag gefunden hat. Die Grenze der Pflichtprüfung muß also wesensnotwendig dort liegen, wo die Grenzen des Rechnungswesens liegen.

Auf diese Grenzen des Rechnungswesens ist schon oft hingewiesen worden, insbesondere auf die der Bilanz als Mittel der Vermögensdarstellung.³ Die Bilanz vermöge, sagt man, eine Darstellung des wirklichen Wertes des Vermögens nur sehr unvollkommen zu geben. Sicher ist, daß es eine absolute Bilanzwahrheit nicht gibt. Die Vertreter des Wirtschaftsprüferberufs haben dies häufig hervorgehoben. Eigens genannt sei W. Voß, der schon vor Schaffung des Berufs vor überspannten Ansichten in dieser Beziehung warnte,⁴ dann insbesondere auf dem Weimarer Kongreß 1936⁵ und zuletzt vor seinem Ausscheiden aus dem Beruf in einem öffentlichen Vortrag anlässlich der „WP.-Fachwoche über das neue Aktienrecht“ diese seine Auffassung unzweideutig zum Ausdruck brachte. So könne auch, schließt Voß, der Bilanzvermerk nicht die absolute Bilanzwahrheit verbürgen.⁶

¹ S. S. 132, Fußn. 4.

² Vgl. W. Cranston, *WZ.* 1938, S. 335 ff.

³ Vgl. z. B. neuerdings A. Voigt, *Grenzen bilanzmäßiger Vermögensdarstellung*, in: *Steuer und Wirtschaft* 1935 I, Sp. 1285 ff.

⁴ S. insb. „Die obligatorische Revision“, Leipzig 1927, S. 41 ff.

⁵ S. oben S. 132; vgl. auch *WZ.* 1937, S. 149.

⁶ Immerhin beziehen sich diese Einschränkungen in erster Linie auf die veröffentlichten Jahresabschlüsse. Der Abschlussprüfer erhält in Wirklichkeit einen viel tieferen Einblick in den Betrieb, als es nach den Publikationsmitteln erscheint.

Über die Bilanzschemata und insbesondere das Schema über die Gewinn- und Verlustrechnung einschließlich des neuen aktienrechtlichen Schemas hat gerade der Wirtschaftsprüferberuf erhebliche Bedenken geäußert und Änderungen vorgeschlagen. Die Frage der Gestaltung der Konzernbilanz harret noch der Lösung. Die Schemata, die zweifellos gegenüber dem früheren Zustand eine erhebliche Verbesserung gebracht haben, sind Mindestvorschriften. Der Prüfer kann nur im Ausnahmefall eine weitergehende Gliederung verlangen. Das- selbe gilt für den Geschäftsbericht, wo sogar der Gesetzgeber in der sog. Schluß- Klausel eine Ausweichmöglichkeit geschaffen hat, wenn das Interesse des Be- triebes oder das öffentliche Interesse den Ausweis einer sonstigen Pflichtangabe erforderlich erscheinen läßt.¹ Allgemein ist allerdings hierzu zu sagen, daß auch die Publizitätsforderungen nicht übertrieben werden sollten; wichtiger als Ver- öffentlichlichen und Prüfen ist Buchführen; und wichtiger als Buchführen ist Wirt- schaften und Leisten.

Soweit aber Publizität erforderlich erscheint, sind das Pflichtprüfungsweisen, der Bestätigungsvermerk und der Prüfungsbericht des Pflichtprüfers nicht die schlechtesten Garantien dafür, daß grobe Verstöße gegen die Pflicht zur getreuen Rechenschaftslegung in den prüfungspflichtigen Betrieben fast ausgeschlossen erscheinen. Es ist bisher kaum ein Fall bekannt geworden, — in der Öffentlichkeit überhaupt keiner, — der ein bewußtes oder unbewußtes Versagen eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers unter Beweis gestellt hätte, dies auch trotz der in den allermeisten Fällen herrschenden vertrauensvollen Zusammenarbeit zwischen Betriebsführer und Prüfer. Mit Recht sagte Wolf in seinem letztgenannten Vortrag (auf der WP.-Fachwoche über das neue Aktienrecht),² daß diese Zu- sammenarbeit die Unabhängigkeit durchaus nicht gefährdet habe; denn Ver- trauen bedeute längst nicht „Intimität in schlechtem Sinne“.

3. Ausdehnung des Pflichtprüfungswesens auf weitere Wirtschaftsbereiche ?

Die Anerkennung, die das Pflichtprüfungsweisen in den letzten Jahren in zunehmendem Maße fand, mußte zwangsläufig die Frage auftauchen lassen, ob nicht weitere Bereiche unserer Wirtschaft einer Pflichtprüfung unterworfen werden sollen.

Eine unmittelbare Beziehung zu früheren, d. h. in der Zeit vor der Ein- führung der bisherigen Pflichtprüfungen gepflogenen Erörterungen wurde dabei meist gar nicht einmal versucht. Es sei an dieser Stelle jedoch z. B. an die seiner- zeitigen Forderungen des „Verbandes Deutscher Bücherrevisoren“ erinnert, der damals vor allem auch für die Prüfungspflicht aller Gesellschaften mit beschränkter

¹ § 128, Abs. 4 AktG. und § 36a WAG.; vgl. Adler, Kongressarchiv 1936, S. 132, Adler-Düring-Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, S. 53 ff.

² S. S. 131.

Haftung eintrat.¹ Auch heute sind es verständlicherweise wieder in erster Linie die Angehörigen des Prüferberufes selbst, die sich für eine gebietsmäßige Ausdehnung des Pflichtprüfungswezens einsetzen. Es wäre aber falsch, diese Tatsache dahin deuten zu wollen, daß sie unter allen Umständen aus bloßem Geltungsbedürfnis, vielleicht sogar nur, um spärlicher verdienenden Berufskollegen zu helfen, den Umkreis der prüfungspflichtigen Betriebe erweitert wissen wollen. Es ist wie früher vielmehr die aus der eigenen Berufserfahrung gewonnene Erkenntnis, daß die Prüfungspflicht manche Mängel aufzudecken und zu beseitigen und Schädigungen zu verhindern vermag.

Im Vordergrund der Diskussion steht heute die Frage nach der Einführung der Pflichtprüfung für die Gesellschaften m. b. H., veranlaßt durch die Reform des GmbH.-Gesetzes von 1892, für die wie seinerzeit für die Aktienrechtsreform bei der Akademie für Deutsches Recht ein eigener Ausschuß unter dem Vorsitz von Prof. Klaußing eingesetzt wurde.² Bei den ersten Sitzungen des Ausschusses wurde zunächst kaum von der Rechnungslegung und Prüfung der reformierten GmbH. gesprochen. In der Sitzung vom Juni 1938 stand jedoch die Erörterung dieser Fragen im Vordergrund. Insbesondere war der Vorsitzende des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Dr. D. Mönckmeier, selbst zur Meinungsäußerung aufgefordert. Seine Ausführungen sind in ihren wesentlichen Teilen in der Zeitschrift „Der Wirtschaftstreuhandler“ wiedergegeben,³ die dann auch in der Tagespresse einen reichen Widerhall gefunden haben. Mönckmeier trat grundsätzlich für die hier nur am Rande interessierende Übernahme der Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes auch für die GmbH. ein, aber auch für die Übernahme der aktienrechtlichen Prüfungsvorschriften, jedenfalls für die GmbH. von einer bestimmten Größe an, ferner für alle irgendwie konzerngebundenen Gesellschaften. Diese letztere Forderung blieb von seiten der Vertreter der Wirtschaft nicht widersprochen, während sie bei den Vertretern des Reichsjustizministeriums eine grundsätzliche Unterstützung fand. Eigenartigerweise hat sich jedoch auf Grund früherer Erörterungen bereits die Auffassung durchgesetzt, daß jedenfalls der Gründungsvorgang jeder Gesellschaft mbH. einer Prüfung unterliegen solle.

Auch die Wirtschaftspresse verhält sich im allgemeinen grundsätzlich ablehnend gegen eine Jahresabschlußprüfung der GmbH. Hervorzuheben sind zwei Äußerungen: einmal ein Artikel von H. Fezer im „Deutschen Volkswirt“⁴ und ein Artikel von D. Schmidt im „Rechtsspiegel der Wirtschaft“.⁵ Es ist nun im

¹ S. oben S. 29, ferner R. Bergmann, in: Vorträge auf dem V. Verbandstag d. W.D.B. (1909), Berlin, S. 10 ff.

² Vgl. Hr. Klaußing, Die Neuordnung der GmbH., 1. und 2. Arbeitsbericht des „Ausschusses für Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ der Akademie für Deutsches Recht, Arbeitsberichte der A.f.D.H.G.Recht, S. 5 und S. 13, Frankfurt a. M. 1938 und 1940.

³ 1938, S. 281 ff.

⁴ Jahrgg. 1938, S. 730 ff.

⁵ Jahrgg. 1938, S. 919 ff.

Sinblick auf die öffentlichen Diskussionen vor Einführung der bereits bestehenden Pflichtprüfungen interessant zu verfolgen, mit welchen Argumenten die beiden Autoren zur Ablehnung einer Prüfungspflicht für die GmbH. kommen. Bei Fezer steht im Vordergrund die Begründung, daß nicht hinreichend Prüfer vorhanden wären, während Schmidt sagt: Was die Pflichtprüfung der GmbH. bringen könnte, macht bereits praktisch der Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung.

Ohne Zweifel kann Fezer entgegenhalten werden, daß seine Rechnung insofern nicht stimmt, als viele Wirtschaftsprüfer heute z. T. überhaupt keine Pflichtprüfung durchführen, sondern sonstige prüferische, wirtschaftsberatende und treuhänderische Tätigkeiten ausüben und in sehr vielen Fällen keinen oder höchstens einen Prüfungsassistenten beschäftigen. Daraus ist zu folgern, daß sogar der Wirtschaftsprüferberuf allein dieses neue, wenn auch sehr große Gebiet der GmbH.-Prüfung un schwer noch übernehmen und erledigen könnte.

Auf das Argument von Schmidt wäre zu erwidern, daß der Betriebsprüfungsdienst nur in sehr bescheidenem Maße das erfüllen kann, was eine Pflichtabschlußprüfung leistet. Die finanzamtliche Prüfung kann die formale Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und die Ordnungsmäßigkeit der Steuerbilanz feststellen, zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Handelsbilanz hingegen wäre eine zusätzliche Arbeit des Betriebsprüfers vonnöten, der hierfür eigens noch geschult werden müßte und dann doch vielleicht die Probleme zu sehr mit seiner finanzpolitischen Brille sehen würde.¹

Auch in einer Sitzung des Akademieausschusses für die Reform des Rechts der Personalgesellschaften, dem Prof. S. Würdinger vorsteht, ist die Frage der Pflichtprüfungen bereits erörtert worden. Wie zu erwarten war, fand auch hier die Forderung des Wirtschaftsprüferberufs auf Einführung der Pflichtprüfung (für alle großen Personalgesellschaften) wenig Anklang. Die Argumentation des Wirtschaftsprüferberufes konnte hier begeistlicher Weise nur lauten, daß es zweckmäßig wäre, alle Wirtschaftsbetriebe von einer bestimmten Größe an, unabhängig von ihrer Rechtsform, einer Pflichtprüfung zu unterwerfen, Gedanken, wie sie im „Wirtschaftstreuhandler“ und in der Zeitschrift: „Die nationale Wirtschaft“, dem Organ des Reichsgruppenwalters Wirtschaftswahrer im NS.-Rechtswahrer-Bund, schon wiederholt, allerdings immer nur im Zusammenhang mit berufspolitischen Erörterungen, vorgetragen wurden.²

Der Vollständigkeit halber sei noch erwähnt, daß auch die Prüfungspflicht für die bergbaulichen Gewerkschaften verschiedentlich gefordert wird. Ausgangspunkt ist dabei die große Bedeutung, die den Bewertungsvorschriften

¹ Außerdem dürften erhebliche Schwierigkeiten bei der Einhaltung der Prüfungsfristen entstehen, so daß die Übernahme der GmbH.-Abschlußprüfung durch den Betriebsprüfungsdienst außerdem eine starke Aufblähung des gesamten Prüferstabes der Reichsfinanzverwaltung nach sich ziehen müßte.

² Vgl. z. B. D. Waniec, in: „Die Nationale Wirtschaft“ (5. 12. 33). Außerdem S. A. Grottel, HfWBg. III, S. 201 f.

und deren Einhaltung bei dieser Rechtsform zukommt, dann die Tatsache, daß sich die Schwerindustrie und der Bergbau dieser Gesellschaftsform bei Konzernverflechtungen gern bedient, um sie als „Schiebebahnhof“ zu verwenden. Allerdings gilt dies in gleicher Weise auch für alle sonstigen nichtprüfungspflichtigen Glieder der Konzerne, so daß die Forderung dahin gehen müßte, daß alle Glieder eines Konzerns prüfungspflichtig sein müßten, wenn ein Glied prüfungspflichtig ist.

Wie gerade diese Erörterungen über neue Pflichtprüfungsbereiche ergeben, ist die Entwicklung des deutschen Pflichtprüfungswezens bei einem gewissen Endpunkt — oder doch mehr einem Wendepunkt — angelangt. Für eine Ausdehnung des Pflichtprüfungswezens in der bisherigen Form auf andere Bereiche unter dem Gesichtspunkt der Rechtsform scheinen keine unbedingt durchschlagenden Argumente vorhanden zu sein.¹

4. Umgestaltung des bisherigen Pflichtprüfungswezens?

Es konnte bereits oben im Kapitel über den „Zweck der Pflichtprüfungen“ festgestellt werden, daß das Pflichtprüfungswezen grundsätzlich auch in der nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung Raum hat. Fraglich kann deshalb nur sein, ob es nicht noch stärker, als das bei der bisherigen Form der Fall ist, nach den wirtschaftspolitischen Zielen des neuen Staates ausgerichtet werden kann.

Gerade in letzter Zeit mehren sich die Klagen der Wirtschaft darüber, daß des Prüfens der Betriebe kein Ende sei. Zum Abschlußprüfer kommt der finanzamtliche Prüfer, der Preisprüfer, der Devisenprüfer usw.; dazu sind laufend den Organisationen der gewerblichen Wirtschaft und nicht selten dazu noch behördlichen Stellen umfangreiche Statistiken und sonstige Unterlagen einzureichen. Es kann daher nicht wunder nehmen, wenn der Ruf nach einer Rationalisierung des Prüfungswezens immer lauter wird. Sie wäre sicherlich in weitgehendem Maße möglich. Vor allem könnte jedenfalls in all den Fällen, in denen bereits eine Pflichtprüfung, besonders als Jahresabschlußprüfung, vorgeschrieben ist, diese Prüfung zu einer Art Grundprüfung ausgestaltet werden. Damit könnten den betr. Betrieben viel Zeit und Mühe, aber auch viele Kosten erspart werden. Notwendig wäre lediglich, daß sich die beteiligten Führungsstellen über die Form, in der diese Grundprüfung durchzuführen wäre, in gemeinschaftlichen Beratungen einigen könnten. Dieser Grundprüfung müßten dann aber auch nach und nach alle größeren Betriebe, gleich welcher Rechtsform, unterworfen werden, wenn sie in ihrer Bedeutsamkeit im Leistungsgefüge der Volkswirtschaft nach irgendeiner Richtung hervorragen. Darüber hinaus müßte auch für mittlere und kleinere Betriebe jederzeit die gesetzliche Möglichkeit gegeben sein, daß auch sie dieser Grundprüfung unterzogen werden können.

¹ Vgl. Art. „Die Rolle der GmbH.“ in: Die deutsche Volkswirtschaft 1937 (2. Aug.-Heft); ferner Leipziger Neueste Nachrichten v. 17. 6. 1937; *Nov. U.*, Publizitätspflicht der GmbH., in: Rhein-Mainische Wirtsch. Ztg. 1938, S. 321.

Nur wer die praktische Entwicklung des Pflichtprüfungswesens und des Wirtschaftsprüfungswesens im allgemeinen, die sich im letzten Jahrzehnt in Deutschland vollzog, nicht kennt, wird diese Forderung als abwegig, wenn nicht gar als utopisch bezeichnen; denn es ist heute allgemein üblich, daß sowohl alle behördlichen Prüfer einschließlich der Betriebsprüfer der Reichsfinanzverwaltung¹ sich ohnedies schon zu einem erheblichen Teil auf den Abschlußprüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers stützen. Sie könnten es aber noch in viel größerem Ausmaß, wenn die geforderte Grundprüfung verwirklicht wäre. Auch die Wirtschaft selbst kann bei den verschiedensten Gelegenheiten auf einen guten Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers gar nicht verzichten. Bei allen großen Transaktionen — es brauchen durchaus nicht immer bloß Kredittransaktionen zu sein — wird dieser Prüfungsbericht zugrunde gelegt oder, wenn eine Prüfungspflicht nicht besteht, ein solcher erstellt.

Dazu kommt in allerjüngster Zeit ein weiterer wichtiger Umstand, der diese Ausgestaltung des Pflichtprüfungswesens ebenfalls unbedingt geboten erscheinen läßt: Wie soll in Zukunft die Einhaltung und Überwachung der Buchhaltungs- und Kalkulationsvorschriften für die gewerbliche Wirtschaft durchgeführt werden?

Die Wirtschaftsgruppen sind für die Durchsetzung dieser Buchhaltungsrichtlinien dem Reichswirtschaftsministerium als der obersten Führungsstelle der Wirtschaft verantwortlich; sie können die Verantwortung aber nur tragen, wenn ihnen auch entsprechende Machtmittel zur Hand gegeben sind, ihren Willen durchzusetzen. Sie werden sich also ebenfalls eines Kontrollapparates bedienen müssen. Die Gruppen selbst werden nur in den seltensten Fällen diese Überwachung übernehmen können, weil sie nicht über die nötigen Kräfte verfügen. Sie werden deshalb auf freiberufliche Prüfer zurückgreifen müssen, wie heute schon vielfach Wirtschaftsprüfer und sonstige Wirtschaftstreuhänder bei der Schulung für die Anleitung der Buchhaltungskräfte bei der Einführung der Kontenpläne eingesetzt wurden.

Noch wird diese Notwendigkeit offenbar nicht hinreichend erkannt, obwohl alle Tendenzen bereits darauf hinweisen. Es sei in diesem Zusammenhang z. B. auf den Reichsnährstand verwiesen, der sich seine Buchstellen und Prüfstellen ebenso einrichtete wie etwa das graphische Gewerbe. In schwierigeren Fällen, jedenfalls bei der deutschen Großwirtschaft, wird jedoch die Qualifikation eines Buchführers nicht ausreichen. Es wird der vereidigte Bücherrevisor und nicht zuletzt auch der Wirtschaftsprüfer herangezogen werden müssen. Für alle Betriebe, für die eine Grundprüfung in dem angeführten Sinne vorgeschrieben sein würde, dürfte das ganze Problem ohne jegliche Schwierigkeit lösbar sein, denn die Einhaltung der einschlägigen Richtlinien und Vorschriften könnte ohne

¹ Nach einer Anordnung des RuPrZMi., die sich auf § 171 RAO. stützt, muß bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung der Prüfungsbericht dem zuständigen Finanzamt miteingereicht werden.

weiteres in den Kreis der Prüfungsmaßstäbe der Grundprüfung einbezogen werden.¹

Es ist richtig, wenn mitunter behauptet wird, daß Pflichtprüfungen in den Notzeiten des individualistischen Wirtschaftssystems zum Schutz von Kapital- und Gläubigerinteressen geschaffen wurden. Unsere Wirtschaft ist in diesem Sinne nicht mehr primär nach kapitalmäßigen Begriffen orientiert; die gemeinwirtschaftliche Gebundenheit wird sich je länger desto mehr auch auf das Prüfungswesen auswirken. Nicht mehr der Kapitalertrag, sondern die von Betrieb zu Betrieb erstellten Leistungen in ihrer Bedeutung für die Volkswirtschaft sind in den Vordergrund des Interesses gerückt. Dieses Interesse wahrzunehmen ist die edelste Aufgabe der Organisationen der gewerblichen Wirtschaft und der Berufsstände, die in den letzten Jahren mit der Ordnung des betrieblichen Rechnungswesens betraut worden sind; damit ist eine Entwicklung eingeleitet, in der in natürlicher und logischer Verbindung und Reihenfolge Leistungsfähigkeit und Leistungssteigerung der Wirtschaft als oberstes Ziel stehen, dem als ein Mittel das „geordnete Rechnungswesen“ einschließlich seines Fernzieles, des zwischenbetrieblichen Vergleiches, dienen soll.² Es gilt noch, das gesamte deutsche Wirtschaftsprüfungswesen — und nicht zuletzt das deutsche Pflichtprüfungswesen — als notwendige Ergänzung dieser Maßnahmen auf die Erfordernisse des nationalsozialistischen Wirtschaftssystems auszurichten. Ob es allerdings Zwangscharakter tragen wird oder ob die Prüfungen mehr im Sinne einer Betriebsberatung durchgeführt werden, ist in vollem Umfang in den Willen der Wirtschaft selbst gelegt.

¹ Auch bisher war bei den Pflichtprüfungen bereits der Einhaltung von Spezialvorschriften für bestimmte Wirtschaftszweige (z. B. Bilanzformblätter) Beachtung zu schenken (vgl. oben S. 63 ff.).

² Vgl. hierzu Fr. Brindmann, *WZ.* 1937, S. 350 ff., ferner R. Mathews, *Betriebsw.* 1939, S. 58 ff.

Anhang.

I. Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die private und öffentliche Wirtschaft.

Erster Teil.

Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die private Wirtschaft.

A. Die aktienrechtlichen Pflichtprüfungen.¹

1. Die Prüfung des Jahresabschlusses.

§ 135.

Umfang der Prüfung.

(1) Der Jahresabschluss ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluss erläutert, durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlussprüfer) zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat vorgelegt wird. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden; ein trotzdem festgestellter Jahresabschluss ist nichtig.

(2) Die Abschlussprüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluss äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern hat sich auch auf die Beachtung der Vorschriften über den Jahresabschluss und den Geschäftsbericht zu erstrecken.

(3) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Abschlussprüfern und dem Vorstand über die Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluss und den Geschäftsbericht entscheidet eine Spruchstelle. Die Entscheidung bindet die Gerichte und Verwaltungsbehörden. Das Nähere bestimmt der Reichsminister der Justiz, er bestimmt namentlich die Spruchstelle und regelt ihr Verfahren.

Das Spruchstellenverfahren nach Art. X der 1. D.R. v. 29. 9. 37 (RGBl. I, S. 1026) nach § 135 Abs. 3 AktG.:

Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluss.

§ 27.

Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Abschlussprüfern und dem Vorstand der Gesellschaft über die Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluss und den Geschäftsbericht entscheidet nach den folgenden Vorschriften eine Spruchstelle.

§ 28.

(1) Spruchstelle des ersten Rechtszugs ist ein Zivilsenat des Kammergerichts und des Oberlandesgerichts München für die diesen durch die Verordnung über die Zuständigkeit der Oberlandesgerichte in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit und der Kosten-

¹ Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktien-gesetz) v. 30. 1. 1937 (RGBl. I S. 107 ff.).

ordnung vom 23. März 1936 (Reichsgesetzbl. I S. 251) zugewiesenen Bezirke. Zuständig ist die Spruchstelle, in deren Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat.

(2) Spruchstelle des zweiten Rechtszugs ist ein Zivilsenat des Reichsgerichts. Die §§ 136 bis 138 des Gerichtsverfassungsgesetzes sind anzuwenden.

§ 29.

Auf das Verfahren der Spruchstelle des ersten Rechtszugs sind die Vorschriften des Reichsgesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit über das Verfahren im ersten Rechtszug sowie § 25 und § 28 Abs. 2 und 3 dieses Gesetzes sinngemäß anzuwenden.

§ 30.

Die Spruchstelle können nur die Abschlußprüfer und der Vorstand anrufen.

§ 31.

(1) Gegen die Entscheidung der Spruchstelle des ersten Rechtszugs ist die sofortige Beschwerde gegeben, wenn die Spruchstelle sie in der Entscheidung für zulässig erklärt. Die Spruchstelle soll sie nur zulassen, wenn davon die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu erwarten ist.

(2) Auf das Beschwerdeverfahren sind die Vorschriften des Reichsgesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit über die weitere sofortige Beschwerde sinngemäß anzuwenden; jedoch kann die Beschwerde nur durch Einreichung einer Beschwerdebeschrift eingelegt werden.

(3) Die Entscheidungen der Spruchstelle werden mit ihrer Rechtskraft wirksam.

§ 32.

(1) Für das Verfahren werden in jedem Rechtszug eine Gebühr von 50 bis 5000 RM. und Auslagen nach den §§ 138 bis 141 der Kostenordnung erhoben. Die Höhe der Gebühr setzt die Spruchstelle nach den gesamten im Einzelfall gegebenen Verhältnissen fest. Die Festsetzung ist unanfechtbar.

(2) Schuldner der Gebühren und Auslagen ist die Gesellschaft. Die Spruchstelle kann jedoch die Kosten ganz oder teilweise den Abschlußprüfern auferlegen oder von der Erhebung einer Gebühr absehen, wenn es der Billigkeit entspricht.

(3) Zum übrigen gelten für die Kosten des Verfahrens die §§ 3, 4, 6, § 13 Abs. 1, §§ 14 bis 16, 28 der Kostenordnung. Über Erinnerungen gegen den Kostenantrag entscheidet die Spruchstelle, bei der die Kosten angelegt sind, endgültig.

§ 136 AktG.

Bestellung der Abschlußprüfer.

(1) Die Abschlußprüfer werden von der Hauptversammlung gewählt; das Wahlergebnis ist in die Niederschrift aufzunehmen. Die Prüfer sollen jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf das sich ihre Prüfungstätigkeit erstreckt. Der Vorstand hat den gewählten Prüfern unverzüglich den Prüfungsauftrag zu erteilen.

(2) Der Vorstand, der Aufsichtsrat oder eine Minderheit, deren Anteile zusammen den zehnten Teil des Grundkapitals erreichen, sind berechtigt, gegen die Auswahl der Abschlußprüfer zur Niederschrift Widerspruch zu erheben.

(3) Über den Widerspruch entscheidet nach Anhörung der Beteiligten das Gericht; die Entscheidung ist unanfechtbar. Der Widerspruch der Minderheit ist nur zu berücksichtigen, wenn glaubhaft gemacht wird, daß die die Minderheit bildenden Aktionäre seit mindestens drei Monaten vor dem Tage der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind; zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Versicherung vor einem Gericht oder einem Notar. Wird dem Widerspruch stattgegeben, so hat das Gericht nach Anhörung der amtlichen Vertretung des Handelsstands andere Abschlußprüfer zu bestellen; die Bestellung ist endgültig.

(4) Hat die Hauptversammlung bis zum Ablauf des Geschäftsjahrs keine Abschlußprüfer gewählt, so hat auf Antrag des Vorstands, des Aufsichtsrats oder eines Aktionärs das Gericht nach Anhörung der amtlichen Vertretung des Handelsstands die Abschlußprüfer zu bestellen; die Bestellung ist endgültig. Gleiches gilt für den Fall, daß ein ge-

wählter Prüfer die Annahme des Prüfungsauftrags abgelehnt hat, weggefallen ist oder am rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist und die Hauptversammlung keinen anderen Prüfer gewählt hat. Der Vorstand ist verpflichtet, den Antrag zu stellen.

(5) Die vom Gericht bestellten Abschlußprüfer haben Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für ihre Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung setzt das Gericht fest; gegen die Festsetzung ist die sofortige Beschwerde zulässig; die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus der rechtskräftigen Festsetzung findet die Zwangsvollstreckung nach der Zivilprozessordnung statt.

(6) Die Wahl zum Abschlußprüfer kann die Hauptversammlung auch vor Abschluß der Prüfung widerrufen; hat das Gericht den Prüfer bestellt, so kann es auf Antrag des Vorstands die Bestellung widerrufen.

§ 137.

Auswahl der Abschlußprüfer.

(1) Als Abschlußprüfer dürfen nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt oder bestellt werden.

(2) Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft dürfen als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden; gleiches gilt für Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften maßgebenden Einfluß hat.

§ 138.

Auskunftsrecht.

(1) Der Vorstand hat den Abschlußprüfern den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht vorzulegen und ihnen zu gestatten, die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände, namentlich die Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, zu prüfen.

(2) Die Abschlußprüfer können vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung ihrer Prüfungspflicht fordert.

(3) Soweit es die Vorbereitung der Abschlußprüfung fordert und nicht die überwiegenden Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens entgegenstehen, haben die Prüfer diese Rechte auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses.

§ 139.

Prüfungsbericht.

(1) Die Abschlußprüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist besonders festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat. Die Prüfer haben den Bericht zu unterzeichnen.

(2) Der Bericht ist dem Vorstand und dem Aufsichtsrat vorzulegen.

§ 140.

Bestätigungsvermerk.

(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.

(2) Sind Einwendungen zu erheben, so haben die Abschlußprüfer die Bestätigung zu verfragen oder einzuschränken.

(3) Die Abschlußprüfer können die Bestätigung auch dann verfragen oder einschränken, wenn der Geschäftsbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt sind; offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Gesellschaft erweckt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu verfälschen.

§ 141.

Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer.

(1) Die Abschlußprüfer, ihre Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse veröffentlichen, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben. Wer seine Obliegenheiten verletzt, ist der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet; mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf hunderttausend Reichsmark für eine Prüfung; dies gilt auch dann, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Abschlußprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft. Der Vorsitz der Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft und sein Stellvertreter dürfen jedoch die von der Prüfungsgesellschaft erstatteten Berichte einsehen, die dabei erlangten Kenntnisse aber nur verwenden, soweit es die Erfüllung der Überwachungsspflicht des Aufsichtsrats fordert.

(4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

(5) Die Ansprüche aus diesen Vorschriften verjähren in fünf Jahren.

§ 142.

Ermächtigung.

Der Reichsminister der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister

1. allgemeine Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses zu erlassen,
2. für Gesellschaften von besonderer Art Ausnahmen von den Vorschriften über die Prüfung des Jahresabschlusses zuzulassen sowie ergänzende und abweichende Vorschriften zu treffen. Bei diesen Gesellschaften kann die Hauptversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit die Bestellung von Prüfern zur Prüfung des Jahresabschlusses beschließen. § 118 Abs. 3 und 4 gilt sinngemäß.

Artikel XI der 1. D. R. v. 29. 9. 1937 (RGBl. I S. 1026):

Befreiung von der Abschlußprüfung.

§ 33.

Die §§ 135 bis 141 des Gesetzes gelten nicht für

1. die Deutsche Goldbistont-Bank,
2. Wohnungsunternehmen, die nach Kapitel III des Siebenten Teils der Verordnung des Reichspräsidenten vom 1. Dezember 1930 (Reichsgesetzbl. I S. 517) als gemeinnützig anerkannt sind.¹

¹ Jetzt „Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen — Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz — WGG“. v. 29. 2. 40. (RGBl. I, S. 438).

§ 34

(1) Die §§ 135 bis 141 des Gesetzes gelten nicht für Eisenbahnen des allgemeinen Verkehrs und Kleinbahnen (§ 25 Abs. 2). Dies gilt jedoch für die im § 25 Abs. 2 Nr. 3 bezeichneten Bahnen nur, wenn sie der Aufsicht der obersten Landesbehörde unterstehen und diese zur Prüfung der Buchführung und Rechnungslegung befugt ist.

(2) Der Aufsichtsprüfungsbericht ist auch dem Aufsichtsrat der Gesellschaft vorzulegen. Der Aufsichtsrat hat in seinem Bericht nach § 96 des Gesetzes auch mitzuteilen, welche Stelle die Aufsichtsprüfung vorgenommen hat und ob die Prüfung nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben hat.

(3) Diese Vorschriften gelten nicht für die Jahresabschlüsse von Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1938 beginnen.

§ 143.

Einreichung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts zum Handelsregister. Bekanntmachung des Jahresabschlusses.

(1) Der Vorstand hat unverzüglich den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht nebst dem Bericht des Aufsichtsrats (§ 96) zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen.

(2) Der Vorstand hat unverzüglich den Jahresabschluß in den Gesellschaftsblättern bekanntzumachen und die Bekanntmachung zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen.

(3) Zu der Prüfung, ob der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, ist das Gericht nicht verpflichtet.

§ 144.

Form und Inhalt der Bekanntmachung des Jahresabschlusses.

(1) Der Jahresabschluß ist in allen Veröffentlichungen undervielfältigungen vollständig und richtig mit dem vollen Wortlaut des Bestätigungsvermerks wiederzugeben; haben die Abschlußprüfer die Bestätigung versagt oder hat keine Prüfung des Jahresabschlusses stattgefunden (§ 142 Nr. 2), so ist hierauf in einem besonderen Vermerk hinzuweisen. In den Veröffentlichungen undervielfältigungen des Jahresabschlusses sind die sämtlichen Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen anzugeben; die Vorsitzenden des Vorstands und des Aufsichtsrats sind besonders zu bezeichnen.

(2) Bei der Aufstellung und in allen Veröffentlichungen undervielfältigungen des Jahresabschlusses müssen die in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten in der Weise untereinander gesetzt werden, daß jeder Posten mit dem dazugehörigen Zahlenbetrag eine besondere Zeile erhält; die Summe der Posten auf der Aktivseite und auf der Passivseite sowie auf der Seite der Aufwendungen und auf der Seite der Erträge ist jeweils besonders anzugeben.

2. Die Gründungsprüfung.

§ 25.

Gründungsprüfung. Allgemeines.

(1) Die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats haben den Hergang der Gründung zu prüfen.

(2) Außerdem hat eine Prüfung durch einen oder mehrere Prüfer (Gründungsprüfer) stattzufinden, wenn

1. ein Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats zu den Gründern gehört oder
2. bei der Gründung für Rechnung eines Mitglieds des Vorstands oder des Aufsichtsrats Aktien übernommen sind oder
3. ein Mitglied des Vorstands oder des Aufsichtsrats sich einen besonderen Vorteil oder für die Gründung oder ihre Vorbereitung eine Entschädigung oder Belohnung ausbedungen hat oder

4. eine Gründung mit Sacheinlagen oder Sachübernahmen (§ 20) vorliegt.

(3) Die Gründungsprüfer bestellt das Gericht nach Anhörung der amtlichen Vertretung des Handelsstands.

(4) Als Gründungsprüfer sind in der Regel nur zu bestellen:

1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind;
 2. Prüfungsgesellschaften, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren ist.
- (5) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft dürfen nicht als Gründungsprüfer bestellt werden; gleiches gilt für Personen und Prüfungsgesellschaften, auf deren Geschäftsführung die Gründer oder Personen, für deren Rechnung die Gründer Aktien übernommen haben, oder die Gesellschaft maßgebenden Einfluß haben.

§ 26.

Umfang der Gründungsprüfung.

(1) Die Prüfung durch die Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie die Prüfung durch die Gründungsprüfer haben sich namentlich darauf zu erstrecken:

1. ob die Angaben der Gründer über die Übernahme der Aktien, über die Einlagen auf das Grundkapital und über die in den §§ 19 und 20 vorgesehenen Festsetzungen richtig und vollständig sind;
2. ob die für eingelegte oder übernommene Gegenstände gewährten Leistungen angemessen sind.

(2) Über jede Prüfung ist unter Darlegung dieser Umstände schriftlich zu berichten.

(3) Je ein Stück des Berichts der Gründungsprüfer ist dem Gericht, dem Vorstand und der amtlichen Vertretung des Handelsstands einzureichen. Jedermann kann den Bericht bei dem Gericht und bei der amtlichen Vertretung des Handelsstands einsehen.

§ 27.

Meinungsverschiedenheiten zwischen Gründern und Gründungsprüfern.
Vergütung und Auslagen der Gründungsprüfer.

(1) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Gründern und den Gründungsprüfern über den Umfang der von den Gründern zu gewährenden Aufklärungen und Nachweise entscheidet das Gericht; die Entscheidung ist unanfechtbar. Solange sich die Gründer weigern, der Entscheidung nachzukommen, wird der Prüfungsbericht nicht erstattet.

(2) Die Gründungsprüfer haben Anspruch auf Ersatz angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für ihre Tätigkeit. Die Auslagen und die Vergütung setzt das Gericht fest; gegen die Festsetzung ist die sofortige Beschwerde zulässig; die weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus der rechtskräftigen Festsetzung findet die Zwangsvollstreckung nach der Zivilprozessordnung statt.

§ 31.

Prüfung durch das Gericht.

(1) Das Gericht hat zu prüfen, ob die Gesellschaft ordnungsgemäß errichtet und angemeldet ist. Ist dies nicht der Fall, so hat es die Eintragung abzulehnen.

(2) Das Gericht kann die Eintragung auch ablehnen, wenn die Gründungsprüfer erklären oder wenn es offensichtlich ist, daß der Gründungsbericht oder der Prüfungsbericht der Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats unrichtig oder unvollständig ist oder den gesetzlichen Vorschriften nicht entspricht oder daß die für eingelegte oder übernommene Gegenstände gewährten Leistungen unangemessen hoch sind. Es soll den Beteiligten vorher Gelegenheit geben, den Beanstandungen abzuweichen.

Wirtschaftsprüfer. R. F. S. 7.

§ 42.

Verantwortlichkeit der Gründungsprüfer.

(1) Die Gründungsprüfer, ihre Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerthen, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben. Wer seine Obliegenheiten verletzt, ist der Gesellschaft zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet; mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf hunderttausend Reichsmark für eine Prüfung; dies gilt auch dann, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Gründungsprüfer ist, auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Mitgliedern des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft. Der Vorsitz der Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft und sein Stellvertreter dürfen jedoch die von der Prüfungsgesellschaft erstatteten Berichte einsehen, die dabei erlangten Kenntnisse aber nur verwerthen, soweit es die Erfüllung der Überwachungspflicht des Aufsichtsrats fordert.

(4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

§ 47.

Ermächtigung.

Der Reichsminister der Justiz wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister

1. die Befähigung zur Ausübung der Tätigkeit als Gründungsprüfer von besonderen Voraussetzungen abhängig zu machen,
2. allgemeine Vorschriften für die Durchführung der Gründungsprüfung zu erlassen.

Artikel II der 1. D. V. v. 29. 9. 1937 RGBl. I, S. 1026:

Gründungsprüfung.

§ 7.

Der Reichsminister der Justiz kann im Einvernehmen mit den beteiligten obersten Reichsbehörden für einzelne Gesellschaften vom Gesetz abweichende Anordnungen über die Bestellung der Gründungsprüfer sowie die Einreichung und die Einsicht des Berichts der Gründungsprüfer erlassen.

3. Die Sonderprüfung der AG.

§ 118.

Bestellung der Prüfer.

(1) Zur Prüfung von Vorgängen bei der Gründung oder der Geschäftsführung, namentlich auch bei Maßnahmen der Kapitalbeschaffung und Kapitalherabsetzung, kann die Hauptversammlung mit einfacher Stimmenmehrheit Prüfer bestellen. Bei der Beschlusfassung können Aktionäre, die zugleich Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sind, weder für sich noch für einen anderen mitstimmen, wenn die Prüfung sich auf Vorgänge erstrecken soll, die mit der Entlastung des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder der Einleitung eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft und den Mitgliedern des Vorstands oder des Aufsichtsrats zusammenhängen.

(2) Lehnt die Hauptversammlung einen Antrag auf Bestellung von Prüfern zur Prüfung eines Vorgangs bei der Gründung oder eines nicht über zwei Jahre zurückliegenden Vorgangs bei der Geschäftsführung ab, so kann das Gericht auf Antrag einer Minderheit,

deren Anteile zusammen den zehnten Teil des Grundkapitals erreichen, Prüfer bestellen. Dem Antrag ist nur stattzugeben, wenn Verdachtsgründe beigebracht werden, daß bei dem Vorgang Unredlichkeiten oder grobe Verletzungen des Gesetzes oder der Satzung vorgekommen sind. Die Antragsteller haben die Aktien bis zur Entscheidung über den Antrag zu hinterlegen und glaubhaft zu machen, daß sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tage der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind; zur Glaubhaftmachung genügt eine eidesstattliche Versicherung vor einem Gericht oder Notar.

(3) Hat die Hauptversammlung Prüfer bestellt, so kann eine Minderheit, deren Anteile zusammen den zehnten Teil des Grundkapitals erreichen, beim Gericht beantragen, daß andere Personen zu Prüfern bestellt werden; der Antrag ist binnen zwei Wochen seit dem Tage der Hauptversammlung zu stellen.

(4) Vor der Bestellung sind der Vorstand und der Aufsichtsrat zu hören. Die Bestellung kann im Fall des Abs. 2 auf Verlangen von einer nach freiem Ermessen zu bestimmenden Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, wenn glaubhaft gemacht wird, daß der Gesellschaft auf Grund des § 121 Abs. 4 Satz 2 oder von Vorschriften des bürgerlichen Rechts gegen die Kläger oder einzelne von ihnen ein Erfasungsanspruch zusteht oder erwachsen kann.

§ 119.

Auswahl der Prüfer.

(1) Das Gericht hat in der Regel als Prüfer nur zu bestellen:

1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind;
2. Prüfungsgesellschaften, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren ist.

(2) Mitglieder des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft dürfen als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden; gleiches gilt für Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig ist oder sie beherrscht, sowie für Personen, auf deren Geschäftsführung eine dieser Gesellschaften maßgebenden Einfluß hat.

§ 120.

Verantwortlichkeit der Prüfer.

§ 141 über die Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer gilt sinngemäß.

§ 121.

Rechte der Prüfer. Prüfungsbericht.

(1) Der Vorstand hat den Prüfern zu gestatten, die Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie die Vermögensgegenstände, namentlich die Gesellschaftskasse und die Bestände an Wertpapieren und Waren, zu prüfen.

(2) Die Prüfer können vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung ihrer Prüfungspflicht fordert.

(3) Die Prüfer haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Was der Vorstand den Prüfern unter Hinweis auf eine ihm im Interesse des gemeinen Nutzens von Volk und Reich auferlegte Geheimhaltungspflicht mitteilt, darf in den Bericht nicht aufgenommen werden; gleiches gilt von Tatsachen, deren Aufnahme in den Bericht nach pflichtmäßigem Ermessen der Prüfer überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens oder der gemeine Nutzen von Volk und Reich entgegenstehen. Der Bericht ist unverzüglich dem Vorstand und zum Handelsregister des Sitzes der Gesellschaft einzureichen. Der Vorstand hat den Bericht bei der Einberufung der nächsten Hauptversammlung als Gegenstand der Beschlußfassung anzukündigen.

(4) Im Fall des § 118 Abs. 2 beschließt die Hauptversammlung, ob die Kosten von der Gesellschaft zu tragen sind. Weist das Gericht den Antrag auf Bestellung von Prüfern

zurück oder ist der Antrag nach dem Ergebnis der Prüfung unbegründet, so sind die Aktionäre, denen Vorstoß oder grobe Fahrlässigkeit zur Last fällt, für den der Gesellschaft durch den Antrag entstehenden Schaden als Gesamtschuldner verantwortlich.

4. Strafvorschriften.

§ 302.

Verletzung der Berichts- und Verschwiegenheitspflicht.

Mit Gefängnis oder Geldstrafe wird bestraft:

1. wer als Prüfer oder als Gehilfe eines Prüfers über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Bericht verschweigt;
2. wer als Prüfer oder als Gehilfe eines Prüfers seine Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt oder unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die er bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, verwertet;
3. wer als Vorsitzender des Aufsichtsrats einer Prüfungsgesellschaft oder als sein Stellvertreter die durch Einsicht eines Berichts erlangten Kenntnisse verwertet, ohne daß es die Erfüllung der Überwachungsspflicht des Aufsichtsrats fordert.

B. Die Pflichtprüfung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung.¹

Artikel 1.

In das Gesetz, betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, wird als § 42a folgende Vorschrift eingefügt:

„§ 42a.

Der Reichsminister der Justiz kann im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister bestimmen, daß der Jahresabschluß (die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung) zu prüfen ist. Er kann die Vorschriften erlassen, die zur Durchführung dieser Prüfung und im Zusammenhang mit ihr nötig sind.“

C. Die Pflichtprüfung der eingetragenen Genossenschaften.²

Artikel I.

Der vierte Abschnitt des Genossenschaftsgesetzes erhält die Überschrift: „Prüfung und Prüfungsverbände“ und wird wie folgt geändert:

1. An die Stelle der §§ 53 bis 60, 61 bis 64 treten folgende Vorschriften:

Umfang der Pflichtprüfung.

§ 53 GenGes. (1) Zweck Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung sind die Einrichtungen, die Vermögenslage sowie die Geschäftsführung der Genossenschaft mindestens in jedem zweiten Jahre zu prüfen. Bei Genossenschaften, deren Bilanzsumme einschließlich der Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln und Schecks, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften sowie aus Garantieverträgen den Betrag von 350 000 RM. erreicht oder übersteigt, muß die Prüfung mindestens einmal jährlich stattfinden.

(2) Der Reichsminister der Justiz kann bestimmen, daß der Jahresabschluß zu prüfen ist, bevor er der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird. Er kann die Vorschriften erlassen, die zur Durchführung dieser Prüfung und im Zusammenhang mit ihr erforderlich sind.

¹ Gesetz über die Prüfung von Jahresabschlüssen v. 3. 6. 1937 (RGBl. I S. 607).

² Gesetz zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes vom 30. 10. 1934 (RGBl. I S. 1077). Mit Ausnahme der Vorschriften im Artikel I, § 55 Abs. 2, § 56 Abs. 2, § 63 b Abs. 5 ist das Gesetz mit dem 15. 12. 1934 in Kraft gesetzt worden (Verordnung des Reichsjustizministers vom 4. 12. 1934 — RGBl. I S. 1227).

Anschlußzwang.

§ 54 GenGes. (1) Die Genossenschaft muß einem Verband angehören, dem das Prüfungsrecht verliehen ist (Prüfungsverband).

(2) Der Reichswirtschaftsminister und der Reichsminister für Ernährung und Landwirtschaft können unter Benachrichtigung des Gerichts (§ 10) gemeinsam anordnen, daß eine Genossenschaft binnen einer bestimmten Frist die Mitgliedschaft bei einem von ihnen benannten Verband zu erwerben hat. Weist die Genossenschaft nicht innerhalb der gesetzten Frist dem Gericht nach, daß sie die Mitgliedschaft erworben hat, so hat das Gericht von Amts wegen nach Anhörung des Vorstandes die Auflösung der Genossenschaft auszusprechen. § 80 Abs. 2 findet Anwendung.

Verbandswechsel.

§ 54a GenGes. (1) Scheidet die Genossenschaft aus dem Verband aus, so hat der Verband das Gericht (§ 10) unverzüglich zu benachrichtigen. Das Gericht hat eine Frist zu bestimmen, innerhalb deren die Genossenschaften die Mitgliedschaft bei einem Verbande, der dem bisherigen Spitzenverband der Genossenschaft angehört, zu erwerben hat. Der Reichswirtschaftsminister und der Reichsminister für Ernährung und Landwirtschaft können gemeinsam gestatten, daß sie die Mitgliedschaft bei einem Verband erwirbt, der einem anderen Spitzenverband angehört.

(2) Weist die Genossenschaft nicht innerhalb der gesetzten Frist dem Gericht nach, daß sie die Mitgliedschaft erworben hat, so hat das Gericht von Amts wegen nach Anhörung des Vorstandes die Auflösung der Genossenschaft auszusprechen. § 80 Abs. 2 findet Anwendung.

Träger der Prüfung.

§ 55 GenGes. (1) Die Genossenschaft wird durch den Verband geprüft, dem sie angehört. Der Verband bedient sich zum Prüfen der von ihm angestellten Prüfer. Diese sollen im genossenschaftlichen Prüfungsweisen ausreichend vorgebildet und erfahren sein.

(2) Der Verband kann sich, wenn nach seinem Ermessen ein wichtiger Grund vorliegt, zum Prüfen eines nicht von ihm angestellten öffentlich bestellten genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft bedienen, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer als genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt ist.

Ausschluß von der Prüfung.

§ 56 GenGes. (1) Mitglieder und Angestellte der zu prüfenden Genossenschaft dürfen die Prüfung nicht vornehmen.

(2) Ist ein Vorstandsmitglied oder ein Liquidator der Genossenschaft zugleich Vorstandsmitglied des zuständigen Verbandes oder besteht die Genossenschaft ganz oder überwiegend aus eingetragenen Genossenschaften, so darf die Genossenschaft nicht durch einen von dem Verband angestellten Prüfer geprüft werden. Der Verband hat in diesem Fall die Genossenschaft nach der Entscheidung des Spitzenverbandes durch einen öffentlich bestellten genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfer oder durch eine Prüfungsgesellschaft prüfen zu lassen, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsführern mindestens einer als genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt ist.

Prüfungsverfahren.

§ 57 GenGes. (1) Der Vorstand der Genossenschaft hat dem Prüfer die Einsicht der Bücher und Schriften der Genossenschaft sowie die Untersuchung des Kassenbestandes und der Bestände an Wertpapieren und Waren zu gestatten; er hat ihm alle Aufklärungen und Nachweise zu geben, die der Prüfer für eine sorgfältige Prüfung benötigt. Das gilt auch, wenn es sich um die Vornahme einer vom Verband angeordneten außerordentlichen Prüfung handelt.

(2) Der Verband hat dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats der Genossenschaft den Beginn der Prüfung rechtzeitig anzuzeigen. Der Vorsitzende des Aufsichtsrats hat die übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats von dem Beginn der Prüfung unverzüglich zu unterrichten und sie auf ihr Verlangen oder auf Verlangen des Prüfers zu der Prüfung zuzuziehen.

(3) Von wichtigen Feststellungen, nach denen dem Prüfer sofortige Maßnahmen des Aufsichtsrats erforderlich erscheinen, soll der Prüfer unverzüglich den Vorsitzenden des Aufsichtsrats in Kenntnis setzen.

(4) In unmittelbarem Zusammenhang mit der Prüfung soll der Prüfer in einer gemeinsamen Sitzung des Vorstandes und des Aufsichtsrats der Genossenschaft über das voraussichtliche Ergebnis der Prüfung mündlich berichten. Er kann zu diesem Zwecke verlangen, daß der Vorstand oder der Vorsitzende des Aufsichtsrats zu einer solchen Sitzung einladen; wird seinem Verlangen nicht entsprochen, so kann er selbst Vorstand und Aufsichtsrat unter Mitteilung des Sachverhalts berufen.

Prüfungsbericht.

§ 58 GenGes. (1) Der Verband hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Der Bericht ist vom Verbande zu unterzeichnen.

(2) Der Bericht ist dem Vorstand der Genossenschaft unter gleichzeitiger Benachrichtigung des Vorsitzenden des Aufsichtsrats vorzulegen. Jedes Mitglied des Aufsichtsrats ist berechtigt, den Bericht einzusehen.

(3) Über das Ergebnis der Prüfung haben Vorstand und Aufsichtsrat der Genossenschaft in gemeinsamer Sitzung unverzüglich nach Eingang des Berichts zu beraten. Verband und Prüfer sind berechtigt, an der Sitzung teilzunehmen; der Vorstand ist verpflichtet, den Verband von der Sitzung in Kenntnis zu setzen.

Generalversammlung und Prüfungsbericht.

§ 59 GenGes. (1) Der Vorstand hat eine Bescheinigung des Verbandes, daß die Prüfung stattgefunden hat, zum Genossenschaftsregister einzureichen und den Prüfungsbericht bei der Berufung der nächsten Generalversammlung als Gegenstand der Beschlußfassung anzukündigen.

(2) In der Generalversammlung hat sich der Aufsichtsrat über wesentliche Feststellungen oder Beanstandungen der Prüfung zu erklären.

(3) Der Verband ist berechtigt, an der Generalversammlung beratend teilzunehmen; auf seinen Antrag oder auf Beschluß der Generalversammlung ist der Bericht ganz oder in bestimmten Teilen zu verlesen.

Berufungsrecht des Verbandes.

§ 60 GenGes. (1) Gewinnt der Verband die Überzeugung, daß die Beschlußfassung über den Prüfungsbericht ungebührlich verzögert wird oder daß die Generalversammlung bei der Beschlußfassung unzulänglich über wesentliche Feststellungen oder Beanstandungen des Prüfungsberichts unterrichtet war, so ist er berechtigt, eine außerordentliche Generalversammlung der Genossenschaft auf deren Kosten zu berufen und zu bestimmen, über welche Gegenstände zwecks Beseitigung festgestellter Mängel verhandelt und beschlossen werden soll.

(2) In der von dem Verband einberufenen Generalversammlung führt eine vom Verband bestimmte Person den Vorsitz.

Vergütung des Verbandes.

§ 61 GenGes. Der Verband hat gegen die Genossenschaft Anspruch auf Erstattung angemessener barer Auslagen und auf Vergütung für seine Leistung.

Haftung der Prüfer.

§ 62 GenGes. (1) Verbände, Prüfer und Prüfungsgesellschaften 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 vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt, haftet der Genossenschaft für den daraus entstehenden Schaden. Mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Bei grober Fahrlässigkeit beschränkt sich die Haftpflicht für eine Prüfung auf 25 000 M., auch wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt waren oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind; bei Vorsatz gilt dasselbe, wenn mehrere Personen haften, zugunsten der Personen, die selbst nicht vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Von dem Inhalt der Prüfungsberichte kann der Verband den ihm angehörenden Genossenschaften und den zentralen Geschäftsanstalten des Genossenschaftswesens Kenntnis geben, wenn diese auf Grund einer bestehenden oder zu begründenden Geschäftsverbindung Interesse daran haben, über das Ergebnis der Prüfung unterrichtet zu werden. Der Verband kann dem Spitzenverband, dem er angehört, Abschriften der Prüfungsberichte mitteilen; der Spitzenverband darf sie so verwerten, wie es die Erfüllung der ihm obliegenden Pflichten erfordert.

(4) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit nach Abs. 1 Satz 1 besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft die Prüfung vornimmt, 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.

(5) Die Haftung nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden; das gleiche gilt von der Haftung des Verbandes für die Personen, deren er sich zur Vornahme der Prüfung bedient.

(6) Die Ansprüche aus diesen Vorschriften verjähren in drei Jahren. Die Verjährung beginnt mit dem Eingang des Prüfungsberichts bei der Genossenschaft.

Verleihungsbehörde.

§ 63 GenGes. Das Prüfungsrecht wird dem Verbande durch die Reichsregierung verliehen.

Verleihung des Prüfungsrechts.

§ 63a GenGes. (1) Dem Antrag auf Verleihung des Prüfungsrechts darf nur stattgegeben werden, wenn der Verband die Gewähr für die Erfüllung der von ihm zu übernehmenden Aufgaben bietet.

(2) Der Antrag auf Verleihung des Prüfungsrechts kann insbesondere abgelehnt werden, wenn für die Prüfungstätigkeit des Verbandes kein Bedürfnis besteht.

(3) Die Reichsregierung kann die Verleihung des Prüfungsrechts von der Erfüllung von Auflagen und insbesondere davon abhängig machen, daß der Verband sich gegen Schadenersatzansprüche aus der Prüfungstätigkeit in ausreichender Höhe versichert oder den Nachweis führt, daß eine andere ausreichende Sicherstellung erfolgt ist.

Verbandsmitgliedschaft, Verbandszweck.

§ 63b GenGes. (1) Der Verband soll die Rechtsform des eingetragenen Vereins haben.

(2) Mitglieder des Verbandes können nur eingetragene Genossenschaften und ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform solche Unternehmungen sein, die sich ganz oder überwiegend in der Hand eingetragener Genossenschaften befinden oder dem Genossenschaftswesen

dienen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, entscheidet im Zweifelsfall der Reichsminister der Justiz oder die von ihm bestimmte Stelle. Der Reichsminister der Justiz kann im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister oder den sonst zuständigen Reichsministern Ausnahmen von der Vorschrift des Satzes 1 zulassen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Unberührt bleiben die Vorschriften über die Verbandszugehörigkeit von gemeinnützigen Wohnungsunternehmungen, die nicht eingetragene Genossenschaften sind.

(3) Unternehmungen, die nicht eingetragene Genossenschaften sind und anderen gesetzlichen Prüfungsvorschriften unterliegen, bleiben trotz ihrer Zugehörigkeit zum Verbandszweck diesen anderen Prüfungsvorschriften unterworfen und unterliegen nicht der Prüfung nach diesem Gesetz.

(4) Der Verband muß unbeschadet der Vorschriften des Absatzes 3 die Prüfung seiner Mitglieder und kann auch sonst die gemeinsame Wahrnehmung ihrer Interessen, insbesondere die Unterhaltung gegenseitiger Geschäftsbeziehungen zum Zweck haben. Andere Zwecke darf er nicht verfolgen.

(5) Zur Unterstützung des Verbandsvorstandes bei der Ausübung der Prüfungstätigkeit, insbesondere bei der Überwachung der Prüfer und der Überprüfung der Prüfungsberichte muß mindestens ein Prüfer angestellt werden, der als genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt ist. Von der Anstellung kann abgesehen werden, wenn ein Mitglied des Verbandsvorstandes als genossenschaftlicher Wirtschaftsprüfer öffentlich bestellt ist.

(6) Mitgliederversammlungen des Verbandes dürfen nur innerhalb des Verbandsbezirktes abgehalten werden.

Verbandsfassung.

§ 63c GenGes. (1) Die Satzung des Verbandes muß enthalten:

1. die Zwecke des Verbandes;
2. den Namen; er soll sich von dem Namen anderer bereits bestehender Verbände deutlich unterscheiden;
3. den Sitz;
4. den Bezirk.

(2) Die Satzung soll ferner Bestimmungen enthalten über Auswahl und Befähigungsnachweis der anzustellenden Prüfer, über Art und Umfang der Prüfungen sowie über Berufung, Sitz, Aufgaben und Befugnisse des Vorstandes und über die sonstigen Organe des Verbandes.

(3) Änderungen der Satzung des Verbandes, die den Zweck oder den Bezirk (Abs. 1 Nr. 1 und 4) zum Gegenstand haben, bedürfen der Zustimmung der Reichsregierung; § 63a Abs. 2, 3 findet entsprechende Anwendung.

Einreichungen.

§ 63d GenGes. Der Verband hat den Gerichten (§ 10), in deren Bezirk die Genossenschaften ihren Sitz haben, sowie der höheren Verwaltungsbehörde, in deren Bezirk der Verband seinen Sitz hat, die Satzung mit einer beglaubigten Abschrift der Verleihungsurkunde sowie jährlich im Monat Januar ein Verzeichnis der dem Verbandszweck angehörigen Genossenschaften einzureichen.

§§ 63 a bis i GenGes. (Verschmelzung von Prüfungsverbänden).
Beaufichtigung der Verbände.

§ 64 GenGes. Der zuständige Reichsminister ist berechtigt, die Prüfungsverbände darauf prüfen zu lassen, ob sie die ihnen obliegenden Aufgaben erfüllen; er kann sie durch Auflagen zur Erfüllung ihrer Aufgaben anhalten.

Entziehung des Prüfungsrechts.

§ 64a GenGes. Das Prüfungsrecht kann dem Verband entzogen werden, wenn der Verband nicht mehr die Gewähr für die Erfüllung der von ihm übernommenen Aufgaben bietet, wenn er die Auflagen des zuständigen Reichsministers nicht erfüllt oder wenn für seine Prüfungstätigkeit kein Bedürfnis mehr besteht. Die Entziehung wird nach Anhörung des Verbandsvorstandes durch die Reichsregierung ausgesprochen. Von der Entziehung ist den im § 63d bezeichneten Gerichten Mitteilung zu machen.

Aufgelöste Genossenschaften.

§ 64b GenGes. Auch aufgelöste Genossenschaften unterliegen den Vorschriften dieses Abschnitts.

Artikel III.

(1) Gehört eine Genossenschaft zur Zeit des Inkrafttretens dieses Gesetzes keinem Prüfungsverband an, so hat sie binnen zwei Jahren dem Gericht nachzuweisen, daß sie die Mitgliedschaft bei einem Prüfungsverband erworben hat; der Reichswirtschaftsminister und der Reichsminister für Ernährung und Landwirtschaft können durch gemeinsame Anordnung den Verband bestimmen, bei dem die Genossenschaft die Mitgliedschaft zu erwerben hat.

(2) Landwirtschaftliche Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 der Zweiten Verordnung über den vorläufigen Aufbau des Reichsnährstandes vom 15. Januar 1934 — Reichsgesetzbl. I S. 32) können, wenn keine anderweitige Anordnung nach Abs. 1 Halbsatz 2 ergeht, nur bei einem Prüfungsverband landwirtschaftlicher Genossenschaften die Mitgliedschaft erwerben. Die Vorschriften der Zweiten Verordnung über den vorläufigen Aufbau des Reichsnährstandes bleiben im übrigen unberührt.

(3) Weist die Genossenschaft nicht fristgerecht dem Gericht nach, daß sie die Mitgliedschaft erworben hat, so hat das Gericht von Amts wegen nach Anhörung des Vorstandes die Auflösung der Genossenschaft auszusprechen. § 80 Abs. 2 des Genossenschaftsgesetzes findet Anwendung.

(4) Für Genossenschaften, die zur Zeit des Inkrafttretens dieses Gesetzes keinem Prüfungsverband angehören, bewendet es, bis sie die Mitgliedschaft bei einem Prüfungsverband erwerben oder wenn sie aufgelöst sind oder aufgelöst werden, ohne die Mitgliedschaft bei einem Prüfungsverband erworben zu haben, bei den bisherigen Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes.

Artikel IV.

(1) Die Reichsregierung erläßt die zur Durchführung dieses Gesetzes oder zur Überleitung noch erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften.

(2) Die öffentliche Bestellung von Wirtschaftsprüfern und die öffentliche Bestellung von genossenschaftlichen Wirtschaftsprüfern werden auf gemeinsamer Grundlage durch Vorschriften geregelt, die der Reichswirtschaftsminister im Einvernehmen mit dem Reichsminister der Justiz und den sonst zuständigen Reichsministern erläßt.¹

(3) Der Reichsminister der Justiz wird ermächtigt, den Wortlaut des Genossenschaftsgesetzes im Reichsgesetzblatt neu bekanntzumachen und dabei Paragraphenbezeichnungen zu erneuern, Unstimmigkeiten zu beseitigen sowie Fassungsänderungen vorzunehmen, sofern der Inhalt des Gesetzes unberührt bleibt.

Strafvorschriften.

§ 150 GenGes. Mit Gefängnis oder mit Geldstrafe wird bestraft:

1. wer als Prüfer oder als Gehilfe eines Prüfers über das Ergebnis der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Berichte verschweigt;

¹ S. unten S. 188.

2. wer entgegen den Vorschriften des Vierten Abschnitts seine Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die er bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, unbefugt verwertet;
3. wer als Aufsichtsratsvorsitzender einer Prüfungsgefellenschaft oder als sein Stellvertreter entgegen der Vorschrift des § 62 Abs. 4 Satz 2 die durch Einsicht eines Berichtes erlangten Kenntnisse verwertet, ohne daß es die Erfüllung der Überwachungs-pflicht des Aufsichtsrats fordert.

Die Pflichtprüfung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen.¹

§ 14.

Zugehörigkeit zu einem Prüfungsverband.

Das Wohnungsunternehmen muß einem Prüfungsverband von Wohnungsunternehmen angehören, der den Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes entspricht und vom Reichsarbeitsminister hierfür bestimmt (zugelassen) worden ist. Der Reichsarbeitsminister kann nach Anhörung der obersten Landesbehörde Ausnahmen bewilligen; doch bleiben für Wohnungsunternehmen in der Rechtsform der Genossenschaft die Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes über die Verbandzugehörigkeit unberührt.

V. Prüfungswesen und Aufsicht.

§ 23.

Prüfungsverband.

(1) Die Prüfungsverbände, denen die gemeinnützigen Wohnungsunternehmen gemäß § 14 angehören müssen, werden von dem Reichsarbeitsminister nach Anhörung der beteiligten obersten Landesbehörden bestimmt (zugelassen). Der Reichsarbeitsminister kann eine erteilte Zulassung nach Anhörung des Prüfungsverbandes und der beteiligten obersten Landesbehörden wiederaufheben.

(2) Der Reichsarbeitsminister kann einen von ihm zugelassenen Prüfungsverband auflösen und die weitere Verwendung seines Vermögens regeln. Er kann die Mitglieder eines solchen Prüfungsverbandes, auch ohne ihn aufzulösen, auf einen anderen Prüfungsverband mit Rechtswirksamkeit für die Beteiligten überführen.

(3) Der Reichsarbeitsminister bestimmt nach Anhörung der beteiligten obersten Landesbehörden für jeden zugelassenen Prüfungsverband einen örtlich abgegrenzten Gebietsteil des Deutschen Reichs als Prüfungsbezirk.

§ 24.

Satzung des Prüfungsverbandes.

(1) Die Satzung eines zugelassenen Prüfungsverbandes muß folgende Punkte sicherstellen:

- a) Das Arbeitsgebiet des Prüfungsverbandes muß auf einen Prüfungsbezirk beschränkt sein, insbesondere dürfen nur Wohnungsunternehmen aufgenommen werden, die ihren Sitz in diesem Prüfungsbezirk haben.
- b) Die dem Prüfungsverband angehörenden Wohnungsunternehmen dürfen nicht gleichzeitig Mitglied eines anderen Prüfungsverbandes sein, der auf Grund dieses Gesetzes zugelassen ist.
- c) Um die Durchführung der ihnen nach Gesetz und Satzung obliegenden Aufgaben, insbesondere eine ordnungsmäßige Prüfungstätigkeit zu sichern, hat der Prüfungs-

¹ Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen — Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz — (WGG.) v. 29. 2. 1940 (RGBl. I S. 438).

verband seine Geschäfte nach einem Haushaltsplan zu führen, der alljährlich vom Prüfungsverband vor Beginn des Geschäftsjahres nach Benehmen mit dem Spitzenverband (§ 25) aufzustellen ist.

(2) Der Reichsarbeitsminister kann die Satzung eines zugelassenen Prüfungsverbandes ändern und die Eintragung der Änderung in das Vereinsregister veranlassen.

§ 25.

Spitzenverband.

(1) Die zugelassenen Prüfungsverbände müssen einem von dem Reichsarbeitsminister bestimmten Spitzenverband angehören; die Zugehörigkeit zu einem anderen Spitzenverband ist unzulässig.

(2) Der Reichsarbeitsminister kann die Satzung des Spitzenverbandes ändern und die Eintragung der Änderung in das Vereinsregister veranlassen.

(3) Der Spitzenverband stellt Richtlinien für die von den Prüfungsverbänden durchzuführenden Prüfungen auf. Die Richtlinien sind für die Prüfungsverbände und ihre Mitglieder verbindlich. Der Spitzenverband kann die Prüfungsberichte der Prüfungsverbände einfordern.

§ 26.

Prüfung und Aufsicht.

(1) Jedes als gemeinnützig anerkannte Wohnungsunternehmen hat sich regelmäßigen Prüfungen des Prüfungsverbandes zu unterwerfen, dem es gemäß § 14 angehört, falls nicht eine Ausnahme zugelassen ist. Der Prüfungsverband kann mit Zustimmung oder auf Verlangen der Anerkennungsbehörde außerordentliche Prüfungen auf Kosten des Wohnungsunternehmens durchführen.

(2) Die Prüfung ist auch auf die Einhaltung der Vorschriften der §§ 2 bis 15 zu erstrecken.

(3) Bei Wohnungsunternehmen, die nicht Genossenschaften sind, ist die Prüfung alljährlich vor Feststellung des Jahresabschlusses durchzuführen. Dabei ist der Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert, zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsorgan vorgelegt wird. An Stelle der Prüfungsbescheinigung des § 59 Abs. 1 des Genossenschaftsgesetzes ist unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des § 140 des Aktiengesetzes ein Bestätigungsvermerk zu erteilen. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Abschluß nicht festgestellt werden; ein trotzdem festgestellter Jahresabschluß ist nichtig.

(4) Im übrigen finden auf die Prüfungen die Vorschriften des Genossenschaftsgesetzes bei Genossenschaften unmittelbar, bei den anderen Wohnungsunternehmen sinngemäß Anwendung.

(5) Die Prüfungsberichte sind von dem Wohnungsunternehmen auf Verlangen der Anerkennungsbehörde binnen zwei Monaten nach Abschluß der Prüfung vorzulegen.

(6) Die Anerkennungsbehörde ist jederzeit berechtigt, alle Unterlagen und Auskünfte einzuholen, die sie für erforderlich erachtet, und Einblick in alle Geschäftsvorgänge und den Betrieb des Unternehmens zu nehmen, nötigenfalls auch von sich aus eine außerordentliche Prüfung durch eine von ihr zu bestimmende Stelle auf Kosten des Unternehmens vornehmen zu lassen.

(7) Jede Änderung der Satzung ist der Anerkennungsbehörde sofort mitzuteilen.

§ 27.

Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.

Die Vorschriften der Dritten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 6. Oktober 1931, Fünfter Teil, Kapitel VIII (Reichsgesetzbl. I S. 537, 562) über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand finden auf gemeinnützige Wohnungsunternehmen keine Anwendung.

D. Die Rechnungsablußprüfung der privaten Versicherungs- unternehmungen und Bauparaffien.¹

Prüfung des Rechnungsabchlusses.

§ 57. (1) Der Rechnungsabluß einer Versicherungsunternehmung ist unter Einbeziehung der Buchführung und des Jahresberichts, soweit er den Jahresabluß erläutert, durch einen Prüfer (Ablußprüfer) zu prüfen, bevor er dem Aufsichtsrat vorgelegt wird. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Rechnungsabluß nicht festgestellt werden; ein trotzdem festgestellter Rechnungsabluß ist nichtig.

(2) Die Prüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Rechnungsabluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Bestandsaufnahme und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern muß sich darauf erstrecken, ob die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gewahrt und die Vorschriften eingehalten sind, die über die Aufstellung des Rechnungsabchlusses und des Jahresberichts in Gesetzen und Verordnungen getroffen oder nach § 55 Abs. 2 erlassen sind.

(3) Wie im übrigen die Prüfung durchzuführen ist, kann die Aufsichtsbehörde bestimmen.

Bestimmung des Prüfers.

§ 58. (1) Der Vorstand hat mit der Prüfung einen Prüfer zu beauftragen, den der Aufsichtsrat bestimmt; die Bestimmung soll vor dem Ablauf jedes Geschäftsjahres erfolgen.

(2) Der Vorstand hat, bevor er den Prüfer beauftragt, der Aufsichtsbehörde anzuzeigen, wen der Aufsichtsrat bestimmt hat. Die Aufsichtsbehörde kann, wenn sie gegen die Bestimmung des Prüfers Bedenken hat, verlangen, daß innerhalb einer angemessenen Frist ein anderer Prüfer bestimmt werde. Unterbleibt das oder hat die Aufsichtsbehörde auch gegen die Bestimmung des neuen Prüfers Bedenken, so hat sie den Prüfer selbst zu bestimmen.

Wer kann als Prüfer bestimmt werden?

§ 59. Als Prüfer sollen nur bestimmt werden:

1. Personen, die in der Buchführung ausreichend vorgebildet und erfahren sind;
2. Prüfungsgesellschaften, deren Inhaber, Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer die in Nr. 1 bezeichneten Eigenschaften besitzen.

Prüfer, auf deren Geschäftsführung Vorstandsmitglieder der Versicherungsunternehmung maßgebenden Einfluß haben, sollen nicht bestimmt werden. Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder und Angestellte der Versicherungsunternehmung können nicht als Prüfer bestimmt werden. Die Bestimmung von Personen, die als Prüfer der Versicherungsunternehmung vom Aufsichtsrat bestellt und nur seinen Weisungen, nicht aber denen des Vorstands unterworfen sind, ist zulässig.

Auskunftspflicht des Vorstandes.

§ 60. (1) Der Vorstand hat dem Prüfer die Einsicht der Bücher und Schriften der Versicherungsunternehmung sowie die Untersuchung der Kasse und Wertpapiere zu gestatten.

(2) Der Prüfer kann vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, deren er für eine sorgfältige Prüfung bedarf.

Prüfungsbericht.

§ 61. (1) Der Prüfer hat über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Im Bericht ist besonders festzustellen, ob die Buchführung, der Rechnungsabluß und der

¹ Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen und Bauparaffien v. 6. 6. 1931 (RGBl. I S. 315) in der Fassung vom 5. 3. 1937 (RGBl. I S. 269) und unter Berücksichtigung der Änderungen der 2. DWD. zum Aktiengesetz v. 19. 11. 1937 (RGBl. I S. 1300) Art. I.

Jahresbericht, soweit er den Rechnungsabluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Vorstand die erforderlichen Aufklärungen und Nachweise erbracht hat. Der Prüfer hat den Bericht zu unterzeichnen.

(2) Der Bericht ist dem Vorstand und durch ihn dem Aufsichtsrat vorzulegen. Jedes Aufsichtsratsmitglied kann den Bericht einsehen.

(3) Der Vorstand hat eine Ausfertigung des Berichts mit seinen und des Aufsichtsrats Bemerkungen der Aufsichtsbehörde vorzulegen. Diese kann den Bericht mit dem Prüfer erörtern und, wenn nötig, Ergänzungen der Prüfung und des Berichts auf Kosten der Versicherungsunternehmung veranlassen.

Bestätigungsvermerk.

§ 62. (1) Sind nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen zu erheben, so hat der Prüfer dies durch einen Vermerk unter der Gewinn- und Verlustrechnung zu bestätigen; der Bestätigungsvermerk muß ergeben,

daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Versicherungsunternehmung sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Rechnungsabluß und der Jahresbericht, soweit er den Rechnungsabluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

(2) Sind Einwendungen zu erheben, so hat der Prüfer die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken.

(3) Der Prüfer kann die Bestätigung auch dann versagen oder einschränken, wenn der Jahresbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Versicherungsunternehmung dargelegt sind, offensichtlich eine falsche Darstellung von den Verhältnissen der Versicherungsunternehmung erweckt, die geeignet ist, das durch den Rechnungsabluß vermittelte Bild von der Lage der Unternehmung zu verfälschen.

Verschwiegenheits-, Sorgfalts- und Treuepflicht des Prüfers.

§ 63. (1) Der Prüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse verwerten, die sie bei der Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben. Wer seine Obliegenheiten verlehrt, ist der Versicherungsunternehmung zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet; mehrere Personen haften als Gesamtschuldner.

(2) Die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, beschränkt sich auf 100 000 RM. für eine Prüfung; dies gilt auch dann, wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt gewesen oder mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind, und ohne Rücksicht darauf, ob andere Beteiligte vorsätzlich gehandelt haben.

(3) Die Verpflichtung zur Verschwiegenheit besteht, wenn eine Prüfungsgesellschaft Prüfer 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 dabei erlangten Kenntnisse aber nur verwerten, soweit es die Erfüllung der Überwachungsspflicht des Aufsichtsrats erfordert.

(4) Die Ersatzpflicht nach diesen Vorschriften kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden.

(5) Die Ansprüche aus diesen Vorschriften verjähren in fünf Jahren.

Prüfung der kleineren Vereine.

§ 64. Die §§ 57—63 gelten nicht für Versicherungsunternehmungen, die als kleinere Vereine (§ 53) anerkannt sind oder keinen Aufsichtsrat haben; ob und wie solche Unternehmungen zu prüfen sind, kann die Aufsichtsbehörde bestimmen.

Prüfung der Bausparkassen.

§ 112. (1) Privatunternehmungen, bei denen durch die Leistungen mehrerer Sparer ein Vermögen aufgebracht werden soll, woraus die einzelnen Sparer Darlehen für Beschaffung oder Verbesserung von Wohnungen oder Siedlungen oder zur Ablösung hierzu eingegangener Verpflichtungen erhalten (Bausparkassen), unterliegen der Aufsicht. Soweit dieses Gesetz keine besonderen Vorschriften über Bausparkassen enthält, gelten entsprechend die §§ 2, 5, 6, 8 Abs. 1 Nr. 1 und 3, Abs. 2, § 10 Abs. 3, §§ 13, 14, 54, 55, 57 bis 64, 81 bis 86, 87 Abs. 1, 2, §§ 88 bis 91, 93 bis 100, 102, 103, 105 bis 109, 110 Abs. 1 Satz 1, § 111. Dabei kann die Aufsichtsbehörde bestimmen, daß und in welchem Sinne Vorschriften, die für Unternehmungen einer bestimmten Rechtsform erlassen sind, auch auf die einer anderen Rechtsform anzuwenden sind.

Vergehen der Prüfer.

§ 137. Prüfer oder Gehilfen, deren sich ein Prüfer bei der Prüfung bedient, werden, wenn sie über das Ergebnis der Prüfung falsch berichten oder erhebliche Umstände im Berichte verschweigen, mit Gefängnis bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft.

Ebenso wird bestraft, wer entgegen § 63 Abs. 1 oder § 85 Satz 5 seine Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die er bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, unbefugt verwertet.

Ebenso wird ferner bestraft, wer als Aufsichtsratsvorsitzer einer Prüfungsgesellschaft oder als sein Stellvertreter entgegen § 63 Abs. 3 Satz 2 oder § 85 Satz 5 die durch Einsicht eines Berichts erlangten Kenntnisse verwertet, ohne daß es die Erfüllung der Überwachungspflicht des Aufsichtsrats fordert.

Die Handlungen werden nur auf Antrag der Aufsichtsbehörde oder des Vorstandes der Versicherungsunternehmung oder der Bausparkasse verfolgt.

E. Die Pflichtprüfungen für die privaten Kreditinstitute.

1. Die Jahresabschlußprüfung.

a) Gesetz über die Prüfung von Jahresabschlüssen vom 3. 6. 1937 RGBl. I 1937, S. 607.

Artikel 2.

„Der Reichsminister der Justiz kann im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister bestimmen, daß der Jahresabschluß (die Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung) von Einzelfirmen, offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, die Bank- oder Sparkassengeschäfte im Inland betreiben, zu prüfen ist. Er kann die Vorschriften erlassen, die zur Durchführung dieser Prüfung und im Zusammenhange mit ihr nötig sind.“

Auf Grund dieses Gesetzes, sowie auf Grund des § 42a des GmbH.-Gesetzes¹ und des § 53 Abs. 2 des Genossenschaftsgesetzes, wurde die nachstehende Verordnung erlassen.

b) Verordnung über die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten vom 7. Juli 1937 (RGBl. I S. 763).

Artikel 1.

Die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

§ 1.

(1) Der Jahresabschluß von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die Bank- oder Sparkassengeschäfte im Inland betreiben, ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Abschlußprüfer) zu prüfen,

¹ S. oben S. 148.

bevor er der Gesellschafterversammlung oder der nach dem Gesellschaftsvertrag für die Feststellung zuständigen anderen Stelle vorgelegt wird. Dies gilt nicht für die in Artikel 2 der Dritten Verordnung zur Durchführung und Ergänzung des Reichsgesetzes über das Kreditwesen vom 30. 6. 1936 (Reichsgesetzbl. I S. 540) genannten Kreditinstitute und für die im § 112 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen vom 6. 6. 1931 (Reichsgesetzbl. I S. 315) genannten privaten Bausparkassen.

(2) Die Abschlußprüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern hat sich auf die Beachtung der Vorschriften über den Jahresabschluß zu erstrecken.

§ 2.

(1) Die Abschlußprüfer werden von der Gesellschafterversammlung gewählt. Sie sollen jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf das sich ihre Prüfungstätigkeit erstreckt. Die Geschäftsführer haben die Person des Gewählten dem Reichskommissar für das Kreditwesen anzuzeigen; dieser kann binnen einer Frist von zwei Wochen seit dem Zugang der Anzeige die Prüfung durch einen anderen Prüfer verlangen und ist berechtigt, den Prüfer selbst zu bestellen.

(2) Hat die Gesellschafterversammlung bis zum Ablauf des Geschäftsjahres keine Abschlußprüfer gewählt, so haben die Geschäftsführer beim Reichskommissar¹ für das Kreditwesen die Bestellung von Prüfern zu beantragen. Der Reichskommissar kann Prüfer auch von Amts wegen bestellen.

(3) Die vom Reichskommissar für das Kreditwesen bestellten Prüfer können von der Gesellschaft Vergütung für ihre Tätigkeit und Ersatz angemessener barer Auslagen beanspruchen.

(4) Die Wahl zum Abschlußprüfer kann die Gesellschafterversammlung auch vor dem Abschluß der Prüfung widerrufen; hat der Reichskommissar für das Kreditwesen Prüfer bestellt, so kann er die Bestellung widerrufen.

(5) § 137 des Aktiengesetzes über die Auswahl der Abschlußprüfer gilt sinngemäß.

§ 3.

Die §§ 138 bis 141 des Aktiengesetzes über das Auskunftsrecht der Abschlußprüfer, den Prüfungsbericht, den Bestätigungsvermerk und die Verantwortlichkeit der Abschlußprüfer gelten sinngemäß. Der Bestätigungsvermerk ist unter den Jahresabschluß zu setzen.

§ 4.

Diese Vorschriften gelten für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 1936 oder später begonnen haben und beginnen. Für Gesellschaften, die eine Bilanzsumme von weniger als 10 000 000 RM. aufweisen, tritt an die Stelle des 1. Januar 1936 der 1. Januar 1937.

Artikel 2.

Die Prüfung der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten in der Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft.

§ 5.

(1) Der Jahresabschluß von Genossenschaften, die Bank- oder Sparkassengeschäfte im Inland betreiben, ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung zu prüfen, bevor er der Generalversammlung zur Beschlußfassung vorgelegt wird. § 1 Abs. 1 Satz 2 gilt sinngemäß.

(2) Die §§ 55 bis 62, 64 und 64a des Genossenschaftsgesetzes gelten sinngemäß.

(3) Für den Bestätigungsvermerk gilt § 140 des Aktiengesetzes sinngemäß. Der Vermerk ist unter den Jahresabschluß zu setzen.

¹ Jetzt „Reichsaufsichtsamt“.

§ 6.

§ 5 gilt für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 1937 oder später begonnen haben oder beginnen und umfaßt Zentralkassen sowie diejenigen Genossenschaften, die eine Bilanzsumme von 5 000 000 RM. und darüber aufweisen. Die Ausdehnung der Prüfungspflicht auch auf Genossenschaften mit einer Bilanzsumme von weniger als 5 000 000 RM. bleibt vorbehalten.

Artikel 3.

Die Prüfer der Jahresabschlüsse von Kreditinstituten in der Rechtsform der Einzelfirma, der offenen Handelsgesellschaft und der Kommanditgesellschaft.

§ 7.

(1) Der Jahresabschluß von Einzelfirmen, offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, die Bank- oder Sparkassengeschäfte im Inland betreiben, ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer zu prüfen, bevor er festgestellt wird.

(2) Die Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses hat in der Regel innerhalb von drei Monaten und, wenn dies aus besonderen Gründen nicht möglich ist, innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres zu erfolgen.

§ 8.

(1) Die Abschlußprüfer werden von den Geschäftsinhabern (den persönlich haftenden Gesellschaftern) bestellt.

(2) Im übrigen gelten § 1 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2, §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sinngemäß. Der Bestätigungsvermerk hat auch das freie Vermögen zu umfassen, wenn es in der Jahresbilanz angegeben ist.

2. Prüfungen nach dem Reichsgesetz über das Kreditwesen.¹

§ 32.

Das Reichsaufsichtsamt ist befugt,

- a) von den der Beaufsichtigung unterliegenden Kreditinstituten jederzeit die Einreichung von Bilanzen sowie von Gewinn- und Verlustrechnungen auch für zurückliegende Stichtage zu verlangen, ferner von ihnen, ihren Inhabern und ihren Organen Auskünfte über alle Geschäftsangelegenheiten zu fordern, die Bücher und Schriften der Kreditinstitute einzusehen, überhaupt alle Prüfungen vorzunehmen oder vornehmen zu lassen, die es zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben für erforderlich hält; über seine Wahrnehmungen kann es den Organen der Kreditinstitute wie auch deren einzelnen Mitgliedern und, falls die Kreditinstitute der besonderen Aufsicht einer Behörde unterstehen, den Aufsichtsbehörden Mitteilungen machen;
- b) an den Generalversammlungen, den sonstigen Mitgliederversammlungen und den Sitzungen der Organe der Kreditinstitute teilzunehmen und in ihnen das Wort zu ergreifen; es kann sich bei der Wahrnehmung dieser Befugnisse vertreten lassen;
- c) die Einberufung von Generalversammlungen und sonstigen Mitgliederversammlungen, die Anberaumung von Sitzungen der Verwaltungs- und Aufsichtsorgane sowie die Ankündigung von Gegenständen zur Beschlußfassung zu verlangen;
- d) von allen Unternehmungen und Personen, die ihren Wohnsitz, Sitz oder den Ort der Leitung im Inland haben, auch wenn diese Unternehmungen und Personen nicht das Kreditgewerbe betreiben, Angaben über den Stand ihrer Zahlungsverpflichtungen und Zahlungsansprüche gegen Unternehmungen und Personen, die ihren Wohnsitz, Sitz oder den Ort der Leitung im Sinne der Devisengesetzgebung im Ausland haben, zu fordern;

¹ In der Fassung v. 25. 9. 1939 (RGBl. I S. 1955).

- e) im Falle dringender Gefahr zur Erfüllung der Zwecke der Beaufichtigung einseitige Anordnungen zu treffen;
- f) unbeschadet der allgemeinen reichsgesetzlichen Vorschriften Grundsätze für die Revisionen und Richtlinien für den Inhalt der Revisionsberichte aufzustellen.

§ 33.

(1) Unternehmungen, die den An- und Verkauf von Wertpapieren für andere (§ 1 Abs. 1 Buchst. b) oder das Depotgeschäft (§ 1 Abs. 1 Buchst. c) betreiben, unterliegen einer regelmäßigen Prüfung dieser Geschäfte.

(2) Das Reichsaufsichtsamt bestimmt Art und Umfang der Prüfung. Der Depotprüfer wird vom Reichsaufsichtsamt oder in seinem Auftrage von anderen Stellen bestellt.¹

§ 34.

(1) Das Reichsaufsichtsamt kann sich zur Durchführung seiner Aufgaben geeigneter Prüfungsorgane bedienen, im Einvernehmen mit dem Reichsbankdirektorium und durch dessen Vermittlung auch der Dienststellen der Reichsbank.

(2) Das Reichsaufsichtsamt kann die ihm nach diesem Gesetz zustehenden Befugnisse mit Zustimmung des Reichswirtschaftsministers ganz oder teilweise auf andere Stellen übertragen. Diese haben sich nach den ihnen vom Reichsaufsichtsamt erteilten Weisungen zu richten und sind ihm für die ordnungsmäßige Ausübung der übertragenen Befugnisse verantwortlich.

§ 35.

Die Kosten, die durch die Prüfung eines Kreditinstituts, durch die Bestellung eines Liquidators oder eine auf Grund des § 32 Buchst. e erfolgte Bestellung einer Aufsichtsperson erwachsen, sind von dem Kreditinstitut dem Reich zu erstatten und auf Verlangen des Reichsaufsichtsamts vorzuschießen. Sie werden wie Reichssteuern von den Finanzämtern zugunsten der Reichskasse eingezogen.

Fünfte Bekanntmachung des Reichskommissars² für das Kreditwesen vom 1. August 1935.³

Auf Grund des § 35 Abs. 2 des Reichsgesetzes über das Kreditwesen vom 5. 12. 1934 — Reichsgesetzbl. I S. 1203 — bestimme ich folgendes:

1. Mit der Depotprüfung bei den Kreditinstituten beauftrage ich in jederzeit widerruflicher Weise die nachfolgenden Wirtschaftsgruppen und Fachgruppen des Kreditwesens:

- a) die Wirtschaftsgruppe Privates Bankgewerbe,
- b) die Wirtschaftsgruppe öffentliche Banken mit Sonderaufgaben,
- c) die Wirtschaftsgruppe öffentlich-rechtliche Kreditanstalten,
- d) die Wirtschaftsgruppe Sparkassen,
- e) den Reichsverband der deutschen landwirtschaftlichen Genossenschaften — Raiffeisen — e. V. (Fachgruppe ländliche Kreditgenossenschaften),
- f) den Deutschen Genossenschaftsverband e. V. (Fachgruppe gewerbliche Kreditgenossenschaften),
- g) die Wirtschaftsgruppe Kreditunternehmungen verschiedener Art.

2. Die Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) bestimmt die Depotprüfer für die ihr ange-schlossenen Institute. Soweit Kreditinstitute einer besonderen Reichs- oder Staatsaufsicht unterliegen, darf die Bestimmung der Depotprüfer nur im Einvernehmen mit der Aufsichtsbehörde erfolgen. Bei Kreditinstituten, die auf Grund gesetzlicher oder satzungsgemä-

¹ S. unten: 5. Bekanntmachung des Reichskommissars für das Kreditwesen, Ziff. 2.

² Jetzt „Reichsaufsichtsamt“.

³ Veröffentlicht im „Reichsanzeiger“ v. 3. 8. 1935, Nr. 179.

mäßiger Vorschrift einer regelmäßigen allgemeinen Revision unterliegen, kann der Prüfer, der diese Revision durchführt, zugleich als Depotprüfer bestimmt werden.

3. Die Depotprüfer müssen von den zu prüfenden Kreditinstituten unabhängig sein sowie die erforderliche Sachkunde und Zuverlässigkeit besitzen. Als Depotprüfer können auch Gesellschaften oder Verbände bestellt werden, von deren Inhabern, Vorstandsmitgliedern oder Geschäftsleitern mindestens einer die erforderliche Sachkunde besitzt. Die Depotprüfer sind als Personen anzusehen, deren sich der Reichskommissar für das Kreditwesen zur Erfüllung seiner Obliegenheiten bedient; falsche Angaben gegenüber dem Prüfer begründen deshalb eine strafbare Handlung gemäß § 49 des Reichsgesetzes über das Kreditwesen. Die Depotprüfer sind zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 41 Abs. 2 des Reichsgesetzes über das Kreditwesen).

4. Ein Kreditinstitut kann einen Depotprüfer ablehnen. In diesem Falle ist dem Reichskommissar für das Kreditwesen unverzüglich zu berichten. Der Reichskommissar entscheidet, ob die Ablehnung berechtigt ist. Er kann die Entscheidung allgemein oder im Einzelfall der Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) überlassen.

5. Die Depotprüfung findet in unregelmäßigen Zeitabständen mindestens einmal im Jahr statt. Den Zeitpunkt der Prüfung bestimmt die Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) oder in deren Auftrag der Depotprüfer. Der Reichskommissar für das Kreditwesen kann für einzelne Kreditinstitute oder einzelne Gruppen von Kreditinstituten einen längeren Prüfungszeitraum festsetzen.

6. Zweck der Depotprüfung ist die Feststellung, ob das Kreditinstitut (einschließlich der Zweigstellen) die gesetzlichen Vorschriften und die Berufsauffassung des Kreditwesens über die Handhabung des Wertpapiergeschäfts beachtet.

Der Prüfer bestimmt nach pflichtgemäßem Ermessen, welche Maßnahmen für diese Feststellung erforderlich sind. Im einzelnen hat der Prüfer die Richtlinien zu beachten, die er von der Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) erhält. Die Richtlinien bedürfen der Genehmigung des Reichskommissars für das Kreditwesen. Grundsätzlich sind einheitliche Richtlinien für das gesamte Kreditgewerbe aufzustellen.¹

7. Über die durchgeführte Depotprüfung haben die Prüfer einen Prüfungsbericht zu erstatten, der eine Aufzeichnung der wesentlichen Prüfungsfeststellungen enthält. Der Prüfungsbericht ist der Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) zuzuleiten, es sei denn, daß Prüfer ein der Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) angeschlossener Prüfungsverband ist. Wietet die Handhabung des Wertpapiergeschäfts des geprüften Kreditinstituts zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß, oder werden Beanstandungen nicht innerhalb einer gesetzten Frist behoben, so ist stets der Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) umgehend eine ausführliche Darstellung der Prüfungsfeststellungen zu geben.

8. Über die Feststellung strafbarer Handlungen oder grober Ordnungswidrigkeiten hat die Wirtschaftsgruppe (Fachgruppe) dem Reichskommissar für das Kreditwesen und — soweit Kreditinstitute einer besonderen Reichs- oder Staatsaufsicht unterliegen — der Aufsichtsbehörde unverzüglich zu berichten. Das gleiche gilt, wenn andere Ordnungswidrigkeiten nicht innerhalb einer angemessenen Frist beseitigt werden. Hiervon abgesehen ist dem Reichskommissar für das Kreditwesen von allen wesentlichen Vorkommnissen Mitteilung zu machen.

9. Hat der Prüfer keine Beanstandungen zu erheben, so ist dem Kreditinstitut eine Bestätigung über die durchgeführte Prüfung auszustellen. Eine Werbung mit dieser Bestätigung oder mit der Tatsache der Depotprüfung ist unzulässig.

10. Die Richtlinien für die Depotprüfung müssen vorschreiben, in welcher Form eine etwaige Erklärung, daß das Kreditinstitut das Wertpapiergeschäft nicht betreibt, abzugeben ist; unrichtige Angaben begründen eine strafbare Handlung (vgl. Ziffer 3).

¹ Die letzte (nicht veröffentlichte) Fassung der Richtlinien Januar 1938; Fassung v. 1936 veröffentlicht *WZ.* 1936, S. 513 ff.

11. Die Richtlinien für die Depotprüfung müssen auch eine Bestimmung über die Prüfungsgebühren enthalten.

12. Eine Depotprüfung ist — ohne Rücksicht darauf, ob ein Kreditinstitut sich im Zustande der Liquidation befindet oder seinen Geschäftsbetrieb eingestellt hat — grundsätzlich so lange durchzuführen, als das Institut das Wertpapiergeschäft betreibt.

13. Die Depotprüfungen auf Grund dieser Vorschriften sind erstmalig spätestens bis 1. 8. 1936 durchzuführen; der Reichskommissar für das Kreditwesen kann Ausnahmen bewilligen.

14. In allen Zweifelsfällen ist die Entscheidung des Reichskommissars für das Kreditwesen einzuholen.

15. Bei Prüfungen, die im besonderen Auftrag des Reichskommissars für das Kreditwesen ausgeführt werden, sind die bei Erteilung des Auftrages gegebenen Weisungen maßgebend.

F. Die Pflichtprüfung der Rabattparvereinigungen.

1. Gesetz über Preisnachlässe (Rabattgesetz) vom 25. 11. 1933 (RGBl. I S. 1011).

§ 4. Die Rabattmarke.

(1) Wer einen Barzahlungsnachlaß gewährt, muß den Nachlaßbetrag sofort vom Preise abziehen oder Gutscheine (Sparmarken, Kassenzettel, Zahlungsabschnitte) ausgeben, die in bar einzulösen sind. Der Umsatz an Waren oder Leistungen, von dem die Einlösung der Gutscheine abhängig gemacht wird, darf auf keinen höheren Betrag als fünfzig Reichsmark festgesetzt werden.

(2) Gutscheine, die von einer Vereinigung Nachlaß gewährender Gewerbetreibender (Rabattparvereine und dgl.) eingelöst werden, dürfen nur ausgegeben werden, sofern sich die Vereinigung alljährlich einer unabhängigen Prüfung durch einen sachverständigen Prüfer unterzieht. Die Prüfung muß sich auf die gesamte Geschäftsgebarung der Vereinigung während der Dauer des Geschäftsjahres erstrecken, insbesondere darauf, daß die Einlösung der ausgegebenen Gutscheine gesichert ist. Der Prüfer muß einen schriftlichen Bericht erstatten, den die Vereinigung ihren Mitgliedern zugänglich zu machen hat. Die Vorschrift des Abf. 1 Satz 2 findet keine Anwendung.

§ 17. Ermächtigung zur Abänderung des Gesetzes.

Der Reichswirtschaftsminister erläßt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Rechts- und Verwaltungsanordnungen. Er kann auch Vorschriften ergänzenden oder abändernden Inhalts erlassen.

2. Bd. zur Durchführung des Gesetzes über Preisnachlässe (Rabattgesetz) vom 21. 2. 1934 (RGBl. I S. 121).

§ 6.

(1) Die im § 4 Abf. 2 des Rabattgesetzes vorgeschriebene Pflichtprüfung hat sich auf die gesamte Geschäftsgebarung der Vereinigung während der Dauer des Geschäftsjahres, insbesondere darauf zu erstrecken, daß die Einlösung der ausgegebenen Gutscheine gesichert ist. Ferner ist darauf zu achten, daß den in den §§ 2, 3 und 4 dieser Verordnung aufgestellten Erfordernissen genügt ist und daß die sachlichen und persönlichen Unkosten möglichst niedrig gehalten werden und zu dem Geschäftsumfang und Aufgabekreis der Vereinigung in einem angemessenen Verhältnis stehen.

(2) Die Prüfung hat für jedes Geschäftsjahr besonders zu erfolgen. Als Geschäftsjahr gilt das Kalenderjahr.

(3) Die Prüfer sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet.

§ 7.

Sachverständige Prüfer im Sinne § 4 Abs. 2 des Rabattgesetzes sind:

- a) die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer oder die Gesellschaften, die in die bei der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer geführte Liste der zur Wirtschaftsprüfertätigkeit zugelassenen Gesellschaften eingetragen sind;
- b) die beeidigten Bücherrevisoren;
- c) die Diplombücherrevisoren;
- d) diejenigen, welche die Prüfung als Diplomkaufmann oder Diplombolkswirt oder eine gleichartige Prüfung bestanden und mindestens ein Jahr lang im Prüfungswesen gearbeitet haben.

§ 8.

Die Prüfung kann auch einem Prüfungsverband von Rabattspartvereinigungen oder einem Revisionsverband gewerblicher Genossenschaften (§ 54 des Genossenschaftsgesetzes) übertragen werden. In diesem Fall muß der Verbandsprüfer die Voraussetzungen zu a, b, c und d des § 7 erfüllen oder eine mehrjährige Tätigkeit als Verbandsprüfer nachweisen. Der Reichswirtschaftsminister kann gegen die Übertragung der Prüfung an einen der im Satz 1 genannten Prüfungsverbände Einspruch erheben. Der Prüfungs- oder Revisionsverband haftet für einen durch eine Pflichtverletzung seines Verbandsprüfers etwa entstehenden Schaden.

Der Reichswirtschaftsminister kann die Vereinigungen zu einem Prüfungsverband zusammenschließen oder einzelne Vereinigungen an einen bereits bestehenden derartigen Verband anschließen, die Rechte und Pflichten der Mitglieder und die übrigen Rechtsverhältnisse des Verbandes regeln und ihn seiner Aufsicht unterstellen.¹

§ 9.

Die Vereinigung hat den Bericht des Prüfers gemäß § 4 Abs. 2 Satz 3 des Rabattgesetzes ihren Mitgliedern dadurch zugänglich zu machen, daß sie ihnen einen Abdruck übersendet oder die Urschrift oder Abschrift in ihren Geschäftsräumen mindestens einen Monat lang auslegt. Der Zeitraum, während dessen der Bericht ausliegt, ist den Mitgliedern schriftlich bekanntzugeben.

§ 10.

(1) Ist die Vereinigung in das Vereins- oder Genossenschaftsregister eingetragen, so hat sie jeweils dem zuständigen Registergericht einen Abdruck des Prüfungsberichtes zu übersenden und mitzuteilen, wann die Prüfung stattgefunden hat. Das Registergericht hat darüber zu wachen, daß die Pflichtprüfung alljährlich stattfindet. Es kann nach Ablauf des Geschäftsjahres den Beteiligten unter Androhung einer Ordnungsstrafe aufgeben, innerhalb einer bestimmten Frist den Bericht einzureichen. Die Vorschriften der §§ 132 bis 139 des Reichsgesetzes über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit gelten entsprechend.

(2) Ist die Vereinigung durch staatliche Verleihung rechtsfähig, so hat sie der zuständigen Verwaltungsbehörde einen Abdruck des Prüfungsberichtes zu übersenden und mitzuteilen, wann die Prüfung stattgefunden hat. Die Vorschriften des Abs. 1 Satz 2 und 3 gelten entsprechend. Wird innerhalb der bestimmten Frist der Verpflichtung nicht genügt, so ist die angeordnete Strafe festzusetzen; gegen die Festsetzung der Ordnungsstrafe ist die Aufsichtsbeschwerde zulässig.

(3) Vereinigungen im Sinne des Abs. 1 haben dem zuständigen Registergericht, Vereinigungen im Sinne des Abs. 2 der zuständigen Verwaltungsbehörde ihren Geschäftsbetrieb unverzüglich anzumelden.

¹ § 8 Abs. 2 eingefügt durch die 3. D. V. zum Gesetz über Preisnachlässe v. 29. 7. 1938 (RGBl. I S. 981).

G. Die Rechnungsablußprüfung der Lagerhausanstalten.

RD. über Orderlager Scheine v. 16. 12. 1931 (RGBl. I S. 763), auf Grund des 5. Teils, Kapitel VI der 3. RD. des Reichspräsidenten v. 6. 10. 31.

§ 9.

Geschäftsprüfung.

(1) Der Lagerhalter hat innerhalb von 6 Monaten nach Abschluß des Geschäftsjahrs der Ermächtigungsbehörde den Rechnungsabluß (Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung) einzureichen. Der Rechnungsabluß ist von einem geeigneten Prüfer nachzuprüfen. Als geeigneter Prüfer kann insbesondere angesehen werden: ein öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer, eine Prüfungsgesellschaft, die in eine von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer zu führende Liste der die Wirtschaftsprüferfähigkeit ausübenden Gesellschaften eingetragen ist, ein genossenschaftlicher Revisionsverband oder ein öffentlich bestellter Buchprüfer.

(2) Die Ermächtigungsbehörde kann jederzeit die Vornahme einer Buch- oder Betriebsprüfung durch einen von ihr bezeichneten Prüfer anordnen, wenn sie die Prüfung aus besonderen Gründen für notwendig hält.

(3) Die Kosten der Prüfung trägt der Lagerhalter.

Zweiter Teil.

Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.**A. Die allgemeinen Vorschriften.****1. Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 6. Oktober 1931.¹**

§ 1. (1) Zur Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse ist der Jahresabluß der von Körperschaften des öffentlichen Rechtes unterhaltenen Betriebe, der Betriebe mit eigener Persönlichkeit des öffentlichen Rechtes, der Unternehmungen, deren Erträgnisse ausschließlich oder überwiegend Körperschaften des öffentlichen Rechtes zufließen, mit Ausnahme der Aktiengesellschaften, unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung nach Ablauf eines jeden Haushalts- oder Geschäftsjahrs durch einen oder mehrere sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer) zu prüfen.

(2) Die Vorschriften des Abs. 1 gelten nicht für die Reichsbank, die Deutsche Gold- und Silbertbank und die Deutsche Reichsbahn-Gesellschaft.

2. Durchführungsverordnung vom 30. März 1933.²

Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.

§ 1. Im Sinne dieser Vorschriften gelten:

1. als „Körperschaften des öffentlichen Rechtes“ auch das Reich und die Länder; ebenso die Träger der Sozialversicherung; nicht dagegen die Religionsgesellschaften (Art. 137 der Reichsverfassung);
2. als „Wirtschaftsbetrieb“ solche Betriebe und Unternehmungen, die überwiegend wirtschaftlichen Zwecken dienen und
 - a) in der Form einer Gesellschaft des Privatrechts mit eigener Rechtspersönlichkeit bestehen oder

¹ RGBl. I S. 562 ff.

² Reichsanzeiger Nr. 77 v. 31. 3. 1933 u. RGBl. I S. 180.

- b) nicht in der Form einer Gesellschaft des Privatrechts bestehen, bei denen aber das Verhältnis zu den Abnehmern ihrer Leistungen oder Waren privatrechtlich geregelt ist, oder
 - c) ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform und auf das Verhältnis zu ihren Abnehmern der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, elektrischer Arbeits- oder Verkehrsleistungen dienen;
3. als von Körperschaften des öffentlichen Rechts „unterhalten“
- a) diejenigen Betriebe, die mit diesen Körperschaften verwaltungsmäßig verbunden sind, und
 - b) diejenigen in privatrechtlicher Form geführten Betriebe, deren Geschäftskapital sich unmittelbar oder mittelbar mit mehr als der Hälfte im Eigentum dieser Körperschaften befindet.

Ausnahmen von der Prüfungspflicht.

§ 2. (1) Die Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand gelten nicht für Betriebe und Unternehmen des Reichs und der Länder sowie für Betriebe und Unternehmen, an denen das Reich oder ein Land unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder deren Reingewinn ganz oder zum Teil dem Reich oder einem Lande zufließt, es sei denn, daß sie keiner Prüfung durch die oberste Prüfungsbehörde des Reichs oder eines Landes oder durch eine mit Zustimmung der obersten Prüfungsbehörde des Reichs oder eines Landes bestimmte Prüfungsgesellschaft unterliegen.¹

(2) Die Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand gelten ferner nicht für:

1. Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien;
2. Betriebe und Unternehmungen der Gemeinden (Gemeindeverbände), die ausschließlich deren Eigenbedarf dienen; das gleiche gilt für Betriebe und Unternehmungen des Reichs und der Länder, die ausschließlich dem Eigenbedarf des Verwaltungszweiges dienen, der sie unterhält;
3. die Staatsbanken und die Deutsche Rentenbank-Kreditanstalt sowie für von ihnen unterhaltene Bankbetriebe;²
4. die staatlichen und kommunalen Sozialbetriebe³ wie die Betriebe des Gesundheitswesens einschließlich der Kranken-, Heil- und Pflegeanstalten, die Kanalisationswerke und Betriebe, die lediglich der Unterbringung und Verpflegung der minderbemittelten Bevölkerung dienen, insbesondere Alters-, Siechen-, Obdachlosenheime, Volks- und Schulküchen;
5. die Unterrichts-, Erziehungs- und Bildungsanstalten;
6. die Betriebe des Markt- und Messewesens, des Versteigerungs- und Verleihungswesens;⁴
7. die Bahnen des allgemeinen Verkehrs und die nebenbahnhähnlichen Kleinbahnen;

¹ Ergänzt durch die 5. DWD. vom 19. 1. 37 (RGBl. I S. 98) mit dem Zusatz: „oder es sich um eine Kreditanstalt handelt“.

² Ziff. 3 aufgehoben durch die 5. DWD.

³ Durch die 4. DWD. (RGBl. I, 1936, S. 715) sind ferner ausgenommen die Wirtschaftsbetriebe der Träger der Reichsversicherung. Im übrigen wird durch diese Verordnung allgemein bestimmt, daß auch bei Betrieben, deren Verhältnisse geordnet sind und deren Betriebsführung einfach und übersichtlich ist, die obersten Landesbehörden ermächtigt sind, anzuordnen, daß die Prüfungen in mehrjährigem Abstand erfolgen.

⁴ Abgeändert durch die 3. DWD. (RGBl. I, 1936, S. 1432). Hiernach haben die Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand keine Geltung für die Betriebe des Versteigerungs- und Verleihungswesens und, sofern es sich nicht um Großbetriebe in Form von Kapitalgesellschaften handelt, die Betriebe des Markt- und Messewesens. Über die Prüfungspflicht der Großbetriebe des Markt- und Messewesens entscheidet in Zweifelsfällen der Reichswirtschaftsminister.

diese Ausnahme gilt jedoch nicht für das nach dem 31. Dezember 1934 beginnende Geschäftsjahr und die nachfolgenden Geschäftsjahre;¹

8. die Gemeindeforsten.

(3) Die unter Reichs- und Staatsaufsicht stehenden öffentlichen Kreditanstalten einschließlich der öffentlichen Spar- und Girokassen sowie die kommunalen Giroverbände können, soweit sie der Reichsaufsicht unterstehen, von der Reichsregierung, soweit sie der Staatsaufsicht unterstehen, von der obersten Landesbehörde mit Zustimmung der Reichsregierung von der Prüfungspflicht oder einzelnen Vorschriften dieser Verordnung befreit werden.²

(4) Die obersten Landesbehörden sind ermächtigt, Betriebe geringen Umfangs im Einzelfalle von der Prüfungspflicht auszunehmen, wenn

1. in ihnen erhebliche Mittel nicht festgelegt sind und
2. die Kosten der Prüfung unverhältnismäßig hoch sein würden.

Soweit von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht wird, haben die Länder für anderweitige geeignete Prüfungen zu sorgen³.

Gemischte Betriebe.

§ 3. Sind Betriebe, die der Prüfungspflicht unterliegen, untrennbar mit solchen vereinigt, die der Prüfungspflicht nicht unterliegen, so finden die Vorschriften auf die Gesamtbetriebe Anwendung, insoweit es die Prüfung der prüfungspflichtigen Teilbetriebe erfordert.

Gesonderte Buchführung der Wirtschaftsbetriebe.

§ 4. Besteht in Betrieben, die der Prüfungspflicht unterliegen, keine auf sie beschränkte Rechnungslegung oder Buchführung, so hat mit dem nach dem Inkrafttreten dieser Verordnung beginnenden neuen Rechnungs- oder Geschäftsjahr eine gesonderte Buchführung zu erfolgen.

§ 5. Der Jahresabschluß der der Prüfung unterliegenden Betriebe soll bis zum Ablauf von drei Monaten nach Schluß des Rechnungs- oder Geschäftsjahres fertiggestellt sein.

Beendigung der Prüfungen.

§ 6. (1) Die Prüfung des Jahresabschlusses soll spätestens bis zum Ablauf von neun Monaten nach Schluß des Rechnungs- oder Geschäftsjahres erfolgt sein.

(2) Die sachverständigen Prüfer (Bilanzprüfer) können bereits vor Schluß des Geschäfts- und Rechnungsjahres Prüfungen vornehmen.

§ 7. (1) Bilanzprüfer im Sinne dieser Vorschriften sind die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer.

(2) Länder, in denen entsprechende öffentlich-rechtliche Prüfungseinrichtungen überörtlicher Art bestehen, die der Aufsicht der obersten Landesbehörde⁴ unterstehen, können mit Zustimmung der Reichsregierung auch diese Prüfungseinrichtungen als Bilanzprüfer zulassen.

¹ Durch die 2. DWD. vom 4. 12. 1935 (RGBl. I, 1935, S. 1418) zur Notverordnung vom 6. 10. 1931 gelten die Bestimmungen über die Freistellung auch für die Geschäftsjahre, die nach dem 31. 12. 1934 und vor dem 1. 1. 1937 begonnen haben. Durch die 6. DWD. vom 24. 12. 1937 (RGBl. I S. 1415) ist die Jahreszahl 1936 durch 1938 ersetzt.

² Abgeändert durch die 5. DWD. vom 19. 1. 1937 (RGBl. I S. 98). Die Wörter: „der Prüfungspflicht oder“ sind in Wegfall gekommen.

³ Durch die 4. DWD. v. 29. 8. 1936 (RGBl. I S. 715) wurde § 2 Abs. 4 Ziff. 2 ergänzt: „Bei sonstigen Betrieben, deren Verhältnisse geordnet sind und deren Betriebsführung einfach und übersichtlich ist, sind die obersten Landesbehörden ermächtigt, anzuordnen, daß die Prüfungen in mehrjährigem Abstand erfolgen; durch die 5. DWD. v. 19. 1. 1937 (RGBl. I S. 98) wurde daran weiter angefügt: „Diese Ermächtigungen gelten nicht für Kreditinstitute der in Abs. 3 bezeichneten Art“.

⁴ Durch die 5. DWD. wurde hier eingefügt: „oder Preußen der Aufsicht des Oberpräsidenten“.

Bestimmung und Beauftragung der Bilanzprüfer.

§ 8. (1) Die zur Vertretung des prüfungspflichtigen Betriebes berufene Stelle hat als Bilanzprüfer denjenigen zu beauftragen, der nach Maßgabe des Abs. 2 hierzu bestimmt wird. Die Bestimmung soll spätestens 6 Monate vor Ablauf des Geschäfts- oder Rechnungsjahres erfolgen.

(2) Der Bilanzprüfer wird bestimmt:

1. für Betriebe, die von einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden,
 - a) falls sie eigene Rechtspersönlichkeit besitzen:
 - von dem Vorstand des Betriebes;
 - sofern ein Aufsichtsorgan besteht:
 - von diesem;
 - b) falls sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen:
 - von dem Vorstand der Gemeinde (des Gemeindeverbandes).
 Die zur Vertretung des Betriebes berufene Stelle hat, bevor sie den Bilanzprüfer beauftragt, der Aufsichtsbehörde der Gemeinde (des Gemeindeverbandes) in jedem Falle anzuzeigen, wer zum Bilanzprüfer bestimmt ist. Die Aufsichtsbehörde kann verlangen, daß innerhalb einer angemessenen Frist ein anderer Bilanzprüfer bestimmt wird. Unterbleibt dies oder hat die Aufsichtsbehörde auch gegen die Bestimmung des neuen Bilanzprüfers Bedenken, so hat sie den Bilanzprüfer selbst zu bestimmen. Die Kosten der Prüfung hat auch in diesem Falle der prüfungspflichtige Betrieb zu tragen.
2. für Betriebe, die von einem Lande oder von diesem gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden:
 - von der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle;
3. für Betriebe, die vom Reich oder von diesem gemeinsam mit einem Lande oder einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden:
 - von der Reichsregierung im Einvernehmen mit der obersten Landesbehörde;
4. für Betriebe der Sozialversicherung:
 - von der obersten Aufsichtsbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle;
5. für alle anderen Betriebe:
 - von den zu ihrer Vertretung berufenen Stellen nach Zustimmung der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle.

(3) Personen oder Prüfungseinrichtungen, auf deren Geschäftsführung ein der Prüfung unterliegender Betrieb maßgebenden Einfluß hat, dürfen weder als Bilanzprüfer bestimmt noch beauftragt werden.

Die Prüfung.

§ 9. (1) Der Bilanzprüfer ist berechtigt, in die Bücher und Schriften und die sonstigen von ihm als erforderlich erachteten Unterlagen des zu prüfenden Betriebes Einsicht zu nehmen. Er kann alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, welche die sorgfältige Erfüllung der ihm obliegenden Prüfungspflicht erfordert.

(2) Soll ein Betrieb oder Unternehmen, das nach § 2 Abs. 1 der Prüfungspflicht nicht unterliegt, auf Grund der Vorschrift des § 3 geprüft werden, so hat der Bilanzprüfer den Beginn der Prüfung der zuständigen obersten Prüfungsbehörde des Reichs oder Landes rechtzeitig vorher anzuzeigen. Diese ist berechtigt, sich an der Prüfung zu beteiligen.

Der Prüfungsbericht.

§ 10. (1) Der Bilanzprüfer hat über die Prüfung schriftlich zu berichten.

(2) Das abschließende Ergebnis dieser Prüfung ist am Schlusse des Berichts zusammenzufassen. Sind wesentliche Einwendungen nicht zu erheben, so ist bei der Zusammenfassung des abschließenden Ergebnisses ausdrücklich festzustellen, daß nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen des Betriebes sowie der erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung und der Jahresabschluss den gesetz-

ichen Vorschriften entsprechen und daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben.

(3) Der Bericht ist von dem Prüfer zu unterzeichnen.

Vorlage des Prüfungsberichts.

§ 11. Der Bilanzprüfer hat den Bericht vorzulegen:

1. hinsichtlich der Betriebe, die von einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden:
dem Auftraggeber und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde;
2. hinsichtlich der Betriebe, die von einem Lande oder von diesem gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden:
der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle, hinsichtlich der gemeinsam unterhaltenen Betriebe auch dem Vorstand der Gemeinde (des Gemeindeverbandes);
3. hinsichtlich der Betriebe, die vom Reich unterhalten werden:
der Reichsregierung oder der von ihr bestimmten Stelle;
hinsichtlich der vom Reich gemeinsam mit einem Lande unterhaltenen Betriebe:
auch der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle und, sofern ein Betrieb gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten wird, auch dem Vorstand der Gemeinde (des Gemeindeverbandes);
4. hinsichtlich der Betriebe der Sozialversicherung:
der obersten Aufsichtsbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle;
5. hinsichtlich der Betriebe, die nach § 2 Abs. 1 der Prüfungspflicht nicht unterliegen, aber auf Grund der Vorschrift des § 3 geprüft werden:
auch der zuständigen obersten Prüfungsbehörde des Reichs oder Landes;
6. hinsichtlich aller anderen Betriebe:
der nach § 8 Abs. 1 Ziff. 5 zur Erteilung der Zustimmung zuständigen obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle und der Körperschaft des öffentlichen Rechts, die den Betrieb unterhält.

Veröffentlichung des Prüfungsergebnisses.

§ 12. (1) Das abschließende Prüfungsergebnis (§ 10 Abs. 2) ist zu veröffentlichen:

1. hinsichtlich der Betriebe, die von einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) oder von einem Lande oder von diesem gemeinsam mit einer Gemeinde (einem Gemeindeverbande) unterhalten werden:
in der ortsüblichen Form nach näherer Bestimmung der Landesregierung;
2. hinsichtlich der Betriebe der Sozialversicherung:
im Reichsarbeitsblatt;
3. in allen anderen Fällen:
im Reichsanzeiger.

(2) Auf Anordnung der Reichsregierung oder einer obersten Landesbehörde hat die Veröffentlichung einzelner Punkte des Prüfungsergebnisses zu unterbleiben, wenn das überwiegende Interesse der Allgemeinheit es erfordert.

Verantwortlichkeit der Bilanzprüfer.

§ 13. Die Vorschriften des § 262 g des Handelsgesetzbuches über die Verantwortlichkeit der Bilanzprüfer finden entsprechende Anwendung.

§ 14. Mit Gefängnis oder mit Geldstrafe wird bestraft:

1. wer als Bilanzprüfer oder als Gehilfe eines Bilanzprüfers über die Feststellungen der Prüfung falsch berichtet oder erhebliche Umstände im Berichte verschweigt;
2. wer entgegen den Vorschriften dieser Verordnung seine Pflicht zur Verschwiegenheit verletzt oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die er bei Wahrnehmung seiner Obliegenheiten erfahren hat, unbefugt verwertet;

3. wer als Aufsichtsratsvorsitzender einer Prüfungsgesellschaft oder als sein Stellvertreter die durch Einsicht eines Berichts erlangten Kenntnisse verwertet, ohne daß es die Erfüllung der Überwachungspflicht des Aufsichtsrats erfordert.

§ 15. Die Vorschriften des Fünften Teils Kapitel VIII der Dritten Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zur Bekämpfung politischer Ausschreitungen vom 6. Oktober 1931 und dieser Verordnung treten mit Wirkung vom 31. März 1933 ab in Kraft.

§ 16. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat erstmals nach Ablauf des beim Inkrafttreten dieser Verordnung laufenden Rechnungs- oder Geschäftsjahrs zu erfolgen.

B. Die wichtigsten Sonderregelungen für bestimmte Wirtschaftszweige.¹

1. Die Pflichtabschlussprüfung der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten.²

Um eine einheitliche Handhabung der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand vom 30. März 1933 (RGBl. I S. 180) bei den öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten sicherzustellen, erlaube ich von Aufsicht wegen, nach folgenden Richtlinien zu verfahren:

1. Kreis der prüfungspflichtigen Betriebe.

(1) Prüfungspflichtige Betriebe im Sinne der Durchführungsverordnung sind sämtliche meiner Aufsicht unterstehenden öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten, gleichviel welchen Versicherungsweig sie betreiben.

(2) Von der im § 2 Abs. 4 der Durchführungsverordnung gegebenen Ermächtigung, Betriebe geringen Umfangs im Einzelfall von der Prüfungspflicht auszunehmen, beabsichtige ich, für die öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten keinen Gebrauch zu machen.

2. Auswahl der Bilanzprüfer im allgemeinen.

(1) Bilanzprüfer im Sinne der Durchführungsverordnung sind die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer (§ 7 Abs. 1). Bei deren Auswahl ist darauf zu achten, daß möglichst weite Kreise dieses Berufsstandes berücksichtigt werden. Wenn, wie mir berichtet wird, von anderer Seite den Anstalten lediglich drei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als geeignete Wirtschaftsprüfer vorgeschlagen worden sind, so halte ich es — unbeschadet des Umstandes, daß ich gegen die Geeignetheit dieser Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Einwendungen nicht zu erheben habe — für bedenklich, den Kreis der für die öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten in Betracht kommenden Wirtschaftsprüfer in dieser Weise einzuengen, zumal sich bei diesen Gesellschaften nach meiner Erfahrung die Prüfungsaufträge auch von anderen Wirtschaftsunternehmungen mehren. Eine solche Zusammenfassung der Pflichtprüfungen bei einigen wenigen Prüfungsunternehmungen würde der von der Pflichtprüfung erwarteten gegenseitigen Befruchtung der Wirtschaftszweige untereinander hinderlich sein; sie steht im übrigen mit dem Gedanken einer möglichst gleichmäßigen Heranziehung der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer zur Pflichtprüfung im Widerspruch und birgt zudem die Gefahr in sich, daß die einzelne Prüfung unter der großen Arbeitsbelastung der mit der Prüfung beauftragten Stellen leidet.

(2) Ich beabsichtige deshalb, die Erteilung meiner Zustimmung zur Beauftragung einer dieser drei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorläufig nur dann in Erwägung zu ziehen, wenn die Versicherungsanstalt von der betreffenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bereits in früheren Jahren geprüft worden ist oder wenn sonstige sichhaltige Gründe vorliegen.

¹ Sie beruhen auf landesrechtlicher Grundlage; die hier wiedergegebenen Erlasse stellen primär preußisches Landesrecht dar.

² Erlaß des M.f.Wi.u.N. Nr. II 19401/33 Schmö. vom 13. 9. 1933 (MBlBl. S. 482).

3. Bestimmung der Bilanzprüfer im Einzelfall.

(1) Die Bestimmung der Bilanzprüfer hat bei sämtlichen meiner Aufsicht unterstehenden Versicherungsanstalten gemäß § 8 Abs. 2 Ziff. 5 der Durchführungsverordnung zu erfolgen. Die von einigen Anstalten geäußerte Ansicht, daß der Bilanzprüfer bei ihnen nach Ziff. 1 der genannten Vorschrift (in Verbindung mit § 1 Nr. 3a der Durchführungsverordnung) zu bestimmen sei, weil sie von einer Gemeinde bzw. einem Gemeindeverband „unterhalten“ würden, geht von unzutreffenden Voraussetzungen aus. Mögen auch zwischen einzelnen Anstalten und Gemeinden bzw. Gemeindeverbänden gewisse Beziehungen bestehen, so begründen diese Beziehungen doch noch keine verwaltungsmäßige Verbundenheit der Anstalten mit diesen Körperschaften im Sinne der Durchführungsverordnung.

(2) Der Bilanzprüfer ist demzufolge von den zur Vertretung der Anstalten berufenen Stellen zu bestimmen, nachdem vorher meine Zustimmung eingeholt worden ist.

(3) Um die Möglichkeit zu haben, Ermittlungen über die Eignung des in Aussicht genommenen Bilanzprüfers anzustellen, ersuche ich, mir diesen jeweils alsbald, nachdem sich die zur Vertretung der Anstalt berufene Stelle über die Person des Bilanzprüfers schlüssig geworden ist, namhaft zu machen und dabei folgende Unterlagen vorzulegen:

- a) einen Bericht über den Bildungsgang des Bilanzprüfers (unter besonderer Berücksichtigung etwaiger versicherungstechnischer Kenntnisse), seine bisherige Tätigkeit sowie über seine etwaigen früheren oder gegenwärtigen Beziehungen zur Anstalt bzw. zu anderen Versicherungsunternehmungen;
 - b) eine unter Berufung auf seinen Diensteid abzugebende Erklärung des Bilanzprüfers darüber, daß er arischer Abstammung im Sinne der Richtlinien zu § 1a Abs. 3 des Reichsbeamtengesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juni 1933 (RGBl. I S. 433) vom 8. August 1933 (RGBl. I S. 575) ist oder daß auf ihn, falls er Beamter wäre, § 3 Abs. 2 des Gesetzes zur Wiederherstellung des Berufsbeamtentums vom 7. April 1933 (RGBl. I S. 175) zutreffen würde, sowie ferner darüber, daß er sich nicht in kommunistischem Sinne betätigt hat; bei Prüfungsgesellschaften ist diese Erklärung von denjenigen Personen abzugeben, welche für die Prüfung bei der Anstalt verantwortlich zeichnen;
 - c) bei Prüfungsgesellschaften außerdem die drei letzten Jahresabschlüsse der Gesellschaft soweit vorhanden.
- (4) Da die Bestimmung des Bilanzprüfers gemäß § 8 Abs. 1 der Durchführungsverordnung spätestens sechs Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen soll, ersuche ich, mir die vorstehenden Angaben künftig bis spätestens 15. Mai jedes Jahres zu machen. (Wegen der Übergangsvorschriften für das laufende Rechnungsjahr vgl. unter Nr. 9.)

4. Beginn der Prüfung.

Um zu vermeiden, daß sich die Prüfungsarbeiten auf einen verhältnismäßig kurzen Zeitraum zusammendrängen, empfehle ich, mit dem Beginn der Prüfung nicht bis nach Schluß des Geschäftsjahres oder gar bis zur Fertigstellung des Jahresabschlusses zu warten, sondern für eine rechtzeitige Vorbereitung der abschließenden Prüfungsarbeiten Sorge zu tragen. Ich verweise hierzu auf § 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung, wonach der Bilanzprüfer bereits vor Schluß des Geschäftsjahres Prüfungen vornehmen kann.

5. Umfang der Prüfung.

Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung und des Jahresberichts zu prüfen. Die Prüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Bestandaufnahme und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern muß sich darauf erstrecken, ob die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gewahrt und die Vorschriften innegehalten sind, die über die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Jahresberichts in

Gesetzen und Verordnungen getroffen oder von der Aufsichtsbehörde erlassen sind (vgl. § 57 HGB.). Darüber hinaus hat die Prüfung die Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Anstalt zu umfassen.

6. Prüfungsbericht.

(1) Nach Abschluß der Prüfungsarbeiten hat der Bilanzprüfer einen schriftlichen Prüfungsbericht zu erstatten, in dem über das Ergebnis der Prüfung zu berichten ist. Dabei sind die Geschäftsvorgänge im einzelnen so eingehend zu behandeln, daß die Stellen, denen der Bericht vorzulegen ist, umfassend unterrichtet werden und an Hand des Berichts zu einer eigenen Stellungnahme in der Lage sind.

(2) Um Ergänzungen der Prüfung und des Berichts zu vermeiden, haben die Anstalten den Bilanzprüfer vor Beginn der Prüfung darauf hinzuweisen, daß es vom Standpunkt der Aufsicht zweckmäßig und erwünscht ist, wenn in seinem Bericht mindestens folgende Punkte näher behandelt werden:

- a) Gang der Prüfung unter Angabe, ob und während welcher Zeit der Bilanzprüfer Gelegenheit hatte, sich laufend über die den einzelnen Buchungen zugrundeliegenden Geschäftsvorgänge zu unterrichten und sie auf ihre rechnerische und buchmäßige Richtigkeit sowie auf ihre Zweckmäßigkeit zu beurteilen, oder ob die Prüfung erst an Hand der schon fertiggestellten Rechnungsunterlagen vorgenommen ist. Eine Verpflichtung, etwa sämtliche Geschäftsvorgänge auf ihre Zweckmäßigkeit zu untersuchen, soll dem Bilanzprüfer hiermit nicht auferlegt werden, vielmehr muß es grundsätzlich seinem pflichtgemäßen Ermessen überlassen bleiben, inwieweit er im Zusammenhang mit der Prüfung der Buchungen und der Bilanzierung auch eine Äußerung über die Zweckmäßigkeit wichtiger und bedeutungsvoller Geschäftsvorgänge für erforderlich hält.
- b) Umfang der erfolgten Nachprüfung des Vermögens, der Verbindlichkeiten und Rücklagen; bei letzteren würden im wesentlichen solche Posten in Frage kommen, deren Bemessung nicht nach einem genehmigten Geschäftsplan erfolgt, also z. B. die Schadenreserve und die Prämienüberträge in der Sachversicherung.
- c) Anlage des Vermögens unter Beurteilung, ob sie den Bestimmungen der Satzung, den gesetzlichen Vorschriften und den (dem Prüfer bekanntzumachenden) Anordnungen der Aufsichtsbehörde entspricht.
- d) Bewertung der einzelnen Posten des Vermögens und der Verbindlichkeiten. Hierzu würde auch eine Stellungnahme zu dem Wert des eigenen Grundbesitzes sowie zu der Sicherheit der Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden gehören.
- e) Einbringlichkeit der Außenstände bei Vertretern sowie bei Versicherungsnehmern, wobei, sofern eine Uneinbringlichkeit angenommen wird, zu untersuchen wäre, inwieweit andere Posten (z. B. Prämienreserve, Prämienüberträge, Verwaltungsrücklage) dadurch berührt werden.
- f) Liquidität der Anstalt.
- g) Geschäftsverlauf, auch in der Rückversicherung.
- h) Angaben über etwaige versicherungsfremde Geschäfte.
- i) Beziehungen zu anderen Unternehmungen, besonders zu Sparkassen und anderen öffentlichen Kreditanstalten.

(3) Auch ist in dem Bericht auf die allgemeine Betriebsorganisation, besonders auf die Kontrollmaßnahmen innerhalb des Anstaltsbetriebes, einzugehen und festzustellen, inwieweit Bemängelungen früherer Prüfungen Rechnung getragen ist. Anstände des Prüfers, die vom Standpunkt der Aufsicht bemerkenswert erscheinen, sind, auch wenn sie im Verlauf der Prüfung behoben werden, besonders zu vermerken. Die Erläuterung der Bilanz hat, soweit tunlich, den Stand der einzelnen Posten zu Beginn des Geschäftsjahres, Veränderungen im Laufe des Geschäftsjahres und den Stand am Schluß des Geschäftsjahres erkennen zu lassen.

(4) Im übrigen bleibt es selbstverständlich dem sachverständigen Ermessen des Bilanzprüfers überlassen, noch auf weitere Punkte, die er für wesentlich hält, in seinem Bericht näher einzugehen.

7. Abschließendes Prüfungsergebnis.

(1) Bei der nach § 10 Abs. 2 der Durchführungsverordnung festzustellenden Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses sind hinter „Jahresabschluss“ noch die Worte „sowie der Jahresbericht“ einzufügen.

(2) Das abschließende Prüfungsergebnis ist grundsätzlich in alle Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses aufzunehmen. Dabei sind etwaige vom Bilanzprüfer vorgenommene Abweichungen auch in diesen Veröffentlichungen und Vervielfältigungen zu berücksichtigen. Die Entscheidung darüber, ob aus Gründen des überwiegenden Allgemeininteresses die Veröffentlichung einzelner Punkte des Prüfungsergebnisses unterbleiben kann, behalte ich mir im Einzelfall vor (vgl. § 12 Abs. 2 der Durchführungsverordnung).

8. Vorlage des Prüfungsberichts.

(1) Der Bilanzprüfer hat den Prüfungsbericht der zuständigen Aufsichtsbehörde (in drei Exemplaren) und der Anstalt vorzulegen.

(2) Die Aufsichtsbehörde hat den Prüfungsbericht (in zwei Exemplaren) mit ihrer eigenen Stellungnahme an mich weiterzugeben.

(3) Soweit die Anstalten meiner Aufsicht unmittelbar unterstehen, hat der Bilanzprüfer den Prüfungsbericht mir (in zwei Exemplaren) unmittelbar vorzulegen.

9. Übergangsbestimmung.

Da die Prüfung des Jahresabschlusses gemäß § 16 der Durchführungsverordnung erstmalig nach Ablauf des am 31. März 1933 laufenden Geschäftsjahres zu erfolgen hat, erlaube ich ergebenst, mir diejenigen Bilanzprüfer, die zur Prüfung dieses Jahresabschlusses bestimmt werden sollen, bis spätestens zum 15. Oktober d. J. zu benennen und die nach Ziff. 3 dieses Erlasses erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

10. Schlußbestimmungen.

(1) Die der Revisionsstelle des Verbandes öffentlicher Lebensversicherungsanstalten in Deutschland durch den Runderlaß des Ministers des Innern vom 7. Februar 1928 — I d 134 MBl. S. 119) — übertragene aufsichtsbehördliche Prüfung der öffentlich-rechtlichen Lebensversicherungsanstalten kommt mit Ablauf dieses Jahres in Fortfall. Dem Verband öffentlicher Lebensversicherungsanstalten bleibt es jedoch unbenommen, die von ihm im Verbandsinteresse für erforderlich erachteten Prüfungen auch weiterhin durch seine Revisionsstelle bei den einzelnen Lebensversicherungsanstalten vornehmen zu lassen. Ich behalte mir vor, die auf Grund dieser Prüfungen erstatteten Berichte einzufordern.

(2) Abdruck dieses Erlasses sowie sämtlicher in Zukunft ergehenden Erlasse und Verfügungen, die die Prüfung betreffen, sind dem Bilanzprüfer vor Beginn der Prüfung vorzulegen. Ihre Vorlage ist in dem Prüfungsbericht zu vermerken.

2. Die Pflichtprüfung der öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute.¹

Nach § 2 Abs. 3 der Durchführungsverordnung vom 30. März 1933 zur Notverordnung vom 6. Oktober 1931 über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand (RGBl. I S. 180) unterliegen auch die unter Staatsaufsicht stehenden öffentlichen Kreditanstalten einschließlich der öffentlichen Spar- und Girokassen sowie die kommunalen Giroverbände der Prüfungspflicht gemäß den Bestimmungen der genannten Verordnung,

¹ Erl. d. Pr. M. f. Wi. u. A. v. 29. 11. 1933, Nr. II 25078/33 (MBl. Nr. 29 v. 13. 12. 1933).

sofern die oberste Landesbehörde nicht mit Zustimmung der Reichsregierung ausdrücklich die Befreiung von der Prüfungspflicht oder einzelnen Vorschriften der Verordnung auspricht.

Indem ich mir eine besondere Regelung für die Sparkassen vorbehalte, bemerke ich, daß ich die im § 2 Abs. 3 der genannten Verordnung gegebenen Befreiungsmöglichkeiten bei den Sparkassen- und Giroverbänden sowie deren Anstalten (Girozentralen, BauSparkassen) und bei den kommunalen Bankinstituten (Landesbanken, Provinzialbanken, Landes- kreditanstalten, Provinzial-Hilfskassen, Kreis- und Stadtbanken) nicht anzuwenden beabsichtige.

Um eine einheitliche Handhabung der genannten Verordnung sicherzustellen, ersuche ich von Aufsichts wegen, bei den Sparkassen- und Giroverbänden und deren Anstalten sowie bei den kommunalen Bankinstituten nach folgenden Richtlinien zu verfahren:

1. Kreis der prüfungspflichtigen Betriebe.

Prüfungspflichtige Betriebe im Sinne der Durchführungsverordnung und dieses Erlasses sind die meiner Aufsicht unterstehenden Sparkassen- und Giroverbände sowie deren Anstalten (Girozentralen, BauSparkassen usw.) und die kommunalen Bankinstitute (Landesbanken, Landeskreditanstalten, Provinzial-Hilfskassen, Provinzialbanken bzw. Gemeinschaftsbanken, Kreisbanken und Stadtbanken). Von der im § 2 Abs. 4 der Durchführungsverordnung gegebenen Ermächtigung, Betriebe geringen Umfangs im Einzelfalle von der Prüfungspflicht auszunehmen, beabsichtige ich, für die vorgenannten Verbände und Bankanstalten keinen Gebrauch zu machen.

2. Auswahl der Bilanzprüfer im allgemeinen.

Bilanzprüfer im Sinne der Durchführungsverordnung sind die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer (§ 7 Abs. 1). Bei deren Auswahl ist darauf zu achten, daß sie besondere Eignung für die Prüfung nachweisen.

3. Bestimmung der Bilanzprüfer im Einzelfalle.

Die Bestimmung der Bilanzprüfer hat bei den unter Nr. 1 genannten Verbänden und Bankinstituten gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 5 der Durchführungsverordnung zu erfolgen. Es ist demnach die zur Vertretung des Verbandes bzw. der Bank berufene Stelle nach Zustimmung der Aufsichtsbehörde berechtigt und verpflichtet, einen Bilanzprüfer mit der Prüfung zu beauftragen. Wer die „zur Vertretung berufene Stelle“ ist, ist nach der Satzung zu entscheiden. Zuständig ist die Stelle, die nach der Satzung berufen ist, die Anstalt usw. nach außen hin zu vertreten. In der Regel wird dies der Verbandsvorsteher bzw. der Vorstand (Direktorium usw.) sein.

Die Verordnung vom 30. März 1933 geht grundsätzlich davon aus, daß, sofern ein Aufsichtsorgan besteht, dieses bei der Bestimmung des Bilanzprüfers zu beteiligen ist. Im Hinblick hierauf wird Wert darauf zu legen sein, daß der Vorstand oder das Direktorium, soweit sie den Bilanzprüfer zu bestimmen haben, dem Aufsichtsorgan (Verwaltungsrat usw.) Gelegenheit zur Äußerung über den von ihnen in Aussicht genommenen Bilanzprüfer geben.

Von der Innehaltung des vorstehenden Absatzes kann für die Prüfung des Jahresabschlusses 1933 im Hinblick auf die Kürze der zur Verfügung stehenden Zeit ausnahmsweise Abstand genommen werden.

Für die Beauftragung des in Aussicht genommenen Bilanzprüfers ist gemäß § 8 Abs. 2 Nr. 5 meine vorherige Zustimmung einzuholen.

Um die Möglichkeit zu haben, Ermittlungen über die Eignung des in Aussicht genommenen Bilanzprüfers anzustellen, ersuche ich, mir diesen jeweils alsbald, nachdem sich die zur Vertretung der Anstalt berufene Stelle über die Person des Bilanzprüfers schlüssig geworden ist, namhaft zu machen. Die Stellungnahme des Aufsichtsorgans (Verwaltungsrat usw.) ist dabei mitzuteilen.

Dem Berichte sind folgende Unterlagen beizufügen:

- a) ein Bericht über den Bildungsgang des Bilanzprüfers, seine bisherige Tätigkeit sowie über seine etwaigen früheren oder gegenwärtigen Beziehungen zu dem zu prüfenden Verbands bzw. dem zu prüfenden Bankinstitute;
- b) eine unter Berufung auf seinen Dienstleid abzugebende Erklärung des Bilanzprüfers darüber, daß er arischer Abstammung im Sinne der Richtlinien zu § 1a Abs. 3 des Reichsbeamtenengesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 30. Juni 1933 (RGBl. I S. 433), vom 8. August 1933 (RGBl. I S. 575) ist oder daß auf ihn, falls er Beamter wäre, § 3 Abs. 2 des Gesetzes zur Wiederherstellung des Berufsbeamtentums vom 7. April 1933 (RGBl. I S. 175) zutreffen würde, sowie ferner darüber, daß er sich nicht im kommunistischen Sinne betätigt hat; bei Prüfungsgesellschaften ist diese Erklärung von denjenigen Personen abzugeben, welche für die Prüfung bei der Anstalt verantwortlich zeichnen;
- c) bei Prüfungsgesellschaften außerdem, soweit vorhanden, die drei letzten Jahresabschlüsse der Gesellschaft.

Da die Bestimmung des Bilanzprüfers gemäß § 8 Abs. 1 der Durchführungsverordnung spätestens sechs Monate vor Ablauf des Geschäftsjahres erfolgen soll, ersuche ich, mir die vorstehenden Angaben künftig bis spätestens zum 15. Mai i. J. zu machen (wegen der Übergangsvorschriften für das laufende Rechnungsjahr vgl. unter Nr. 9).

4. Beginn der Prüfung.

Um zu vermeiden, daß sich die Prüfungsarbeiten auf einen verhältnismäßig kurzen Zeitraum zusammendrängen, empfehle ich, mit dem Beginn der Prüfung nicht bis nach Schluß des Geschäftsjahres oder gar bis zur Fertigstellung des Jahresabschlusses zu warten, sondern für eine rechtzeitige Vorbereitung der abschließenden Prüfungsarbeiten Sorge zu tragen. Ich verweise hierzu auf § 6 Abs. 2 der Durchführungsverordnung, wonach der Bilanzprüfer bereits vor Schluß des Geschäftsjahres Prüfungen vornehmen kann. Das gilt insbesondere für die Depotprüfung.

5. Umfang der Prüfung.

Die Prüfung hat sich auf die gesamte Geschäftsführung und auf die wirtschaftlichen Verhältnisse zu erstrecken. Bei der Prüfung der Geschäftsführung ist die Innehaltung der Bestimmungen der Satzung, der gesetzlichen Vorschriften und der (dem Prüfer bekanntzumachenden) Anordnungen der Aufsichtsbehörde zu beachten.

Der Jahresabschluß ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Jahresberichtes zu prüfen. Die Prüfung darf sich nicht darauf beschränken, ob der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Bestandaufnahme und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern muß sich darauf erstrecken, ob die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Finanzierung gewahrt und die Vorschriften innegehalten sind, die über die Aufstellung des Jahresabschlusses und des Jahresberichtes in Gesetzen und Verordnungen getroffen oder von der Aufsichtsbehörde erlassen sind.

6. Prüfungsbericht.

Nach Abschluß der Prüfungsarbeiten hat der Bilanzprüfer einen schriftlichen Prüfungsbericht zu erstatten, in dem über das Ergebnis der Prüfung zu berichten ist. Dabei sind die Geschäftsgänge im einzelnen so eingehend zu behandeln, daß die Stellen, denen der Bericht vorzulegen ist, umfassend unterrichtet werden, und an Hand des Berichtes zu einer eigenen Stellungnahme in der Lage sind.

Um Ergänzungen der Prüfung und des Berichtes zu vermeiden, ist der Bilanzprüfer vor Beginn der Prüfung darauf hinzuweisen, daß es vom Standpunkt der Aufsicht zweckmäßig und erwünscht ist, wenn in seinem Berichte mindestens folgende Punkte näher behandelt werden:

- a) Gang der Prüfung unter Angabe, ob und während welcher Zeit der Bilanzprüfer Gelegenheit hatte, sich laufend über die den einzelnen Buchungen zugrundeliegenden Geschäftsvorgänge zu unterrichten und sie auf ihre rechnerische und buchmäßige Richtigkeit sowie auf ihre Zweckmäßigkeit zu beurteilen, oder ob die Prüfung erst an Hand der schon fertigestellten Rechnungsunterlagen vorgenommen ist. Eine Verpflichtung, etwa sämtliche Geschäftsvorgänge auf ihre Zweckmäßigkeit zu untersuchen, soll dem Bilanzprüfer hiermit nicht auferlegt werden, vielmehr muß es grundsätzlich seinem pflichtgemäßen Ermessen überlassen bleiben, inwieweit er im Zusammenhang mit der Prüfung der Buchungen und der Bilanzierung auch eine Äußerung über die Zweckmäßigkeit wichtiger und bedeutungsvoller Geschäftsvorgänge für erforderlich hält.
- b) Umfang der erfolgten Nachprüfung des Vermögens, der Verbindlichkeiten und Rücklagen.
- c) Vermögenslage unter besonderer Beurteilung, ob die Bestimmungen der Satzung, der gesetzlichen Vorschriften und der (dem Prüfer bekanntzumachenden) Anordnungen der Aufsichtsbehörde innegehalten sind. Bewertungsgrundlagen. Vorhandene Risiken; soweit es der Übersicht halber notwendig ist, sind die Kredite in einem besonderen Teil des Berichtes zu behandeln.
- d) Wirtschaftlichkeit (einschließlich der Zinspolitik) und Rentabilität.
- e) Pfandbestellungen und Sicherungsübereignungen, Verbindlichkeiten aus der Begabung von Wechseln und Schecks sowie alle Eventualverbindlichkeiten.
- f) Liquidität.
- g) Geschäftsverlauf.
- h) Verwahrung und Verwaltung eigener und fremder Werte.
 - i) Bezüge der Mitglieder des Vorstandes und der Mitglieder des Aufsichtsrates (Verwaltungsrat) (Gehalt, Vergütungen, die in einem Anteil am Jahresgewinn bestehen, Aufwandsentschädigungen, Provisionen, Nebenleistungen jeder Art).
 - k) Kredite an Mitglieder des Vorstandes und Mitglieder des Aufsichtsrates sowie deren Bedingungen.
 - l) Besondere Angaben über etwaige satzungswidrige Geschäfte.
- m) Beziehungen zu anderen Unternehmungen, besonders zu Sparkassen und anderen öffentlichen wie privaten Bankinstituten.

Auch ist in dem Bericht auf die allgemeine Betriebsorganisation, besonders auf die Kontrollmaßnahmen innerhalb des Betriebs, einzugehen und festzustellen, inwieweit Bemängelungen früherer Prüfungen Rechnung getragen ist. Anstände des Prüfers, die vom Standpunkt der Aufsicht bemerkenswert erscheinen, sind, auch wenn sie im Verlauf der Prüfung behoben werden, besonders zu vermerken. Die Erläuterung der Bilanz hat, soweit tunlich, den Stand der einzelnen Posten zu Beginn des Geschäftsjahres, Veränderungen im Laufe des Geschäftsjahres und den Stand am Schluß des Geschäftsjahres erkennen zu lassen.

Im übrigen bleibt es selbstverständlich dem sachverständigen Ermessen des Bilanzprüfers überlassen, noch auf weitere Punkte, die er für wesentlich hält, in seinem Bericht näher einzugehen.

7. Abschließendes Prüfungsergebnis.

Bei der nach § 10 Abs. 2 der Durchführungsverordnung festzustellenden Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses sind hinter: „Jahresabschluss“ noch die Worte „sowie der Jahresbericht“ einzufügen.

Das abschließende Prüfungsergebnis ist grundsätzlich in alle Veröffentlichungen und Verbriefungen des Jahresabschlusses aufzunehmen. Dabei sind etwaige vom Bilanzprüfer vorgenommene Abweichungen auch in diesen Veröffentlichungen und Verbriefungen zu berücksichtigen. Die Entscheidung darüber, ob aus Gründen des über-

wiegenden Allgemeininteresses die Veröffentlichung einzelner Punkte des Prüfungsergebnisses unterbleiben kann, behalte ich mir im Einzelfall vor (vgl. § 12 Abs. 2 der Durchführungsverordnung).

8. Vorlage des Prüfungsberichts.

Der Bilanzprüfer hat den Prüfungsbericht der zuständigen Aufsichtsbehörde (in drei Exemplaren) und der geprüften Anstalt usw. vorzulegen.

Die Aufsichtsbehörde hat dem Prüfungsbericht (in einem Exemplar) mit ihrer eigenen Stellungnahme alsbald an mich weiterzugeben. Nach spätestens weiteren drei Monaten hat die Aufsichtsinstanz zu berichten, in welcher Weise die etwaigen Beanstandungen durchgeführt worden sind.

9. Übergangsbestimmung.

Da die Prüfung des Jahresabschlusses gemäß § 16 der Durchführungsverordnung erstmalig nach Ablauf des am 31. März 1933 laufenden Geschäftsjahres zu erfolgen hat, erlaube ich ergebenst, mir diejenigen Bilanzprüfer, die zur Prüfung dieses Jahresabschlusses bestimmt werden sollen, bis spätestens zum 31. Dezember d. J. zu benennen und die nach Ziffer 3 dieses Erlasses erforderlichen Unterlagen vorzulegen.

10. Schlußbestimmungen.

Abdruck dieses Erlasses sowie sämtlicher in Zukunft ergehender Erlasse und Verfügungen, die die Prüfung betreffen, sind dem Bilanzprüfer vor Beginn der Prüfung vorzulegen. Ihre Vorlage ist in dem Prüfungsbericht zu vermerken.

Soweit Kreis- und Stadtbanken in der Form von Aktiengesellschaften betrieben werden, regeln sich die jährlich durch Bilanzprüfer vorzunehmenden Revisionen nach den Bestimmungen des Art. VI im Ersten Teil der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über Steuer-Amnestie vom 19. September 1931 (RGBl. I S. 493). Ich erlaube die Herren Regierungspräsidenten darauf hinzuwirken, daß geeignete Bilanzprüfer bestellt werden. Auch die Prüfungsberichte über diese Aktiengesellschaften sind mir alsbald nach Erstattung unter Beachtung der Bestimmungen in Nr. 8 Abs. 2 dieses Erlasses vorzulegen.

3. Die Pflichtprüfungen der öffentlichen Sparkassen.¹

Durch meinen Kundenerlaß vom 17. Januar 1934 — II 559 Sp. — hatte ich das Prüfungswesen der öffentlichen Sparkassen vorläufig geordnet und mir gleichzeitig eine abschließende Regelung für den Zeitpunkt vorbehalten, in dem eine hinreichende Übersicht über die Auswirkung der bisherigen Bestimmungen und die in der Praxis gesammelten Erfahrungen möglich sein würde. Nachdem diese Voraussetzung nunmehr erfüllt ist, bestimme ich für die Prüfung der öffentlichen Sparkassen zusammenfassend folgendes:

Die Prüfungstätigkeit gehört zu den wesentlichen Bestandteilen der Sparkassenaufsicht; sie obliegt mithin grundsätzlich den Sparkassen-Aufsichtsbehörden, die sowohl für die ordnungsmäßige Vornahme der einzelnen Prüfungen wie auch für die Erledigung der Prüfungserinnerungen verantwortlich sind. Da den Sparkassen-Aufsichtsbehörden Kräfte, die für die Durchführung der Prüfungen geeignet wären, vielfach nicht in hinreichender Zahl zur Verfügung stehen, haben sie sich bisher schon weitgehend der Mitarbeit der provinziellen Sparkassen- (und Giro-)verbände bzw. der bei diesen eingerichteten Prüfungsstellen bedient. Dieses Verfahren, das sich allgemein bewährt hat, ist auch künftig beizubehalten; die Sparkassen- (und Giro-)verbände bzw. ihre Prüfungsstellen werden damit insoweit zu Hilfsorganen der Sparkassen-Aufsichtsbehörden.

Ein enges und vertrauensvolles Zusammenwirken der Sparkassen-Aufsichtsbehörden mit dem Verbandsvorsteher des zuständigen Sparkassen- (und Giro-)verbandes bzw. dem

¹ Erl. des RuPrW. v. 2. 2. 1937, I 30384/36.

Wirtschaftsprüfer. N. F. Heft 7.

Leiter der Prüfungsstelle, wie es sich zu meiner Genugtuung schon durchweg herausgebildet hat, bietet die beste Gewähr für eine nutzbringende Gestaltung der Prüfungen und damit für die Sicherstellung eines einwandfreien Geschäftsgebarens der Sparkassen. Hieraus ergibt sich, daß die Sparkassen-Aufsichtsbehörden regelmäßig den zuständigen Sparkassen- (und Giro-)verband mit der Durchführung der Sparkassenprüfungen betrauen werden. Gleichwohl können in Einzelfällen, die dies zweckmäßig erscheinen lassen, auch andere Stellen, z. B. Treuhandgesellschaften oder sonstige öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer, zur Vornahme von Prüfungen herangezogen werden; dies wird sich u. a. dann empfehlen, wenn bei einer Prüfung bestimmte Sonderfragen behandelt oder vergleichende Feststellungen getroffen werden sollen. Zweck Sicherung einer gleichmäßigen Handhabung muß ich jedoch darauf Wert legen, daß die Sparkassen-Aufsichtsbehörden sich vor Erteilung eines Prüfungsauftrages an Stellen außerhalb des zuständigen Sparkassen- (und Giro-)verbandes jeweils mit mir in Verbindung setzen.

Bei der Vornahme der Sparkassenprüfungen sind im einzelnen nachstehende Bestimmungen zu beachten:

1. Arten der Prüfung.

1. Das Schwergewicht der Prüfungstätigkeit liegt, wie bisher, bei der Prüfung des Jahresabschlusses (Bilanzprüfung entsprechend den Bestimmungen der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand vom 30. März 1933 — Reichsgesetzblatt I S. 180).

2. Es kann jedoch nicht darauf verzichtet werden, neben den regelmäßigen Jahresabschlußprüfungen mindestens alle zwei Jahre auch unvermutete Prüfungen der Sparkassen stattfinden zu lassen. Die unvermuteten Prüfungen können als Vorprüfungen für die Jahresabschlußprüfungen durchgeführt werden, und zwar dergestalt, daß ihr Ergebnis als Bestandteil der nächstfolgenden Bilanzprüfung zu gelten hat. Ein solches Verfahren erscheint — insbesondere dann, wenn die für Prüfungen zur Verfügung stehende Zeit zweckmäßig eingeteilt und ausgenutzt wird — geeignet, die Prüfungsarbeiten für den Jahresabschluß, auf dessen schnellste Fertigstellung und Verabschiedung größter Wert gelegt werden muß, wesentlich zu erleichtern. Besondere unvermutete Prüfungen werden insoweit entbehrlich sein, als es sich ermöglichen läßt, die Jahresabschlußprüfung selbst unvermutet vorzunehmen.

3. Es bestehen keine Bedenken dagegen, daß — wo es tunlich erscheint — mit der Jahresabschlußprüfung oder einer unvermuteten Prüfung die nach Maßgabe der 5. Bekanntmachung des Reichskommissars für das Kreditwesen vom 1. August 1935 (Deutscher Reichsanzeiger Nr. 179) unter Beachtung der von den Wirtschafts- und Fachgruppen aufgestellten „Richtlinien für die Depotprüfungen“ durchzuführende Prüfung der Depot- und Wertpapiergeschäfte (gemäß § 35 RWG.) verbunden wird. Dies wird im Hinblick auf die Kostenersparnis sogar anzustreben sein.

2. Inhalt und Umfang der Prüfungen.

1. Eine sinnvolle Ausübung der Prüfungstätigkeit kann sich nicht darin erschöpfen, Fehler und Mängel im Geschäftsbetriebe der geprüften Sparkassen aufzudecken; die Prüfungen sollen vielmehr auch vorbeugend und anregend wirken und dazu beitragen, den Sparkassen für eine möglichst vollkommene Erfüllung der ihnen zugewiesenen wichtigen volkswirtschaftlichen Aufgaben Anhaltspunkte und Hinweise zu liefern.

Die Sparkassen haben infolgedessen die Tätigkeit der mit der Durchführung einer Prüfung beauftragten Prüfer in jeder Weise zu fördern. Die Prüfer sind berechtigt, in die Bücher und Schriften sowie die sonst von ihnen benötigten Unterlagen der zu prüfenden Sparkasse Einsicht zu nehmen. Sie können alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die ihnen zur Durchführung der Prüfung erforderlich erscheinen. Das von ihnen angeforderte Material ist ihnen zur Verfügung zu stellen; auf ihre Fragen ist ihnen wahrheitsgemäß und erschöpfend Auskunft zu erteilen. Der Umfang sämtlicher bei einer Sparkasse

durchzuführenden Prüfungen ist bei voller Wahrung der Selbständigkeit der Prüfer und der Gründlichkeit der Prüfungsarbeiten so abzugrenzen, daß Doppelarbeit tunlichst vermieden wird.

2. Im einzelnen gilt folgendes:

a) Jahresabschlussprüfungen.

Die jährliche Bilanzprüfung soll der Sparkassen-Aufsichtsbehörde die Möglichkeit geben, die gesamte Entwicklung der geprüften Sparkasse im abgelaufenen Jahre zu beurteilen. Die Prüfung muß deshalb so angelegt sein, daß ein klarer und erschöpfender Überblick über die Vermögenslage, die Rentabilität, die Zahlungsbereitschaft (Liquidität) und über die Organisation und Wirtschaftlichkeit des Betriebes gewonnen werden kann. Die Bilanzprüfung hat sich demgemäß auf die gesamte Geschäftsführung der Sparkasse und auf ihre wirtschaftlichen Verhältnisse zu erstrecken; insbesondere ist auf die Innehaltung der gesetzlichen Vorschriften, der Satzungsbestimmungen und aufsichtsbehördlichen Anordnungen sowie des Verwaltungskosten-Voranschlages zu achten. Besonderer Nachprüfung bedürfen dabei u. a. die Devisengeschäfte der Sparkasse und die für Rechnung von Ausländern getätigten Geschäfte.

Der Jahresabschluss ist unter Einbeziehung der zugrunde liegenden Buchführung und des Verwaltungsberichtes zu prüfen. Dabei ist nicht nur festzustellen, ob der Jahresabschluss äußerlich den gesetzlichen und sonstigen Bestimmungen (insbesondere meinem Runderlaß vom 31. Oktober 1936, I 26 747/36) entsprechend aufgestellt ist und mit der Bestandsaufnahme und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern darüber hinaus auch zu prüfen, ob bzw. inwieweit die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gewahrt sind. Eine Verpflichtung, etwa sämtliche Geschäftsvorgänge auf ihre Zweckmäßigkeit zu untersuchen, besteht für den Prüfer nicht; es muß grundsätzlich seinem pflichtmäßigen Ermessen überlassen bleiben, inwieweit er im Zusammenhange mit der Prüfung der Buchungen und der Bilanzierung auch eine nähere Nachprüfung wichtigerer Geschäftsvorgänge für erforderlich hält.

b) Unvermutete Prüfungen.

Unvermutete Prüfungen sind insbesondere deshalb wertvoll, weil sie überraschend einsehen. Vordringliche Aufgabe der Prüfer bei einer unvermuteten Prüfung ist eine vollständige Bestandsaufnahme. Die Bestände sind mit einer für den Bilanzstichtag aufgestellten Rohbilanz abzustimmen. Neben den Bestandsaufnahmen wird bei unvermuteten Prüfungen denjenigen Geschäftsvorgängen besondere Aufmerksamkeit zuzuwenden sein, die jeweils nach den vorliegenden Umständen einer besonders eingehenden Nachprüfung bedürftig erscheinen. Im übrigen wird sich der Umfang der unvermuteten Prüfungen danach richten müssen, in welchem Ausmaß sie als Vorprüfung für die später nachfolgende Bilanzprüfung dienen sollen (vgl. Abschnitt 1).

3. Inhalt des Prüfungsberichtes.

Über jede bei einer Sparkasse durchgeführte Prüfung hat die Prüfungsstelle einen schriftlichen Prüfungsbericht zu erstatten. Der Bericht ist in übersichtlicher Form derart abzufassen, daß er eine umfassende Unterrichtung über alle bei der Prüfung behandelten wichtigen Fragen ermöglicht. Dabei darf — unbeschadet der bereits unter Abschnitt II Ziff. 1 hervorgehobenen Notwendigkeit, der geprüften Sparkasse etwaige Anregungen für die Verbollkommnung ihres Geschäftsbetriebes zu vermitteln — nicht außer Acht gelassen werden, daß der Hauptzweck der Prüfungsberichtes darin besteht, ein scharf umrissenes und durch genaue Einzelfeststellungen belegtes Bild von den derzeitigen Verhältnissen der Sparkasse zu bieten.

Ich sehe zur Vermeidung einer zu starken Gleichförmigkeit davon ab, ein bestimmtes Muster für die Prüfungsberichte vorzuschreiben, zumal sich bereits auf Grund der bisherigen Erfahrungen eine gewisse Übung für die Aufstellung der Berichte herausgebildet hat, an der im allgemeinen festgehalten werden kann.

1. Der Prüfungsbericht über eine Jahresabschlußprüfung wird in zwei Teilen (erforderlichenfalls unter Beifügung von Anlagen) zu erstatten sein.

Der erste (allgemeine) Teil hat sich mit den wesentlichen positiven wie negativen Punkten des Prüfungsergebnisses zu befassen, um der Aufsichtsbehörde sofort einen kurzen, aber vollständigen Überblick über die hauptsächlichsten Feststellungen zu ermöglichen. Hiernach werden in diesem Berichtsteil folgende Punkte zu behandeln sein:

- a) Gang und Umfang der Prüfung; Prüfungsbereitschaft der Sparkasse.
- b) Die Vermögenslage der Sparkasse. Bei ihrer Besprechung sind die Bewertungsgrundlagen, etwa vorhandene Risiken usw., anzugeben. Erörterungen einzelner Positionen der Bilanz, insbesondere auch Einzelkreditbesprechungen, sind in dem besonderen Teil (gegebenenfalls auch in einem Anhang) zu behandeln.
- c) Die Zahlungsbereitschaft (Liquidität) der Sparkasse.
- d) Die Rentabilität einschließlich der Zinspolitik der Sparkasse.
- e) Sonstige für die Beurteilung der Sparkasse, ihres Gesamtgeschäftes und ihres Personals wesentliche Feststellungen.

In dem zweiten (besonderen) Teil des Prüfungsberichtes sind die erforderlichen Einzelfeststellungen zu treffen, die — ohne daß dies zwingend notwendig ist — zweckmäßigerweise an Hand der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu erörtern sind. Für die Beurteilung durch die Aufsichtsbehörde unwesentliche Einzelheiten (wie z. B. Bestände von Nebenkassen, Schwebeposten im Reichsbank giroverkehr und dgl.) brauchen im Bericht nicht erörtert zu werden; es genügt vielmehr, wenn bei derartigen Feststellungen — die selbstverständlich getroffen werden müssen — mitgeteilt wird, daß sich der Prüfer von der Richtigkeit des Ausweises überzeugt hat. Soweit tunlich, soll die Erläuterung der Bilanz den Stand der einzelnen Posten zu Beginn des Geschäftsjahres, etwaige Veränderungen im Laufe und den Stand am Schluß des Berichtsjahres erkennen lassen. Dies gilt insbesondere für die Positionen „Dauernde Beteiligungen“, „Grundstücke und Gebäude“ sowie „Betriebs- und Geschäftsausstattung“. — Im Anschluß an die Erörterungen über die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung wird die Organisation und Geschäftsführung der Sparkasse unter kurzer Schilderung ihres betriebstechnischen Aufbaues und unter kritischer Würdigung besonderer Einrichtungen zu erörtern sein. Der Tätigkeit und dem Erfolg der Innenrevision — soweit eine solche eingerichtet ist — ist besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Ebenso ist die Wirtschaftlichkeit des Betriebes, einzelner Betriebsabteilungen sowie etwaiger Zweigstellen zu behandeln. Ferner ist nachzuprüfen, ob die Ansätze des Verwaltungskosten-Voranschlages innegehalten sind; zu etwaigen Überschreitungen ist Stellung zu nehmen. Etwaige besonders schwerwiegende Mängel sind selbstverständlich bereits im allgemeinen Teil unter Buchstabe e) zu vermerken; Einzelheiten gehören in den besonderen Teil. Der besondere Teil des Prüfungsberichtes wird ferner Angaben über folgende Punkte enthalten müssen:

- a) Pfandbestellungen und Sicherungsübereignungen, Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln und Schecks sowie alle Eventual-Verbindlichkeiten.
- b) Bezüge der Mitglieder des Vorstandes (Vergütungen, Entschädigungen, Nebenleistungen aller Art).
- c) Kredite an Mitglieder des Vorstandes sowie an — bei der Sparkasse beschäftigte — Beamte und Angestellte. Die Bedingungen der Kredite sind zu erörtern.
- d) Gesetz- oder satzungswidrige Geschäfte. Hier sind gegebenenfalls auch Verstöße gegen die Dividendenvorschriften zu behandeln. Besonders schwere Verstöße gegen Gesetz oder Satzung sind im allgemeinen Teil unter Buchstabe e) kurz anzugeben und hier näher zu erläutern.
- e) Beziehungen zu anderen Unternehmungen, besonders zu anderen Sparkassen, öffentlich-rechtlichen oder privaten Kreditinstituten sowie Versicherungsunternehmungen.

- f) Etwaige Leistungen an den Gewährverband. (Mieten, Kosten für Heizung, Beleuchtung usw.) unter vollständiger Angabe der einzelnen Posten.
- g) Prüfung des Geschäftsberichts. Hier ist zu erörtern, ob der Geschäftsbericht der Sparkasse die erforderlichen Angaben enthält.
- h) Anzeigen an den Reichskommissar für das Kreditwesen. Gewisse Kredite müssen nach §§ 9, 12 und 14 Ziff. 7 RWG dem Reichskommissar für das Kreditwesen angezeigt werden. In dem Prüfungsbericht ist festzuhalten, ob diese Anzeigen rechtzeitig und vollständig erfolgt sind.
- i) Feststellungen über die rechtzeitige Erledigung von statistischen Arbeiten. Soweit die Sparkassen zur terminmäßigen Einreichung von statistischen Nachweisungen verpflichtet sind, muß der Prüfungsbericht ausdrückliche Angaben darüber enthalten, ob die Sparkasse diesen Verpflichtungen pünktlich nachgekommen ist. Insbesondere gilt dies für die Jahresstatistik des Statistischen Reichsamtes, auf deren schnelle Fertigstellung und Auswertung besonderer Wert gelegt werden muß.

2. Der Bericht über die Durchführung einer unvertuteten Prüfung wird, je nach dem Zweck und dem Umfang der durchgeführten Prüfung, verschieden zu gestalten sein. Er muß aber wenigstens nachstehende Punkte umfassen:

- a) Bestandsaufnahmen,
- b) Aufstellung und Prüfung der Rohbilanz,
- c) Angaben über etwaige im Laufe der Prüfung festgestellte gesetz- oder satzungswidrige Geschäfte.

3. Es wird der eigenen verantwortlichen Entscheidung der Prüfer überlassen bleiben können, ob bzw. inwieweit sie neben den vorstehend unter 1. und 2. besonders angeführten Punkten noch die Behandlung anderer Fragen im Prüfungsbericht für erforderlich oder zweckmäßig halten. Weitere Anhaltspunkte hierfür wird eine demnächst von dem Deutschen Sparkassen- und Giroverband mit meiner Zustimmung für die Prüfungsstellen der Sparkassen- (und Giro-)verbände herauszugebende „Allgemeine Prüfungsordnung“ enthalten.

4. Der Bericht über die Jahresabschlußprüfung ist mit dem Prüfungsvermerk (vgl. Abschnitt IV) — soweit dieser erteilt werden kann — abzuschließen. Jeder Prüfungsbericht ist von dem Leiter der Prüfungsstelle, der die ausschließliche Verantwortung für den Berichtsinhalt trägt, und von den Prüfern (ggf. dem Prüfungsleiter) zu unterzeichnen. Wenn der Leiter der Prüfungsstelle von den seitens der Prüfer auf Grund ihrer Feststellungen gezogenen Schlußfolgerungen abweicht, sind die von den Prüfern gefertigten Aufzeichnungen mit deren Unterschrift bei der Prüfungsstelle zu verwahren, um eine jederzeitige Klarstellung der Verantwortlichkeit für die ursprüngliche Fassung des Berichts und etwaige von dem Leiter der Prüfungsstelle vorgenommene Änderungen zu ermöglichen.

4. Erteilung des Prüfungsvermerks.

1. Der den Bericht über die jährliche Bilanzprüfung abschließende Prüfungsvermerk soll, wenn sich wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben, bis auf weiteres folgende Fassung behalten:

„Nach pflichtmäßiger Prüfung auf Grund der Schriften, Bücher und sonstigen Unterlagen des Betriebes sowie der erteilten Aufklärungen und Nachweise wird festgestellt, daß die Buchführung und der Jahresabschluß sowie der Jahresbericht den gesetzlichen Vorschriften und den einschlägigen Bestimmungen entsprechen, und daß im übrigen auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes wesentliche Beanstandungen nicht ergeben haben.“

2. Hat die Prüfung wesentliche Beanstandungen ergeben, so ist der Prüfungsvermerk — soweit tunlich — mit Einschränkungen zu erteilen, die erkennen lassen, in welcher Hinsicht Mängel vorgefunden wurden. Sofern nach dem Ergebnis der Prüfung auch ein eingeschränkter Prüfungsvermerk nicht erteilt werden kann, ist dies unter Angabe der Gründe am Schlusse des Prüfungsberichts hervorzuheben. Über jeden Fall, wo der Prüfungsver-

merk verfaßt wird (zu vgl. auch Abschnitt 5 Ziff. 2 Buchst. c) ersuche ich die Sparkassen-Aufsichtsbehörden, mir unverzüglich zu berichten; dabei ist jeweils insbesondere anzugeben, welche aufsichtsbehördlichen Maßnahmen beabsichtigt oder bereits getroffen sind, um die Verhältnisse bei der Sparkasse zu bereinigen.

3. Der Prüfungsvermerk in der von der Prüfungsstelle gewählten Fassung ist in alle Veröffentlichungen und Vervielfältigungen des Jahresabschlusses sowie des Jahresberichts aufzunehmen.

4. Ohne den Prüfungsvermerk dürfen Jahresabschlüsse und Jahresberichte von Sparkassen grundsätzlich nicht veröffentlicht oder vervielfältigt werden.

5. Prüfungsverfahren.

1. Vorbereitung und Vornahme der Prüfungen.

a) Die rechtzeitige Veröffentlichung der Jahresabschlüsse, die nach meinem Runderlaß vom 3. Dezember 1934 — I 13 785/34 (vgl. auch § 6 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über die Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand vom 30. März 1933 — Reichsgesetzbl. I S. 180 —) spätestens neun Monate nach Schluß des Geschäftsjahres erfolgen soll, setzt voraus, daß die Jahresabschlußarbeiten so beschleunigt werden, daß die Sparkassen jeweils bis zum Ablauf von drei Monaten nach Schluß des Geschäftsjahres prüfungsbereit sind. Es ist daher seitens der Sparkassen-Aufsichtsbehörden mit allem Nachdruck dafür zu sorgen, daß bis zu diesem Zeitpunkt die Jahresabschlüsse (Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung) sowie die Verwaltungsberichte der Sparkassen fertiggestellt sind (vgl. § 5 der Verordnung vom 30. März 1933).

b) Es hat sich — wie mir bekannt ist — die Übung herausgebildet, daß die Verbandsvorsteher der Sparkassen- (und Giro-)verbände zu Beginn eines jeden Geschäftsjahres den Sparkassen-Aufsichtsbehörden ein Verzeichnis übersenden, aus dem zu ersehen ist, in welcher ungefähren Reihenfolge die Jahresabschlußprüfung der einzelnen Sparkassen durchgeführt werden soll. Bei diesem Verfahren kann es weiterhin verbleiben. Ich bemerke jedoch, daß die für die Prüfungen vorgesehene Reihenfolge nicht unabänderlich sein soll; es steht vielmehr der Sparkassen-Aufsichtsbehörde frei, nach Benehmen mit dem Verbandsvorsteher eine Änderung der Reihenfolge herbeizuführen; ebenso kann auch der Verbandsvorsteher seinerseits im Benehmen mit der Sparkassen-Aufsichtsbehörde Abweichungen von dem ursprünglichen Plan anordnen. Änderungen in der ursprünglich vorgesehenen Reihenfolge werden sich insbesondere dann empfehlen, wenn hierdurch eine bessere Ausnutzung der für die Durchführung der Prüfungen zur Verfügung stehenden Kräfte erzielt bzw. erreicht werden kann, daß eine Jahresabschlußprüfung als unvermutete Prüfung vorgenommen wird (vgl. Abschnitt I Ziff. 2).

Der Verbandsvorsteher bzw. die Prüfungsstelle hat spätestens bei Beginn einer jeden Prüfung die Sparkassen-Aufsichtsbehörde zu benachrichtigen, damit diese in der Lage ist, über die Entsendung eines Vertreters, die vornehmlich für die Schlußbesprechung in Frage kommen wird, Entscheidungen zu treffen.

c) Ebenso wie für die Jahresabschlußprüfungen macht der Verbandsvorsteher der Sparkassen-Aufsichtsbehörde einen listenmäßigen Vorschlag für die im Laufe des Geschäftsjahres vorzunehmenden unvermuteten Prüfungen.

Hält der Verbandsvorsteher während des Geschäftsjahres die unvermutete Prüfung einer Sparkasse, die in dem Prüfungsplan nicht aufgeführt ist, für notwendig, so benachrichtigt er hiervon die Sparkassen-Aufsichtsbehörde, die — sofern sie dem Vorschlage beitrifft, was in der Regel der Fall sein wird — die Durchführung der Prüfung anordnet. In besonderen Fällen, namentlich wenn Unregelmäßigkeiten vermutet werden oder wenn sonst Gefahr im Verzuge ist, kann die Prüfungsstelle ohne weiteres mit der Prüfung beginnen, muß dann aber hierüber gleichzeitig die Sparkassen-Aufsichtsbehörde unterrichten, um ihr insbesondere eine Entscheidung darüber zu ermöglichen, ob sie auch in diesem Falle einen Vertreter entsenden will.

Wenn die Sparkassen-Aufsichtsbehörde ihrerseits eine unvermutete Prüfung einer Sparkasse, die in der von dem Verbandsvorsteher übersandten Liste nicht aufgeführt ist, für erforderlich hält, kann sie den Sparkassen- (und Giro-)verband oder — wenn dies etwa aus besonderen Gründen zweckmäßig erscheint — nach Zühlungnahme mit mir einen öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer mit der Vornahme der Prüfung beauftragen.

Es ist unbedingt sicherzustellen, daß von dem Zeitpunkt einer beabsichtigten unvermuteten Prüfung weder die zu prüfende Sparkasse selbst noch der Leiter des Gewährverbandes vor dem Prüfungsbeginn Kenntnis erhält.

d) Zur Klarstellung wird in diesem Zusammenhange bemerkt, daß die durch Beteiligung eines Vertreters der Sparkassen-Aufsichtsbehörde bei Sparkassenprüfungen entstehenden Kosten in gleicher Weise wie die sonstigen Kosten der Prüfung von der geprüften Sparkasse zu tragen sind.

2. Erledigung der Prüfungserinnerungen.

Für die ordnungsmäßige und möglichst baldige Erledigung der bei den einzelnen Prüfungen gezogenen Erinnerungen hat die Sparkassen-Aufsichtsbehörde im Einvernehmen mit dem Sparkassen- (und Giro-)verband bzw. der Prüfungsstelle zu sorgen. Hierbei ist folgendermaßen zu verfahren:

a) Der Leiter der Prüfungsstelle des Sparkassen- (und Giro-)verbandes legt den Prüfungsbericht nach Fertigstellung unverzüglich dem Verbandsvorsteher vor, der ihn alsbald an die Sparkassen-Aufsichtsbehörde weiterleitet. Der Verbandsvorsteher ist berechtigt und ggf. verpflichtet, in einem Begleitbericht zu dem Prüfungsbericht die wesentlichen Punkte des Prüfungsergebnisses kurz zusammenzufassen und sich hierbei insbesondere über die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften, der Satzungsbestimmungen und der Anordnungen der Aufsichtsbehörden zu äußern. Dabei wird es notwendig sein, daß die etwaigen Prüfungsbeanstandungen zugleich mit Vorschlägen für ihre Hebung übersichtlich und in Kürze dargelegt werden. Hiervon wird jedoch der Grundsatz nicht berührt, daß für den Inhalt des Prüfungsberichtes selbst der Leiter der Prüfungsstelle und diesem gegenüber die Prüfer die alleinige Verantwortung tragen. Die etwaigen Bemerkungen des Verbandsvorstehers sollen weniger eine kritische Betrachtung des Prüfungsergebnisses darstellen, als vielmehr der Aufsichtsbehörde Anregungen für mögliche Verbesserungen des Sparkassenbetriebes in personeller, organisatorischer und technischer Hinsicht vermitteln. — Gleichzeitig mit der Vorlage des Prüfungsberichtes bei der Sparkassen-Aufsichtsbehörde erfolgt seine Überendung (mit mehreren Abschriften) an den Vorsitzenden des Sparkassenvorstandes.

b) Nach Eingang des Prüfungsberichtes fordert die Aufsichtsbehörde den Sparkassenvorstand mit tunlichster Beschleunigung unter Setzung einer angemessenen, möglichst kurzen Frist zur Erledigung der etwaigen Prüfungserinnerungen und zum Bericht hierüber auf. Der Vorsitzende des Sparkassenvorstandes übersendet Abschrift seines der Sparkassen-Aufsichtsbehörde über die Erledigung der Prüfungserinnerungen erstatteten Berichtes gleichzeitig dem Verbandsvorsteher des Sparkassen- (und Giro-)verbandes. In seinem Bericht hat der Vorsitzende des Sparkassenvorstandes zu bestätigen, daß der gesamte Vorstand von dem Prüfungsbericht und dem Erledigungsbericht Kenntnis genommen hat. Die Sparkassen-Aufsichtsbehörde hat die Verfolgung der Prüfungserinnerungen bis zu deren endgültigen Erledigung zu überwachen, wobei sie den Verbandsvorsteher des Sparkassen- (und Giro-)verbandes — wie es auch bisher schon weitgehend mit Erfolg geschehen ist — mitverantwortlich einschalten kann. Sollte wegen der Erledigung der Prüfungserinnerungen in einzelnen Fällen eine Übereinstimmung zwischen der Sparkassen-Aufsichtsbehörde und dem Verbandsvorsteher nicht zu erzielen sein, so ist mir hierüber unter näherer Darlegung des Sachverhalts zu berichten.

c) Grundsätzlich muß erwartet werden, daß die bei einer Prüfung gezogenen Erinnerungen binnen sechs Monaten erledigt sind. Wenn dies infolge besonderer Umstände ausnahmsweise nicht erreicht werden kann, hat die Sparkassen-Aufsichtsbehörde zu veranlassen,

daß die nächste Jahresablußprüfung der betreffenden Sparkasse möglichst frühzeitig vorgenommen wird. Sollte sich alsdann etwa herausstellen, daß Beanstandungen der früheren Prüfung, deren Erledigung nach Lage der Verhältnisse erwartet werden mußte, noch nicht beseitigt sind, so wird dem Jahresabluß der Sparkasse der Bestätigungsvermerk nicht erteilt werden können (s. vgl. auch Abschnitt IV Ziff. 2).

3. Da sowohl vom Standpunkte der Sparkassen selbst als auch aus Gründen der schnellen Unterrichtung der Sparkassen-Aufsichtsbehörden auf eine möglichst schnelle Veröffentlichung des Jahresabchlusses Wert gelegt werden muß, wird die Sparkassen-Aufsichtsbehörde, sofern nach den Feststellungen der Prüfungsstelle erhebliche Beanstandungen nicht erhoben werden und der Prüfungsvermerk infolgedessen uneingeschränkt erteilt werden konnte, den Sparkassenvorstand zweckmäßigerweise zur Veröffentlichung des Jahresabchlusses ermächtigen, wenn der Vorstandsvorsteher die mit dem Bestätigungsvermerk versehene Bilanz mit einem entsprechenden Antrage vorlegt. Inwieweit erfährt schon jetzt das in Abschnitt II meines Runderlasses vom 3. Dezember 1934 — I 13 785/34 — für die Rechnungslegung vorgesehene Verfahren (vgl. auch Abschnitt VI) eine Abänderung. Von der dem Sparkassenvorstand erteilten Ermächtigung zur Veröffentlichung des Jahresabchlusses benachrichtigt die Sparkassen-Aufsichtsbehörde gleichzeitig den Vorstandsvorsteher des Sparkassen- (und Giro-)verbandes.

6. Schlußbestimmungen.

Die Runderlasse des Preussischen Ministers des Innern vom 30. Dezember 1925 (MBl. 1926 S. 16) und vom 13. Juni 1929 (MBl. 1929 S. 503) sowie mein Runderlaß vom 17. Januar 1934 — II 559 Sp. — werden durch die vorliegende zusammenfassende Neuregelung des Prüfungsverfahrens gegenstandslos.

Die Vorschriften des § 12 Abs. 1 der Sparkassen-Musterfassung über die Prüfung der Sparkassen durch den Sparkassenvorstand oder von ihm beauftragte Mitglieder sowie die besonderen Bestimmungen über die Depotprüfung (vgl. § 35 RWG. sowie die 5. Bekanntmachung des Reichskommissars für das Kreditwesen vom 1. August 1935, Deutscher Reichsanzeiger Nr. 179) bleiben unberührt.

Von einzelnen Sparkassen- (und Giro-)verbänden etwa erlassene Prüfungs-Ordnungen sind mit diesem Erlaß in Einklang zu bringen bzw. der demnächst von dem Deutschen Sparkassen- und Giroverband mit meiner Zustimmung herauszugebenden „Allgemeinen Prüfungsordnung“ (vgl. Abschnitt III Ziff. 3) anzupassen.

Nachdem zunächst durch meinen Runderlaß vom 31. Oktober 1936 — I 26 747/36 — die Bilanzierungsvorschriften und durch den vorliegenden Runderlaß die Prüfungsbestimmungen für die Sparkassen abschließend geregelt sind, wird in einem demnächst folgenden Runderlaß auch das Verfahren der Rechnungslegung in einigen Punkten neu geordnet werden. Hierbei werden insbesondere verschiedene, bei den Sparkassen-Aufsichtsbehörden entstandene Zweifelsfragen über die Genehmigung der Jahresabchlüsse und die Entlastung der Sparkassenvorstände geklärt werden.

C. Die einschlägigen Bestimmungen der Reichshaushaltsordnung¹ und der Haushaltsgesetze der Länder.

1. Für die Wirtschaftsbetriebe des Reichs.²

§ 48.

(1) An der Gründung eines Unternehmens, das einen gewerblichen oder sonstigen wirtschaftlichen Betrieb von erheblichem Umfange zum Gegenstand hat, soll sich das Reich

¹ Reichshaushaltsordnung v. 31. 12. 1922 unter Berücksichtigung der Änderungen bis zur fünften Änderung der RStD. v. 30. 4. 1938 (RGBl. II S. 145).

² Vgl. § 60 der Wirtschaftsbestimmungen für die Reichsbehörden (RWB.) v. 11. 2. 1929, Reichsministerialblatt S. 49.

außer in den Fällen des Absatzes 5 nur beteiligen, wenn für das Unternehmen die Form einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Satzung einen Aufsichtsrat vorsieht, gewählt wird. Die Beteiligung bedarf der Zustimmung des Reichsministers der Finanzen.

(2) Bei der Gründung soll sich das Reich durch geeignete Abmachungen den nötigen Einfluß auf die Geschäftsführung der Gesellschaft, insbesondere eine angemessene Vertretung im Aufsichtsrate sichern. Soweit es der vom Reich verfolgte Zweck erfordert, soll ferner die Beteiligung des Reichs davon abhängig gemacht werden, daß ihm in der Satzung folgende Rechte eingeräumt werden:

1. Die Geschäftsführung der Gesellschaft ist durch einen dem zuständigen Reichsminister genehmen sachverständigen Prüfer (Bilanzprüfer, Prüfungsgesellschaft) zu prüfen (§ 110a Abs. 1). Der zuständige Reichsminister ist befugt, Richtlinien für die Prüfung festzusetzen (§ 110a Abs. 2).

Die Prüfungsberichte sind ihm vorzulegen.

2. Der zuständige Reichsminister oder die von ihm beauftragte Stelle kann einem sachverständigen Prüfer (Bilanzprüfer, Prüfungsgesellschaft) auf Kosten der Gesellschaft unmittelbar Aufträge erteilen, wenn

a) eine von der Gesellschaft veranlaßte Prüfung nicht dem Gesetz, der Satzung oder den Vereinbarungen zwischen dem Reich und der Gesellschaft entspricht,

b) die Gesellschaft einem Ersuchen des Reichs um Vornahme einer Prüfung oder um Erteilung eines Prüfungsauftrages nicht nachkommt.

(3) Auf die Einräumung der im Absatz 2 genannten Rechte ist auch dann hinzuwirken, wenn das Reich Anteile bestehender Gesellschaften besitzt oder solche erwirbt. Bei dem Erwerb von Anteilen einer Gesellschaft gilt Abs. 1 Satz 2 entsprechend, wenn die Beteiligung des Reichs an der Gesellschaft von erheblicher Bedeutung ist.

(4) Die Vorschriften der Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend, wenn eine Gesellschaft, an der das Reich unmittelbar oder mittelbar maßgebend beteiligt ist, mit mehr als $\frac{1}{4}$ des Kapitals an der Gründung eines neuen Unternehmens oder an einem anderen bestehenden Unternehmen beteiligt oder wenn die Gesellschaft an einem solchen Unternehmen in diesem Umfange bereits beteiligt ist.

(5) An einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft (Gesetz v. 1. 5. 1889 und Reichsgesetzblatt S. 55) soll sich das Reich nur beteiligen, wenn die Haftpflicht der Genossenschaftler für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft durch Satzung im voraus auf eine bestimmte Summe beschränkt ist. Die Beteiligung des Reichs an einer Genossenschaft bedarf der Zustimmung des Reichsministers der Finanzen.¹

§ 88.

(1) Der Prüfung durch den Rechnungshof unterliegen

1. die Rechnungen über die Ausführung des Haushaltsplans einschließlich der außerplanmäßigen Einnahmen und Ausgaben;

2. die Rechnungen über das gesamte nicht in Geld bestehende Eigentum des Reiches;

3. die Bücher und Rechnungsunterlagen (§ 85 der Betriebe des Reiches);

4. die Rechnungen von Anstalten, Stiftungen und anderen Vermögen,

a) wenn der Haushaltsplan die Prüfung vorschreibt, oder

b) wenn sie allein vom Reich oder durch einen von diesem bestellten Beamten ohne Beteiligung der Interessenten bei der Rechnungsprüfung verwaltet werden;

5.

(2) Für die Prüfung von Gesellschaften des Privatrechts und Genossenschaften, an denen das Reich beteiligt ist, gelten die Vorschriften des Abschnittes IV a.

¹ Vgl. auch WD. des Reichspräsidenten v. 20. 2. 1932, RGBl. I S. 83. Nach § 127a RG.D. kann der Reichsfinanzminister zwecks Durchführung der §§ 48 usw. nähere Bestimmungen erlassen.

(3) Über die Prüfung von Unternehmen des Reiches in der Form von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bestimmen die Gesetze und die Satzungen der Unternehmen. Eine Prüfung durch den Rechnungshof muß darin vorsehen sein.

(4) Die Rechnungen der Kasse des Rechnungshofs werden von dessen Präsidenten geprüft.

.....

IV a. Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit.

§ 110.

(1) Für die Prüfung einer Gesellschaft des Privatrechts, an der das Reich unmittelbar oder mittelbar als Aktionär oder Gesellschafter beteiligt ist (§ 48 Abs. 1), gelten die Vorschriften der §§ 110a bis 115.

(2) Bei einer Beteiligung des Reichs an einer Genossenschaft (§ 48 Abs. 5) gelten diese Vorschriften entsprechend.

§ 110a.

(1) Im Falle des § 48 Abs. 2 Ziff. 1 darf der zuständige Reichsminister seine Zustimmung zur Wahl oder Bestellung eines sachverständigen Prüfers (Bilanzprüfer, Prüfungsgesellschaft) nur im Einverständnis mit dem Präsidenten des Rechnungshofs geben.

(2) Die Richtlinien, nach denen der sachverständige Prüfer (Bilanzprüfer, Prüfungsgesellschaft) die Prüfung auszuführen hat, sind zwischen dem zuständigen Reichsminister und dem Präsidenten des Rechnungshofs zu vereinbaren. Der zuständige Reichsminister oder die von ihm beauftragte Stelle hat die Einhaltung der Richtlinien zu überwachen.

§ 111.

(1) Der zuständige Reichsminister prüft die Betätigung des Reichs als Aktionär oder Gesellschafter auf Grund

1. der dem Reich als Aktionär oder Gesellschafter zugänglichen Unterlagen,
2. der Berichte, welche die auf seinen Vorschlag gewählten oder bestellten Aufsichtsratsmitglieder unter Befügung aller ihnen über die Gesellschaft zur Verfügung stehenden Unterlagen zu erstatten haben,
3. der ihm nach § 48 Abs. 2 Ziff. 1 vorzulegenden Prüfungsberichte.

(2) Ergibt die Prüfung Mängel, so hat der zuständige Reichsminister unverzüglich auf Grund der ihm nach den Gesetzen oder der Satzung der Gesellschaft zustehenden Rechte die zur Abstellung der Mängel notwendigen Anordnungen zu treffen.

§ 112.

Innerhalb von drei Monaten nach Feststellung der Inventur und Bilanz für das abgelaufene Geschäftsjahr durch die Generalversammlung oder die Versammlung der Gesellschafter sendet der zuständige Reichsminister die im § 111 Abs. 1 genannten Unterlagen und Berichte unter Mitteilung des Ergebnisses seiner Prüfung an den Rechnungshof.

§ 113.

(1) Der Rechnungshof prüft die Betätigung des Reichs als Aktionär oder Gesellschafter auf Grund der ihm übersandten Unterlagen (§ 112) und zwar nach kaufmännischen Grundsätzen.

(2) Erachtet der Rechnungshof eine Ergänzung der von dem sachverständigen Prüfer (Bilanzprüfer, Prüfungsgesellschaft) vorgenommenen Prüfung für erforderlich, so hat der zuständige Reichsminister, wenn ihm der Gesellschaft gegenüber die Rechte aus § 48 Abs. 2 Ziff. 2 zustehen, die Ergänzung zu veranlassen.

(3) Der Rechnungshof kann, soweit es die Satzung der Gesellschaft oder Vereinbarungen mit der Gesellschaft zulassen, durch Beauftragte Einsicht in den Betrieb und in die Bücher und Schriften der Gesellschaft nehmen.

Der Präsident des Rechnungshofs ordnet die Beauftragten ab.

§ 114.

Die dem Rechnungshof nach § 96 ff. obliegende Prüfung der Rechnungen von Reichskassen über die aus der Beteiligung des Reichs an einer Gesellschaft erwachsenden Einnahmen und Ausgaben bleibt durch die Vorschriften der §§ 110 bis 113 unberührt.

Der Rechnungshof kann von der ihm nach § 113 obliegenden Prüfung absehen. Er kann auch auf die Vorlegung der im § 112 genannten Unterlagen verzichten.

§ 116.

Frei.

§ 117.

Steht dem Reiche der Reingewinn eines Unternehmens ganz oder zu einem wesentlichen Teile zu, so ist der Rechnungshof berechtigt, den Abschluß und die Geschäftsführung daraufhin zu prüfen, ob die Interessen des Reichs nach den bestehenden Bestimmungen gewahrt worden sind.

2. Für die Wirtschaftsbetriebe der Länder.

Gesetz über die Haushaltsführung, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung der Länder und über die 4. Änderung der RHD. v. 17. 6. 1936 (RGBl. II S. 209):

Die Reichsregierung hat das folgende Gesetz beschlossen, das hiermit verkündet wird.

Art. I. Haushaltsführung, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung der Länder.

§ 1. (1) Für die Aufstellung des Haushaltsplanes und seine Durchführung, die Bewirtschaftung der Mittel und die Überwachung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Länder gelten die Vorschriften der RHD. entsprechend, soweit dieses Gesetz und seine Durchführungsverordnungen nicht etwas anderes bestimmen.

(2) Die Rechnungsprüfung wird vom Rechnungshof des Deutschen Reiches ausgeübt. Er beginnt seine Tätigkeit mit der Prüfung der Rechnungen des Rechnungsjahres 1936.

§ 2. (1) Der Rechnungshof übermittelt die nach § 107 der Reichshaushaltsordnung aufzustellenden Bemerkungen zu den Haushaltsrechnungen mit der Denkschrift des Präsidenten des Rechnungshofs der obersten Finanzbehörde des Landes und dem Reichsminister der Finanzen.

.....

Art. II. Bildung von Außenabteilungen des Rechnungshofes des Deutschen Reiches.¹

.....

§ 11. Die Vorschriften dieses Gesetzes über die Haushaltsführung, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung der Länder und über die Übernahme der Beamten der obersten Rechnungsprüfungsbehörden der Länder in den Reichsdienst finden auf das Land Preußen keine Anwendung, solange die Verbindung zwischen Rechnungshof und der Preussischen Oberrechnungskammer nach § 126g RHD. und der zweiten V. zur Vereinheitlichung und Vereinfachung der Verwaltung v. 25. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1076) besteht.

§ 12. Der Reichsminister der Finanzen erläßt die zur Durchführung dieses Gesetzes erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, soweit sie die Rechnungslegung und Rechnungsprüfung betreffen, im Einvernehmen mit dem Präsidenten des Rechnungshofes.

¹ Vgl. WD. über die Bildung von Außenabteilungen des Rechnungshofes des Deutschen Reiches v. 17. 6. 1936 (RGBl. II S. 211).

3. Sonderregelung für Preußen.¹

Gesetz über die Staatshaushaltsordnung v. 15. 12. 1933 (G.S. 475):
Das Preussische Staatsministerium hat das folgende Gesetz beschlossen:

Art. I.

§ 1.

Für die Aufstellung des Staatshaushaltsplanes und seine Durchführung, die Bewirtschaftung der Mittel des Staates und die Überwachung seiner Haushalts- und Wirtschaftsführung gelten die Vorschriften der Reichshaushaltsordnung entsprechend, soweit nicht in den Vorschriften der §§ 2, 3 und Art. II etwas Abweichendes bestimmt ist.

Dritter Teil.

Überblick über das Berufsrecht der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer unter Angabe der Fundstellen.

1. § 36 GewD. in der Fassung der 2. N.B. v. 5. 6. 1931 (RÖBl. I S. 313) und der D.B.D. v. 31. 10. 1931 (RÖBl. I S. 658).

2. „Ländervereinbarung“, Grundsätze über die öffentliche Bestellung der öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer, veröffentlicht als Anlage 1 zur 1. D.B.D. v. 15. 12. 1931 zur Aktienrechtsverordnung (RÖBl. I S. 761). Abgedruckt bei P. van Aubel, Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinden und Gemeindebetrieben, 5. Aufl., Berlin 1938, S. 222.

3. „Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer“, aufgestellt und herausgegeben von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer. „Sonderdruck“ und im W.L.-Jahrbuch 1939, S. 9 ff. (im Auszug).

4. B.D. über öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer im Genossenschaftswesen v. 7. Juli 1936 (RÖBl. I S. 559). Abgedruckt bei Zirwas-Buchholz. Das genossenschaftliche Prüfungswesen, Berlin 1938, S. 154 ff.

Hierzu Erlaß der Hauptstelle v. 4. 1. 1938 zu § 20 der B.D. v. 7. 7. 1936, ferner Erlaß des R.W.M. v. 18. 8. 36 — IV 26 172/36 — zu § 1 Abs. 1 Ziff. 2 der B.D. v. 7. 7. 36 (beide Erlasse abgedruckt im W.L. 1938, S. 99 f. und 1936, S. 364).

5. „Bestimmungen über die Kundmachung der Wirtschaftsprüfertätigkeit und den Auftragschutz“, Anordnung des Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer in der Fassung v. 1. 12. 1938 (abgedruckt im W.L.-Jahrbuch 1939, S. 25 ff.).

6. „Allgemeine Bedingungen für Prüfungsaufträge“, Anordnung des Vorsitzenden des Instituts der Wirtschaftsprüfer v. 1. 12. 1938 (abgedruckt im W.L.-Jahrbuch 1939, S. 33 ff.).

7. „Gebührenordnung für Pflichtprüfungen“, Erlaß des R.W.M. v. 11. 4. 1939 (IV Kred. 28 984/39. Veröffentlicht in MinBl. d. R.W.M. Nr. 12/39, S. 939. Abgedruckt im W.L.-Jahrbuch 1940, S. 15 ff.

¹ Vgl. § 11 unter 2.

II. Übersicht über das Schrifttum des deutschen Pflichtprüfungswesens.

A. Allgemeines Schrifttum über das Pflichtprüfungswesen und die Pflichtprüfer.

- Aidler, G., Die Spezialisierung des Wirtschaftsprüfers als berufspolitisches Problem, *WP.* 1932, S. 52.
- Die künftige Ausgestaltung der deutschen Wirtschaftsprüfung, *WP.* 1933, S. 157.
- Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, *HfWPg.* I, S. 154.
- Aidler-Bojch, Zurückbehaltungsrecht und Aufbewahrungspflicht für die Akten des WP., *WT.* 1937, S. 393 ff.
- van Lubel, P., Die Betriebsordnung im Dienste der Wirtschaftsprüferaufgabe, *WT.* 1934, S. 222.
- Auler, W., Der WP. in der organischen Wirtschaft, *WP.* 1933, S. 364.
- Becker, Th., Die wirtschaftspolitischen Aufgaben des Wirtschaftstreuhandwesens, *Braune Wirtschafts-Post* 1938, S. 385.
- Becker-Wehäm, Das Recht des WP., *Wirtschaftl. Kurzbrieft* 1938, Hef. 26.
- Wehäm, P., Übersicht über die wichtigsten pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen, *Betriebsw.* 1938, S. 121.
- Bodenstein, C., Aufbau und Ausbau des Berufes, *HfWPg.* II, S. 72.
- Brodhage, B., Die berufliche Organisation der WP., *Betriebsw.* 1932, S. 313.
- Zur Frage der Verantwortung und der Haftung des WP., *WT.* 1934, S. 417.
- Brönner, G., Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen, *Zeitschr. d. Ab. f. dt. Recht*, 1936, S. 985.
- Buchholz, P., Der WT. — ein freier Beruf, *WT.* 1935, S. 411.
- Die Struktur des Pflichtprüfungswesens. Grundzüge des formellen Prüfungsrechts, *HfWPg.* II, S. 95.
- Die Verschwiegenheitspflicht des WP. und WT., *WT.* 1937, S. 316.
- Neufassung der Wirtschaftsprüfer-Gebührenordnung für Pflichtprüfungen, *WT.* 1939, S. 180.
- Deutsch, P., Die Bedeutung der Betriebswirtschaftslehre für das Revisions- und Treuhandwesen, *HfWPg.* III, S. 9.
- Eich, W., Die Ausbildung des WP., *Betriebsw.* 1932, S. 262.
- Ertel, G. A., Der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und die Pflichtrevision, Berlin 1932.
- Treuhandgesellschaften in Deutschland, *Betriebsw.* 1932, S. 318.
- Zum Beruf der WP., *HfWPg.* II, S. 15.
- Die Gesetzgebung und die amtlichen Erlasse im deutschen Prüfungs- und Treuhandwesen seit der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus, *WT.* 1935, S. 6.
- Der Wirtschaftsprüfer als Pflichtprüfer, *HfWPg.* III, S. 199.
- Evans, G., Wirtschaftsprüfung, *Der deutsche Volkswirt* 1933, S. 1228.
- Folz, Einzelhandel und Wirtschaftsprüfer, *WP.* 1933, S. 7.

- Friedmann, W., Pflichtrevision und Bilanzprüfer, Heidelberg 1933 (Dissertation Heidelberg).
- Frielinghaus, Der Beruf des WP., Berlin 1932.
- Geschichte, Organisation und Verfahren der Wirtschaftsprüfung, Betriebsw. 1932, S. 256.
- Generaldirektor, Wohin steuert die Wirtschaftsprüfung? Die deutsche Volkswirtschaft 1933, S. 1.
- Gerstner, P., Bilanzen und Wirtschaftsprüfung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen 1933, S. 689.
- Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsführung, HfWPg. I, S. 103.
- Goeze, P., Die Wirtschaftsprüfung als volkswirtschaftliche Aufgabe, HfWPg. II, S. 50.
- Gedanken zur Rechtsform der Ausübung des WP.-Berufes, WZ. 1936, S. 450.
- Das Ziel der Wirtschaftsprüfung, Die nat. Wirtschaft 1936, S. 323.
- Grull, W., Der Ingenieur als WP., Technik u. Wirtschaft 1933, S. 1.
- Grunert, G., Über die Gründungsrevisoren, WZ. 1935, S. 208.
- Hardach, F. W., Marktordnung und Prüfungsweisen, WZ. 1938, S. 105.
- Huber, Fr., Die Aufgabe der Hauptstelle für die öffentlich bestellten WP., WP. 1932, S. 6.
- Hunke, C., Bibliographie des Wirtschaftstreuhänderwesens, Wdn 1938.
- Kastl, L., Was erwartet die Industrie von der Wirtschaftsprüfung? WP. 1933, S. 5.
- Klebb, W., Bilanzprüfung und Wirtschaftskrise, Die dtische Steuerztg. 1932, S. 211.
- Bilanzprüfung und Wirtschaftsbelebung, Die dtische Volkswirtschaft 1935, S. 251.
- Koch, W., Umfang und Ergebnis der Wirtschaftsprüfung in der Praxis, HfWPg. II, S. 335.
- Kienzle, D., Die Einordnung des WP. in den Wirtschaftsablauf, Zfchr. f. Org. 1931, S. 413.
- Kraß, Die Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen bei wirtschaftlichen und steuerlichen Betriebsprüfungen, WZ. 1935, S. 457.
- Lange, Der Bilanzprüfer und seine Hilfspersonen, WP. 1932, S. 187.
- Le Coultre, W., Bewährung der praktischen WP.-Arbeit, Dtsche Bergwerksztg. v. 4. 8. 1935.
- Leitner, Fr., Die Kontrolle in kaufmännischen Unternehmungen unter besonderer Berücksichtigung der Bilanz- und Wirtschaftsprüfungen, 5. Aufl., Frankfurt a. M. 1939.
- Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsführung, Der dtische Volkswirt 1934, S. 1646.
- Löhde, C., Wirtschaft und Wirtschaftsprüfung, WP. 1932, S. 426.
- Mahn, Der WP. in der Privatwirtschaft, Der dtische Volkswirt 1935, S. 32.
- Martell, P., Wirtschaftsprüfer, Die dtische Steuerztg. 1933, S. 170.
- Merkel, G., Betriebsrechnung und Betriebsprüfung im Wirtschaftsrecht, Die nat. Wirtschaft 1937, S. 227.
- Meißner, Fr., Wirtschaftsprüfung—Wirtschaftsberatung, Wirtschaftsdienst 1932, S. 1477.
- Michel, C., Widerruf der Bestellung zum WP. und Ehrengerichtbarkeit der Berufsorganisation, WP. 1932, S. 154.
- Der WP. als Bindeglied zwischen Wirtschaft und Recht, WP. 1934, S. 3.
- Das Aufgabengebiet des WP., WP. 1934, S. 121.
- Zur Gestaltung des Wirtschaftstreuhänderberufes, WZ. 1935, S. 409.
- Der WP. als Organ des Staates, HfWPg. II, S. 30.
- Die Stellung des WP. in der Wirtschaft, Zeitschr. d. N. f. dtisches Recht 1936, S. 951.
- Möller, W., Die gegenwärtige Organisation der Wirtschaftsprüfung und ihre Entwicklungsmöglichkeiten im nationalsozialistischen Staat, Kallmünz 1936.
- Mönckmeier, D., Wandel im Berufsinhalt des WP., Die nat. Wirtschaft 1934, S. 9.
- Der WP. als Rechtswahrer in der Wirtschaft, HfWPg. II, S. 40.
- WZ.-M&WB. und Steuerberatung, Die nat. Wirtschaft 1933, S. 13.
- Roll, A., Wirtschaftsrecht und Publizität, Die nat. Wirtschaft 1938, S. 359.
- Rennsdorf, B., Die geschichtliche Entwicklung des Revisionswesens, HfWPg. I, S. 40.

- Prion, W., Betriebsprüfung, Wirtschaftsberatung und der WP., Berlin 1931.
- Betriebsprüfung und Wirtschaftsprüfung, Ztschr. f. Org. 1931, S. 241.
- Reuther, D., Das Problem der Terminologie im Prüfungswesen, Die nat. Wirtschaft 1938, S. 263.
- Richter, H., Die Bedeutung der Wirtschaftsprüfung für das Kreditgeschäft der Banken, WZ. 1935, S. 244.
- Röhle, R., Prüfungswesen und Betriebswirtschaftslehre, WZ. 1938, S. 346.
- Romeiß, H., Zur Fortentwicklung des deutschen Wirtschaftsprüfungswesens, Die westf. Wirtschaft 1937, S. 18.
- Romeiß-Buchholz, Reform- und Entwicklungstendenzen des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, WZ. 1938, S. 321.
- Schlömann, A., Wirtschaft, Technik und Wirtschaftsprüfung, Berlin 1932.
- Schmalz, R., Der WP. und seine Aufgaben, Betriebsw. 1932, S. 254.
- Schmidt, Jr., Die Weiterentwicklung des WP., WP. 1933, S. 450.
- Wirtschaftsprüfung und Treuhandgesellschaft, Ztschr. f. B. 1932, S. 169.
- Schreiber, W., Die Hauptstelle für die öffentlich bestellten WP. und die Zulassungs- und Prüfungsstellen, WP. 1932, S. 2.
- Schulte, A., Der WP., Die dtische Steuerztg. 1933, S. 126 und 524.
- Schüh, W. von, Techniker als Wirtschaftsprüfer? Wirtschaftsprüfer als Organisatoren? Ztschr. f. Org. 1931, S. 569.
- Seld, Forderungen der Unternehmung an die Wirtschaftsprüfung, Kongressarchiv 1936, S. 45.
- Semmler, J., Ergebnisse der bisherigen Pflichtrevisionen, WP. 1934, S. 8.
- Simon, Was verlangen Wirtschaft und Beruf heute von der Wirtschaftsprüfung? Archiv WDB. 1931, S. 10.
- Simonis, W., Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des WP., Dortmund 1935 (Diss. Köln).
- Spohr, W., Wichtige Entscheidungen zum Berufsrecht, WP. 1933, S. 405.
- Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des WP., WP. 1934, S. 203, 227 und 258.
- Susat, W., Das Revisions- und Treuhandwesen als Mittel gegen unrationelle Kapitalverwendung in der öffentlichen und privaten Wirtschaft, in: Kapital und Kapitalismus, Bd. 2 (1931), S. 392.
- Trommsdorff, W., Der künftige WP. als Mittler einer wirtschaftlichen Erneuerung, Betriebsw. Bl. 1934, S. 278.
- Voss, W., Weshalb ist die gesetzliche Regelung des Revisions- und Treuhandwesens in Deutschland nötig? Archiv WDB. 1927, S. 4.
- Die Zukunft des Revisorenberufes, Betriebsw. Rundschau 1929, S. 7.
- Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930.
- Waniedt, D., Vorschläge zur Reform des Revisions- und Treuhandwesens, Die nat. Wirtschaft 1933, S. 2.
- Der WP. im Neuaufbau der deutschen Wirtschaft, WP. 1933, S. 361.
- Wenner, G., Die Aufgaben der Treuhandgesellschaften in der modernen Volkswirtschaft, Gmüßtetten 1933.
- Wipper, H., Der WZ. in der nationalsozialistischen Wirtschaftsordnung, Die nat. Wirtschaft 1934, S. 2.
- Wirz, C., Prüfungsaufgaben, Prüfungsumfang und Prüferhaftung, Betriebsw. 1937, S. 153 und 185.
- Ziegler, J., Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsberatung, Berlin-Wien 1932.
- Wirtschaftstechnik und Wirtschaftsprüfung, Betriebsw. Bl. 1932, S. 162.
- Bestimmungen über die öffentlich bestellten WP., herausgegeben von der Hauptstelle für die öffentlich bestellten WP., Berlin 1937 (Neudruck).
- Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer, Leipzig (in Karteiform).

- Kongressarchiv 1936 des Prüfungs- und Treuhandwesens, Berlin 1937.
 Kongressarchiv 1938 des V. Internationalen Prüfungs- und Treuhandkongresses, Bd. A—D, Berlin 1938/39.
 Pflichtprüfung der Kartelle? Die dtische Volkswirtschaft 1936, S. 736.
 Revisions- und Treuhandwesen, in: Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. X, Leipzig 1926.
 Wirtschaftsprüfung, Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, herausgegeben und geleitet von H. M. Ertel, Bd. I—III, Berlin-Wien-Zürich 1933, 1935, 1938.
 Wirtschaftstreuhänder (WT.)-Jahrbuch, Leipzig, seit 1933.

B. Das Schrifttum über die einzelnen Pflichtprüfungsgebiete.

1. Die aktienrechtlichen Pflichtprüfungen.

- Adler, H., Bestätigungsvermerk und Innehaltung der aktienrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften, WT. 1936, S. 190.
 — Die Spruchstelle gem. § 135 AktG. unter besonderer Berücksichtigung der ersten Durchführungsvorordnung, WT. 1937, S. 414.
 Adler-Düring-Schmalz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Handkommentar für die Bilanzierungs- und Prüfungspraxis nach dem Aktiengesetz unter Berücksichtigung der sonstigen handelsrechtlichen Vorschriften, Stuttgart 1938.
 Beham, B., Das öffentliche Interesse an der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, WT. 1936, S. 454.
 Bergmann, R., Lücken im Revisionswesen der Aktiengesellschaften, Verbandstagsvorträge WVB., Bd. 1 (1905), S. 20.
 Brönnner, H., Bilanzprüfung gem. § 262a HGB. und Steuerrecht, WP. 1933, S. 45.
 Buchholz, P., Die Prüfung und Bekanntmachung des Jahresabschlusses im neuen Aktiengesetz, WT. 1937, S. 149.
 Buttman, E., Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der Aktienrechtsnovelle v. 19. 9. 1931, Göttingen 1935, (Diss. Göt.).
 Trufe, C., Sieben Jahre Pflichtprüfung für Aktiengesellschaften, Die Braune Wirtschafts-Post 1938, S. 965.
 Eich, W., Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, Berlin 1940.
 Falkenhäusen, Frh. v., Aufsichtsratshaftung und Pflichtrevision, Bankarchiv 1930, S. 439.
 Gerstner, P., Die obligatorische Bilanzrevision, Betriebsw. 1932, S. 276.
 Fischer, P., Die AG. in der nationalsozialistischen Wirtschaft, München-Leipzig (1936).
 Fischer, R., Die rechtliche Bedeutung der kleinen Aktienrechtsnovelle für den Bilanzprüfer, Archiv WVB. 1931, S. 463.
 Fleischer, E., Obligatorische Bilanzprüfung durch Revisoren im Rahmen der Aktienrechtsreform, Ztschr. f. B. 1929, S. 217.
 Geisler, E., Die Stellung des WP. im Rahmen des neuen Aktienrechts (Reformnovelle), 1934.
 Geldmacher, E., Die wirtschaftliche Bedeutung der Publizitätspflichten im neuen Aktienrechtsentwurf, in: Öffentl. Hand u. Wirtschaftsgestaltung (Festschr. f. K. Wiedenfeld), Leipzig 1931, S. 46.
 Goetze, P., Aktienrechtsreform und Wirtschaftsprüfung, Die nat. Wirtschaft 1937, S. 107.
 Graf, W., Der Fall Kreuger, ein Lehrbeispiel für das Verjagen des Aufsichtsrats als Kontrollorgan, WP. 1932, S. 166.
 Grunert, H., Über die Gründungsrevisoren, WT. 1935, S. 208.
 Helbig, M., Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes der AG. auf Grund der W.D. über Aktienrecht v. 19. 9. 1931, Jena 1933 (Diss. Jena).
 Hertlein-Meißner, Abschluß und Prüfung der AG., Leipzig 1938.

- Höpfli, H. von, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, JfhwZ. 1936, S. 345.
- Karoli, K., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis (Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht), Leipzig 1934.
- Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität, Kongressarchiv 1936, S. 126.
- Grundsätzliches über Inhalt und Form des Bilanzprüfungsberichtes im Hinblick auf die von ihnen zu erfüllenden Aufgaben, WZ. 1934, S. 395.
- Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, WZ. 1937, S. 45 und 167.
- Klausing, F., Reform des Aktienrechts, Berlin-Wien 1933.
- Koppe, K., Was sind „Einwendungen“ (Aktiengesetz § 140) — Einschränkungen des Prüfungsvermerks, gesetzliche Grundlagen? JfhwZg. III, S. 75.
- Kriß, P., Die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses nach neuem deutschem Aktienrecht, Dresden 1933.
- Kunze, D., Haftet der Aufsichtsrat trotz Pflichtprüfung? WZ. 1934, S. 527.
- Lauterbach, M., Zur Veröffentlichung der Jahresabschlüsse, WZ. 1936, S. 246 und 272.
- Leitner, Fr., Anmerkungen zur Pflichtrevisión in der Aktienrechtsreform, in: Festschrift f. Heifron 1930, S. 146.
- Paffow, R., Die Aktiengesellschaft, 2. Aufl., Jena 1922.
- Penndorf, B., Pflichtrevisión und WZ. in der deutschen Aktienrechtsreform, Betriebsw. Bl. 1932, S. 40.
- Raschenberger, M., Kontrolle und Revisión der AG. Die Wirtschaftsprüfung des Großbetriebes, Berlin-Wien 1934.
- Sewering, K., Die Handhabung in der Gründungsrevisión, JfhwZ. 1930, S. 168.
- Trumpler, Die Bilanz der AG. nach neuem Aktien- und Steuerrecht, Berlin-Leipzig 1937.
- Voss, W., Die obligatorische Revisión im Rahmen der Reform des Aktienrechts, Berlin 1927.
- Walb, G. G., Der Geschäftsbericht der AG., Halle 1938. [roda 1937.
- Wall, Fr., Der Umfang der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses bei der AG., Zeitschrift Zimmermann, C., Die Rechnungslegung im neuen Aktiengesetz, WZ. 1937, S. 133.

2. Die Pflichtprüfung der GmbH.

- Buchholz, P., Publizität, Pflichtprüfung und GmbH., Die Soziale Praxis 1938, S. 932.
- Danielci, Gedanken zur GmbH.-Reform, Die nat. Wirtschaft 1938, S. 354.
- Feyer, G., Pflichtprüfung der GmbH.? Der deutsche Volkswirt 1937, S. 730.
- Ausdehnung der Pflichtprüfung (auf Gesellschaften mbG. sowie für alle Kreditinstitute), Ruhr-Rhein 1937, S. 712.
- Prüfung des Jahresabschlusses bei der GmbH., Blätter für Genossenschaftswesen 1937, S. 437.

3. Die Pflichtabschlußprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand.

- Ackermann, W., Der WZ. und die Deutsche Gemeindeordnung, WZ. 1936, S. 141.
- Abler, G., Die kommunale Pflichtprüfung, WZ. 1934, S. 453.
- Die Pflichtprüfung der Regiebetriebe durch WZ. oder Beamte? Berl. Börsenztg. 1934, Nr. 265.
- Abler, W., Die Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, in: Öffentliche Hand und Wirtschaftsgestaltung (Festschr. f. Wiedenfeld), Leipzig 1931, S. 66.
- van Aubel, P., Amtliche Vorschriften zur Pflichtprüfung in Gemeinde und Gemeindebetrieben, 5. Aufl. 1938.
- Die Organisation des Prüfungswesens der Gemeinden und Gemeindebetriebe, Betriebsw. 1932, S. 300.
- Zur Neuordnung des Gemeindeprüfungswesens, Ztschr. f. öff. Wirtschaft. 1935, S. 183.
- Prüfung kommunaler Betriebe (Kommunales Prüfungswesen, 2. Teil) Heft 2 B (N.F.) der Schriftenreihe: Der Wirtschaftsprüfer, Berlin 1936.

- Baldus, Die Wirtschaftlichkeitsprüfung bei Wirtschaftsbetrieben der öffentlichen Hand, Die nat. Wirtschaft 1934, S. 7.
- Bondi, F., Soll für die AG. eine Pflichtrevision eingeführt werden? Dtsche. Juristenztg. 1930, S. 1307
- Buchholz, B., Die Pflichtprüfung der kommunalen Betriebe, Bankarchiv 1935, S. 155.
- Closterhaken, C., Prüfung langfristiger Darlehen an Gemeindebetriebe, WZ 1935, S. 282
- Eberlein, Die Prüfung öffentlicher Betriebe in Preußen, Prakt. Betriebsw. 1935, S. 2.
- Eisenberg, M., Zur Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse in Gaswerken, WZ. 1935, S. 12.
- Frielinghaus, Zur Pflichtprüfung der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, WZ. 1933, S. 341.
- Preussisches Gemeindegesetz und WZ., WZ. 1934, S. 5.
- Gargendorff, Die Gefahren der Pflichtprüfung bei den Städten, Prakt. Betriebsw. 1935, S. 253.
- Goeniger, F., Ausdehnung oder Zurückdrängung des WZ-Berufes durch die öffentliche Hand? WZ. 1933, S. 69.
- Horn, R., Die Gemeindeprüfung in Preußen, Finanzarchiv 1934, S. 657.
- Jhnen, Die Pflichtprüfung der kommunalen Betriebe in Preußen, WZ. 1935, S. 9.
- Zur Praxis der Gemeindeprüfung, Der Gemeindehaushalt 1937, S. 4.
- Die 4. W.D. der Vorschriften über Prüfungspflicht der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, Ztschr. f. öff. Wirtschaft. 1937, S. 4.
- Die Gemeindehaushaltsverordnung und ihre Bedeutung für die Gemeindeprüfung, WZ. 1937, S. 411.
- Kotterba, Die Besonderheiten des Prüfungsberichts bei den Pflichtprüfungen der Gemeinden. WZ. 1935, S. 280.
- Loßelber, W. und Spielhagen, W., Prüfung von Gemeinden und Gemeindeverbänden, Eberswalde 1934.
- Mauve, H., Das Prüfungswesen im preussischen Gemeindefinanzgesetz, Prakt. Betriebsw. 1935, S. 62.
- Mlasowsky, Jr., Prüfungsgesichtspunkte zum Hebedienst, WZ. 1935, S. 12.
- Michel, D., Zur Prüfung der Wirtschaftsführung in gemeindlichen Altersheimen und Pensionaten, WZ. 1936, S. 69.
- Möller, M., Entwicklungstendenzen im gemeindlichen Prüfungswesen, D. Gemeindetag 1937, S. 5 (und Sonderdruck).
- Prüfungsmaßstäbe und Prüfungsverfahren bei Gemeindeprüfungen, Berlin 1938.
- Nolte, R., Bestätigungsvermerk und Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei Gemeindebetrieben, WZ. 1937, S. 98.
- Rasch, Die Revision der Regiebetriebe und die Aktienrechtsnovelle von 1931, WZ. 1933, S. 11.
- Raschen, H., Die Prüfung von Betrieben der öffentlichen Hand, HfWZg. II, S. 211.
- Rohde, H., Die Prüfungspflicht der öffentlichen Betriebe in GmbH-Form, Rundschau GmbH. 1934, S. 459.
- Schmenger, Rechnungsstellung und Klassenprüfung in den kleineren Gemeinden, Die nat.-soz. Gem. 1936, S. 201.
- Schröder, Gesichtspunkte für die Beurteilung von Elektrizitätswerken, Zeitschr. f. öff. Wirtschaft., 2. Jahrgang, S. 7.
- Schubert, M. M., Haushaltsstatistik als Mittel der Wirtschaftskontrolle in öffentlichen Betrieben, Ztschr. f. B. 1931, S. 589.
- Der Bestätigungsvermerk bei Wirtschaftlichkeitsprüfungen von Betrieben der öffentlichen Hand, Technik u. Wirtschaft 1934, S. 9.
- Wirtschaftlichkeitsüberwachung in der öffentlichen Verwaltung, Ztschr. f. B. 1935, S. 82.

- Seydel, S., Organisation und Revision der Hoheitsverwaltungen in den Gemeinden, *JfhwZ.*, Bd. 24, S. 168.
- Siegert, R., Pflichtprüfung und Wirtschaftsberatung, *Die nat.-soz. Gemeinde* 1934, S. 17.
- Thieß, E., Entwicklung und betriebswirtschaftliche Grundlagen der Gemeindevision, *JfhwZ.*, Bd. 29, S. 375.
- Triebel, Gemeindeprüfungsamt und Wirtschaftsprüfer, *WZ.* 1935, S. 266.
- Gemeindeprüfungsamt und Wirtschaftsbetriebe der Gemeinden, *Der Gemeindegag* 1936, S. 1.
- Winzerling, Stand des Revisionswesens in der Verwaltungswirtschaft und bei den staatlichen Betrieben, *Betriebsw.* 1935, S. 296.
- Zee-Heraeus-Rasch, Die Revision der Regiebetriebe, Berlin 1933.

4. Die Pflichtprüfung der Genossenschaften.

- Barnbeck, D., Die Einstellung des Prüfers zur besonderen Eigenart der Genossenschaft und Sparkasse, *WZ.* 1936, S. 312.
- Bredenknefer, S., Die Revision der Kreditgenossenschaften im Deutschen Genossenschaftsverband, e. V., Berlin 1930 (Diss. Frankfurt).
- Die Neuregelung des genossenschaftlichen Prüfungswesens, *Prakt. Betriebsw.* 1935, S. 3.
- Die Aufgaben der genossenschaftlichen Prüfungsverbände, *Blätter f. Genossenschaftsw.* 1936, S. 34/35.
- Buchholz, B., Reform der genossenschaftlichen Pflichtprüfung. — Ausbau des Prüfungswesens. *Die nat. Wirtsch.* 1934, S. 12.
- Die Neuordnung des genossenschaftlichen Prüfungsrechtes, *WZ.* 1934, S. 491.
- Über die Grundsätze der Berufsausübung und den Begriff der selbständigen und hauptberuflichen Tätigkeit für Wp. im Genossenschaftswesen, *WZ.* 1933, S. 99.
- Conrad, R., Der genossenschaftliche Wp., *WZ.* 1934, S. 489.
- Die genossenschaftliche und aktienrechtliche Pflichtprüfung, *WZ.* 1936, S. 6.
- Criesmann, W., Die Revision im Genossenschaftswesen, *D. prakt. Betriebsw.* 1933, S. 254
- Diewig, S., Die Prüfung der eingetragenen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Dresden 1935.
- Foettinger, S., Nochmals: Ein grundlegender Unterschied zwischen der Pflichtprüfung der AG. und der Genossenschaften? *WZ.* 1937, S. 36.
- Gutenberg, E., Ausbau der Revision landwirtschaftlicher Genossenschaften, *Betriebsw.* Bl. 1935, S. 53.
- Henzler, R., Reform der genossenschaftlichen Revision, *Betriebsw.* 1935, S. 2.
- Hildebrand, R., Die Revision der eingetragenen Genossenschaften, *Betriebsw.* 1932, S. 308.
- Wegweiser für genossenschaftliche Prüfungen, Berlin 1936.
- Hoff, M. von den, Die Prüfung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, *Deutscher Bauvereinskalender* 1936, S. 163.
- Hörner, S., Die Pflichtprüfung im Genossenschaftswesen, *WZ.* 1939, S. 173.
- Die Aufsichtsratsprüfung im Genossenschaftswesen, *WZ.* 1939, S. 46.
- Besonderheiten der genossenschaftlichen Prüfung, *Betriebsw.* 1937, S. 209.
- Knapp, A., Die Revision im ländlichen Genossenschaftswesen, ihre Gestaltung und Wege einer Reform, Berlin 1933.
- Kraft, E., Das Prüfungswesen der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen; *Jahrb. des deutschen gemeinnützigen Wohnungswesens*, 1938, Berlin 1938, S. 155.
- Kuduch, Zur Frage der Genossenschaftsrevision, *Wp.* 1933, S. 320.
- Lang, S., Das genossenschaftliche Prüfungswesen, *Ztschr. d. W. f. Dt. Recht* 1936, S. 990.
- Letjchert, Die Revision der Genossenschaft, 4. Aufl., Berlin 1932.
- Die genossenschaftliche Verbandsrevision, *Bl. f. Genossenschaftsw.* 1934, S. 888.

- Lisnif, R., Die Revision im gewerblichen Genossenschaftswesen 1934.
 Loeffl, Die Reform der genossenschaftlichen Revisionsbestimmungen, Berliner Börs.-Ztg. v. 9. 11. 1934.
 Roeschli, G., Revision von Konsumgenossenschaften. Richtlinien für Rechnungsrevisoren, Basel 1934.
 Romeiß, S., Die Berufsregelung der genossenschaftlichen W.P. Dtsche Wirtsch.-Ztg. 1936, S. 30 u. B. f. Genossenschaftsw. 1936, S. 653.
 Schuster, S., Das Prüfungswesen der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, Würzburg 1939 (Frankf. Dissert.).
 Seibert, F., Ein grundlegender Unterschied zwischen der Pflichtprüfung der W.G. und der Genossenschaften? WZ. 1936, S. 436.
 Strub, Der Aufbau des genossenschaftlichen Prüfungswesens, WZ. 1936, S. 2.
 — Der W.P. des Genossenschaftswesens, Berlin 1936.
 Schröder, Prüfung und Prüfungsverbände im kommenden Genossenschaftsrecht, Dtsche Justiz, Jg. 97, Ausg. A, S. 1671.
 Zirwas, R., Reform oder vollständiger Umbau des Genossenschaftswesens? WZ. 1934, S. 369.
 — Die Auswertung des Prüfungsberichtes bei den Prüfungsverbänden, WZ. 1936 S. 6.
 — Die genossenschaftliche Prüfung als Jahresabschlussprüfung, WZ. 1937, S. 369.
 — Gedanken zu den Bestimmungen der §§ 55, 56 und 58 des Genossenschaftsgef., WZ. 1937, S. 453.
 Zirwas-Buchholz, Das genossenschaftliche Prüfungswesen (Grundzüge des genossenschaftlichen Prüfungs- und Berufsrechts), Heft 3 (N.F.) der Schriftenreihe: Der Wirtschaftsprüfer, Berlin 1938.

5. Die Rechnungsabschlussprüfung der privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen u. d. öff. Versicherungsanstalten.

- Berger, J., Die Revision der Versicherungsgesellschaften, Betriebsw. 1932, S. 310.
 Büchner, Jr., Die Versicherungsaufsicht in Deutschland, Berlin 1938.
 David, W., Prüfer und Treuhänder in der Lebensversicherung, Ztschr. f. d. gef. Versich.-Wissf. 1936, S. 59.
 Detet, G., Prüfung von Versicherungsunternehmen, W.P. 1934, S. 154 u. 174.
 — Der Prüfungsbericht von Versicherungsunternehmen, WZ. 1935, S. 444.
 Fromm, G., Grundlegende Änderungen des W.G., D. Versicherungspraxis 1937, S. 1453.
 Goetjes, S., Umfang der Pflichtprüfung bei Versicherungsunternehmen, WZ. 1935, S. 437.
 Grimm, W., Die Prüfung von Bausparkassen und Zweckspaarunternehmen, HfWBg. II, S. 238.
 Gürtler, M., Die Pflichtrevision der Versicherungsbetriebe, Sonderdruck aus d. Ztschr. f. d. gef. Versicherungswissf., Berlin 1932.
 — Die Prüfung von Versicherungsbetrieben, HfWBg. II, S. 226.
 — Aufgaben und Ausbildung der Versicherungsprüfer, Neum. Ztschr. f. Versicherungsw. 1937, S. 208.
 Kallmeyer, W., Die Pflichtprüfung der Lebensversicherungsgesellschaften, ZfhwZ. 1937, S. 105 u. 181.
 Lippert, Die Bedeutung der Pflichtprüfung für die private Versicherungswirtschaft, WZ. 1935, S. 435.
 Matthes-Neumann, Versicherungsaufsichtsgesetz, Erläuterungsbuch, Berlin 1937.
 Osterwald, F., Erläuterungen (Erläuterungen) zum Jahresbericht von Versicherungsunternehmen sind mitzuprüfen, WZ. 1935, S. 64.
 Post, S., Die gesetzlichen und behördlichen Bestimmungen für die Wirtschaftsprüfung der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten, WZ. 1935, S. 129.

- Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei den öffentlichen Versicherungsunternehmungen, *WZ.* 1935, S. 439.
- Kiebefell, P., Die Verbesserung der Publizität in der Versicherungswirtschaft, *WZ.* 1935, S. 433.
- Stehlich, A., Prüfer und Vertrauensmann bei Hausparkassen, *Die Sparkassen* Jtg. 5. 9. 1932.
- Stieber, W., Grundsätzliche Fragen der Prüfung einer Hausparkasse, *WP.* 1933, S. 348.
- Werder, H., Der Versicherungsverständige. Versicherungsprüfer und Versicherungskaufmann? *Der Prakt. Betriebsw.* 1933, S. 242.
- Rechnungslegung und Prüfung der Versicherungsbetriebe, herausgeg. von A. Richter und H. Weber, Heft 6 (N.F.) der Schriftenreihe: „Der Wirtschaftsprüfer“. Berlin 1939.

6. Die Pflichtprüfungen der privaten und öffentlich-rechtlichen Kreditinstitute.

- Abler, H., Die Prüfung der Kreditinstitute nach dem Reichsgesetz über das Kreditwesen v. 15. Dez. 1934, *WZ.* 1935, S. 217.
- Barnbeck, O., Die Einstellung des Prüfers zur besonderen Eigenart der Genossenschaft und Sparkasse, *WZ.* 1936, S. 312.
- Beham, P., Das Pflichtprüfungswesen der Kreditinstitute, *WZ.* 1937, S. 285.
- Birnbaum, W., Revisionsstechnik im Bankbetrieb, 2. Aufl. Rinteln a. W.
- Falter, Das Revisionswesen der deutschen Sparkassen, *Betriebsw.* 1937, S. 6/7.
- Fries-Schneider, Landwirtschaftliche Schuldenregelung und Bilanzprüfung bei landwirtschaftlichen Realkreditinstituten, *WZ.* 1937, S. 69.
- Gugelmeier, E., Das Prüfungswesen der Sparkassen, *Ztschr. d. VV. f. Dt. R.* 1936, S. 994.
- Gutmann, R., Aufsicht, Kontrolle und Publizität in der neuesten Bankgesetzgebung, *Betriebsw.* Bl. 1935, S. 110.
- Gutowski, R., Einheitliche Depotprüfung im Kreditgewerbe, Zahlungsverkehr und Bankbetrieb 1936, S. 45.
- Das Prüfungswesen der Kreditinstitute, Zahlungsverkehr u. Bankbetrieb 1937, S. 165.
- Das Prüfungswesen der Sparkassen, *Die nat. Wirtschaft* 1937, S. 265.
- Hintner, O., Die Depotrevision, *Ztschr. f. B.* 1933, S. 321.
- Hoffmann, J., Bilanzierungs- und Prüfungsvorschriften für Kreditinstitute 1938.
- Leitner, Fr., Bilanzprüfung und Wirtschaftsprüfung im Bankbetrieb, Zahlungsverkehr u. Bankbetrieb 1934, S. 50.
- Linhardt, H., Die Kontrolle im Bankbetrieb, Stuttgart 1926.
- Mottof, R., Die Revision der Sparkassen, *Betriebsw.* 1932, S. 305.
- Nord, L., Zur Prüfung der toten Konten im Bankbetrieb, *WZ.* 1935, S. 131.
- Opitz, G., Depotgesetz und Depotprüfung, *Deutsche Bergw.-Ztg.* v. 19. 12. 1935.
- Redolt, H., Depotprüfung, *Betriebsw.* 1939, S. 63 u. 187.
- Raßmann, H., Die Revisionen bei den öffentlichen Sparkassen in Preußen, *WZ.* 1936, S. 372.
- Rudorf, F., Die Prüfung der Bankbilanz mit besonderer Berücksichtigung der Bankdebitoren, *WZ.* 1933, S. 61.
- Scheuermann, J., Kontrolle und Revision im Bankbetrieb, Zahlungsverkehr u. Bankbetrieb 1935, S. 257.
- Schiffmann, W., Die Prüfung des Rechnungsabchlusses von Hypothekenbanken, *WZ.* 1935, S. 219.
- Selkmann, Die Außenrevision (Verbandsrevision) der Sparkassen, *Bankwirtsch. Praxis* 1931/32, S. 143.
- Unbehend, G., Das Prüfungswesen der Sparkassen, *WZ.* 1937, S. 389.
- Wolfskaf, W., Die Sparkassenrevision, Frankfurt a. D. 1925.

7. Die Pflichtprüfung der Rabattparvereinigungen.

Junderstorff, R., Das Rabattgesetz v. 25. 11. 1933 und Nebengesetze, Berlin 1934.
 Michel und Weber, Das Rabattgesetz v. 25. 11. 1933 nebst DVO. und Nebengesetzen,
 Berlin 1934.

8. Die Rechnungsablußprüfung der Lagerhausanstalten.

v. Arnswaldt, Der handelbare Orderchein, Berlin 1930.
 Berg, R., Umfang der Pflichtprüfung nach der VO. über Orderlagerscheine, WZ. 1934,
 S. 111.
 Kollath, Lagerhaus- und Lagerscheintwesen, ein Beitrag zur kommenden Reform, Berlin
 1929.
 Schenk, Die Erntefinanzierung durch Orderlagerscheine, Berliner Börsen-Ztg. v. 28. 7.
 1932.
 Solmsen, Entwurf eines Reichsgesetzes zur Regelung des Lagerhauswesens für land-
 wirtschaftliche Erzeugnisse, Berlin 1930.
 Vogels, W., Die VO. über Orderlagerscheine v. 16. 12. 1931 (Kommentar), Berlin-
 Leipzig 1932.
 Ziebell, G., Die neuzeitliche Entwicklung des Lagerrechts unter besonderer Berück-
 sichtigung der Getreidefinanzierung, Berlin 1933.

C. Das Schrifttum über Einzelfragen des Prüfungsinhalts und der Prüfungstechnik.

Adler, S., Berufung gegen die Verweigerung oder Einschränkung des Bestätigungsver-
 merks durch den WP., WZ. 1935, S. 345.
 Adler, W., Richtlinien für die Vornahme von eingehenden Prüfungen bei kaufmännischen
 Unternehmungen, Ztschr. f. B. 1925, S. 577.
 Beigel, Theorie und Praxis der Buchführung und Bilanzrevision 1914.
 Berg, R., Der Arbeitsbogen als Hilfsmittel der Revision von Konzerngesellschaften, WP.
 1933, S. 211.
 — Die Technik der Prüfung des Umsatzes, der Umsatzberechnungen und der Selbstkosten
 des Umsatzes bei Fabrikbetrieben, Der Buchführer 1936, S. 65.
 — Wie wird geprüft? Praktische Anleitung zur Durchführung kaufmännischer Buch-,
 Betriebs- und Bilanzprüfungen, Hamburg 1937.
 — Die Technik der Prüfung des Zinsaufwandes und -ertrages, von Beteiligungserträgen,
 Mieten und Pachten, Der Buchführer 1936, S. 85.
 — Wegweiser für die Prüfung der Gründung, Finanzierung und Sanierung, Berlin-
 Leipzig 1934.
 Berger, A., Die Prüfung der Anlageverträge in Fabrikbetrieben, WP. 1933, S. 423.
 Bergmann, R., Die Gestaltung der Revision unter dem Einfluß moderner Buchhaltungs-
 formen, ZfhwZ. 1936, S. 650.
 Beste, Th., Die neuen Formen der Buchhaltung und ihr Einfluß auf die Revisionstechnik,
 ZfhwZ. 1927, S. 481 und 576.
 Bonnet, Welche Erfordernisse muß der zeitgemäße Prüfungsbericht eines WP. erfüllen?
 HfWPg. II, S. 250.
 Borf, S., Revisionserfordernisse und wirtschaftliche Grenzen der Revision, Rundsch. GmbS.
 1931, S. 477.
 Bredt, D., Die industrielle Wirtschaftsprüfung, Technik und Wirtschaft 1931, S. 237.
 Brönnner, S., Revisionswesen und Steuer, HfWPg. I, S. 113.
 — Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen, Ztschr. d. W. f. Dt. Recht 1936, S. 985.
 Butter, L., Prüfungsfragen bei Pachtbetrieben, WZ. 1934, S. 380.
 Buttman, E., Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, Göttingen 1935 (Gött. Diss.).

- Eranstoun, W., In welchem Umfang kann die Praxis des Prüfungswesens durch Richtlinien und Normen geregelt werden? *WZ.* 1938, S. 335.
- Denck, J., Aufbau und Inhalt des Bilanzprüfungsberichtes, *WZ.* 1934, S. 525.
- Deter, G., Der Prüfungsbericht von Versicherungsunternehmungen, *WZ.* 1935, S. 444.
- Dießen, R., Zur Behandlung der stillen Reserven im Bericht des Abschlußprüfers, *WZ.* 1937, S. 273.
- Düring, W., Probleme bei der Prüfung der Bilanz, *HfWBg.* II, S. 145.
- Eich, W., Der Revisionsbericht, *Grundr. d. Betriebswirtschaftsl.*, Bd. X, Leipzig 1926, S. 249.
- Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, Berlin 1940.
- Eichelberger, A., Der Revisionsplan, *Betriebsw.* 1933, S. 77.
- Eisenberg, A., Zur Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse in Gaswerken, *WZ.* 1935, S. 287.
- Fischer, R., Bilanzrevision in ihrer organischen Verbindung mit der Geschäftsorganisation, insbesondere zur Devisenbuchhaltung, Berlin 1923.
- Fluch, R., Die Buchprüfung im kaufmännischen Betrieb (*Allgemeine Prüfungslehre*), Stuttgart 1936.
- Forell, W., Moderne Buchhaltungsmethoden und ihre Revisionsmöglichkeit, *WP.* 1932, S. 350.
- Frölich, Wegweiser für technisch-wirtschaftliche Prüfungen, Berlin 1933.
- Gerstner, B., Revisiontechnik, 6. Aufl., Berlin 1940.
- Formelle und materielle Revision auf Grund der Pflichtrevision, *Archiv WDB.* 1931, [S. 9.]
- Umfang der Pflichtprüfung, *WP.* 1932, S. 270.
- Wegweiser für die kaufmännische Betriebs- und Bilanzprüfung, Berlin 1932.
- Bilanzen und Wirtschaftsprüfung, in: *Bilanzen der Unternehmungen*, Bd. II, Berlin-Wien 1933.
- Graff, B., Die Zusammenarbeit zwischen WP. und Hausrevision bei der Pflichtprüfung von Konzernen, *WZ.* 1935, S. 153.
- Günther, W., Die Prüfung der Rentabilität und der Wirtschaftlichkeit, *HfWBg.* III, S. 84.
- Gedenroth, W., Die Revision des Lohnwesens, Düsseldorf 1935.
- Herstede, H., Erfolgsrevisionen, *Betriebsw.* Bl. 1933, S. 431.
- Hoeniger, Fr., Der Auftrag des WP., *WZ.* 1934, S. 177.
- Hoeßlin, H. v., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, *HfWBg.* S. 345.
- Horn, G. F., Probleme bei der Prüfung des Geschäftsberichtes, *HfWBg.* II, S. 129.
- Horn, H., Die Prüfung von Erfolgs- und Kostenrechnungen, *Prakt. Betriebsw.* 1935, S. 433.
- Die Prüfung der Bewertung, *HfWBg.* III, S. 102.
- Horn, M., Steuerliche Gesichtspunkte bei der Prüfung der Jahresbilanz von AG.en und Genossenschaften, *WZ.* 1936, S. 168.
- Jores, Formelle und materielle Revision, *Archiv WDB.* 1931, S. 545.
- Kalkstein, Die externe Revision industrieller Konzerne unter Berücksichtigung der Konzernbilanz, Charlottenburg 1935 (Diss. Leipzig).
- Karoli, R., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis (Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht), Leipzig 1934.
- Grundsätzliches über Inhalt und Form des Bilanzprüfungsberichtes im Hinblick auf die von ihm zu erfüllenden Aufgaben, *WP.* 1934, S. 395.
- Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, *WZ.* 1937, S. 45 und 167.
- Kienzle, D., Die Revision der Bewertung von gewerblichen Schutzrechten und der entsprechenden Abweichungen, *WP.* 1933, S. 94.
- Klebb, W., Die Ermittlung und Verhütung von Buchungsfehlern, *Die Deutsche Steuerztg.* 1933, S. 257.

- Einführung in die Revisionspraxis, Hannover (1935).
- Gegen die Unzulänglichkeit der Kassenprüfung, Rundschau Gmbh. 1936, S. 270.
- Zur Prüfung des Bankverkehrs, Der Buchführer 1938, S. 181.
- Rein, Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung von Fehlern bei der Revision, ZfhwZ., Bd. 6, S. 580.
- Rummel, W., Neuzeitliche Buchungsverfahren und formelle Buchprüfung, Zahlungsverf. u. Bankb. 1937, S. 213.
- Roch, W., Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, Die Möglichkeiten der Zusammenarbeit, Frankf. Ztg. v. 8. 4. 1935.
- Rotterba, Die Besonderheiten des Prüfungsberichtes bei der Pflichtprüfung der Gemeindebetriebe, WZ. 1935, S. 280.
- Raus, A., Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, WZ. 1934, S. 406.
- Runze, D., Zur Revision von Bankguthaben, WZ. 1934, S. 110.
- Le Coutre, W., Materielle Revisionen, HfWZg. I, S. 63.
- Seitner, Fr., Methoden neuzeitlicher Wirtschaftsprüfung, WZ. 1932, S. 92.
- Vorch, W., Die Geschäfts- und Betriebsprüfung, Betriebsw. 1932, S. 285.
- Wirtschaftlichkeit und Wirtschaftlichkeitsprüfungen, WZ. 1935, S. 305.
- Mathews, R., Betriebsvergleich und Kennzahlen als Hilfsmittel des WP., Betriebsw. 1939, S. 58.
- Melzer, G., Deutscher Revisorenspiegel, Berlin 1927—31.
- Modert, Der Umfang der Berichterstattung des Bilanzprüfers, ZfhwZ. 1934, S. 188.
- Müller, Fr., Formelle und materielle Buchführungs- und Bilanzrevision, Archiv WZ. 1931, S. 263.
- Müller, G. S., Umgrenzung des Revisionsauftrages, WZ. 1934, S. 205.
- Ausbau der Prüfungsberichte, WZ. 1934, S. 379.
- Mundorf, R., Besonderheiten bei der Prüfung von Konfektionsbetrieben, WZ. 1934, S. 56 und 73.
- Oberst, D., Konzernbilanz und WP., Betriebsw. 1933, S. 59.
- Opiß, Gg., Konzern, Konzernbilanzen und Pflichtrevision, WZ. 1932, S. 215.
- Papf, Kontrolle der Außenstände in Versorgungsbetrieben, Zfchr. f. Org. 1935, S. 473.
- Pawel-Ramminger, A. v., Die Praxis der Brauereirevision, Stuttgart 1913.
- Porzig, D., Die Technik der Bücher- und Bilanzrevision, 5. Aufl., Stuttgart 1932.
- Prasse, G., Organisationsberatung und Abschlußprüfung, Betriebsw. 1938, S. 25.
- Raschenberger, M., Umfang der Sorgfaltspflicht bei Bücherrevisionen, Betriebsw. Bl. 1930, S. 205.
- Bilanzrevision, in: Die Bilanzen der Unternehmungen 1933, S. 704.
- Raueliser, G., Darf der WP. zugleich Berater sein? Zfchr. f. Org. 1932, S. 160.
- Richter, A., Die Beurteilung der kaufmännischen Organisation im Rahmen der Abschlußprüfungen, Betriebsw. 1935, S. 222.
- Richter, G. L. v., Die Prüfung einer Industrieunternehmung mit selbständig bilanzierenden Werken, ZfhwZ. 1936, S. 1.
- Ronneberger, R., Die neuzeitlichen Buchhaltungsformen und ihre Bedeutung für die Wirtschaftsprüfung, Prakt. Betriebsw. 1934, S. 932.
- Roske, A., Sprachstil und Prüfungsberichte, WZ. 1935, S. 446.
- Schauenburg, P., Die Kontrolle der Kontokorrente bei alten und neuen Buchhaltungsformen, Dortmund.
- Schmalenbach, Über Einrichtungen gegen Unterschlagungen und über Unterschlagungsrevision, ZfhwZ., Bd. 6, S. 321.
- Schmalz, R., Zum Gegensatz zwischen Unterschlagungs- und gesetzlicher Pflichtprüfung, Betriebsw. 1936, S. 25.
- Schmidt, A., Die Technik der Bücher- und Bilanzrevision, Zfchr. f. Handelswiss. Z. und Handelspraxis 1913, S. 298.

- Schnorf, R. C., Die Kassenprüfung, Zürich 1933.
- Schnutenhaus, Formelle und materielle Revision — eine begriffskritische Untersuchung, Archiv WDB. 1931, S. 303.
- Schoele, D., Die Kontrolle des bargeldlosen Zahlungsverkehrs, Zahlungsverf. u. Bankbetr. 1935, S. 93.
- Schönwandt, M., Neue und alte Buchhaltungsformen in der Revision, Zahlungsverf. u. Bankbetr. 1933, S. 176.
- Schröder, Gesichtspunkte für die Beurteilung von Elektrizitätswerken, Ztschr. f. öff. Wirtsch. Jg. 2, S. 7.
- Schreier, Kontrolle und Revision, Hamburg 1925.
- Schubart, W., Selbstschutz im Kassenwesen. Kassenführung, Kassenrevision. Gemeinverständl. Leitfad. Berlin 1928.
- Semler, J., Die Prüfung des Geschäftsberichtes, WP. 1932, S. 274.
- Sewering, R., Die Handhabung der Gründungsrevision, ZfhwZ., Bd. 24, S. 168.
- Sorge, Die Buch- und Bilanzrevision in Schrifttum und Praxis, Archiv WDB. 1927, S. 37.
- Thomas, W., Die Bedeutung der Betriebsorganisation im Rahmen der Wirtschaftsprüfung, WP. 1932, S. 172.
- Velder, F., Umfang der Pflichtprüfung, WP. 1932, S. 347.
- Voss, W., Formelle und materielle Revision, Archiv WDB. 1931, S. 1—4.
- Zur Frage der Konzernprüfung, WZ. 1937, S. 85.
- Waniek, D., Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, HfWPg. II, S. 263.
- Warth, Die Technik der Prüfung von Konzernbilanzen, ZfhwZ. 1937, S. 16.
- Werner, F., Die Bestimmung des Umfangs der Revisionsaufgaben und die damit verbundene Arbeit des Revisors, Grundr. d. Betriebswirtschaftl., Bd. X, S. 81.
- Werning, C., Die Prüfung der Selbstkostenrechnung, HfWPg. III, S. 140.
- Winkelhöfer, F., Die Kontrolle der industriellen Neuanlagen, Ztschr. f. B. 1931, S. 841.
- Wipper, R., Revisiionstechnik und Buchführungsverfahren, 2. Aufl., Stuttgart 1937.
- Witz, C., Prüfung der Vorräte in Fabrik- und Handelsbetrieben, WZ. 1934, S. 10, 32 und 57.
- Formale Fragen ordnungsmäßigen Bücherabschlusses bei der Bilanzprüfung, WZ. 1934, S. 478.
- Die Prüfung von Löhnen und Gehältern, WZ. 1935, S. 230 und 322.
- Wollert, H., Wirtschaftsprüfungen von Unternehmungen der Bauwirtschaft, WZ. 1936, S. 407 und 427.
- Ziegler, J., Bücher- und Bilanzrevision, Wien 1927.
- Zubrod, H., Der Rechenchieber im Dienst des Prüfers, WZ. 1935, S. 332.
- Der Auftrag des Prüfers, Die Bank 1938, S. 1261.
- Kontenauflösung als Revisionsaufgabe, WZ. 1934, S. 182.

Sachverzeichnis.

Bei den nach einem A aufgeführten Zahlen handelt es sich um Seiten des Anhangs, Teil I:
„Die pflichtprüfungsrechtlichen Bestimmungen für die private und öffentliche Wirtschaft.

Abwicklungsbilanzen, Prüfungspflicht der — 42 f., 49 ff., A 153, 163.

Aktiengesellschaften, Pflichtprüfung der — 5, 14, 40 ff., 54 ff., 76, 79, 82 ff., 96 f., 106 f.,
115, 122, A 140 ff.

— Geschichte der Pflichtprüfung der — 21 ff., 119 f.

Ausdehnung des Pflichtprüfungswesens 134 ff.

Auskunftsrecht des Pflichtprüfers 10, 108 ff., A 142, 147, 149, 156, 159, 168.

Bausparkassen, Pflichtprüfung der —, f. Versicherungsunternehmen und Bausparkassen,
Pflichtprüfung der privaten —.

Beauftragung (Auftrag) des Pflichtprüfers 9 f., 54, 104 ff.

Bestätigungsvermerk 8, 60, 65, 72 ff., A 142 ff., 155, 159, 168, 173, 176, 181 f.

Bestellung als Wirtschaftsprüfer 92 ff.

— des Pflichtprüfers 9 f., 104 ff., A 141 f., 145 ff., 156, 159 ff., 168, 170 f., 174 f.,
177 f., 186.

Bestimmungen über die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer 90, 92, A 188.

Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung 1, 4, 33, 136 ff.

Branchenwirtschaftsprüfer 95 f.

Depotprüfung 5, 34, 48 ff., 77, 80, 84 f., A 161 ff., 178.

Eigenbetriebsverordnung 59 f.

Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer 56, 73, 75, 91, 109 f., 112, 128 ff.
Fachkongresse 132.

Gebührenordnung für Pflichtprüfungen (f. auch Prüfungskosten) 104 f., A 188.

Genossenschaftsprüfung 4 f., 14, 50 f., 77, 80 f., 85 f., 100 ff., 105, 116 ff., 122, A 148 ff.
— Geschichte der — 15 ff., 119 ff.

Geschäftsführung, Prüfung der — 19, 57 f., 63 ff., 69 f., 121 f., A 146, 148, 163.

Gewissenhaftigkeit des Pflichtprüfers 10, 92, 112, A 143, 146, 151, 157, 163.

GmbH.-Prüfung 5 f., 135 f., A 148.

Golddiskont-Bank, Prüfung der Deutschen — 42, 45, A 143, 165.

Grundzüge ordnungsmäßiger Prüfung 8, 71.

Gründungsprüfung der AG. 5 f., 43 f., 58, 83, 97, 105, 122, A 144 ff.

— Geschichte der — 23 ff.

Haftpflichtversicherung für Wirtschaftsprüfer 116 f.

Haftung des Pflichtprüfers 10, 115 ff., A 143, 151, 157 f., 162.

Hauptberufliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers 94 ff.

Hauptstelle für die öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer 90, 92, 117, A 165, 188.

- Institut der Wirtschaftsprüfer (s. auch Sachgutachten) 90 ff., 117, 131 f.
- Kreditinstitute, Pflichtprüfung der öffentlich-rechtlichen — 15, 48, 59 ff., 76, 79, 84, 99, A 167, 173 ff.
- Pflichtprüfung der privaten — 5, 14, 34, 48 ff., 62 f., 77, 79 f., 84 f., 100, 106, 115 f., 122, A 158 ff.
- Kreditwürdigkeitsprüfung 1, 68.
- Konkursbilanzen, Prüfungspflicht der — 42 f., 49, 51.
- Lagerhausanstalten, Pflichtprüfung der — 14, 34, 52, 77, 82, 104, 106, A 164 f.
- Ländervereinbarung 89 f., 92f., 117, A 188.
- Organisationsprüfung 1, 68.
- Pflichtprüfer 8 ff., 19 f., 87 ff.
- Pflichten der — 10, 108 ff.
- Pflichtprüfung, Begriff der — 3 ff.
- Preisprüfungen 4, 137.
- Privatbahnen, Pflichtprüfung der — 41, 47, 105, A 143 f., 166.
- Prüfung als Wirtschaftsprüfer 91 f.
- Prüfungsauftrag s. Beauftragung des Pflichtprüfers.
- auswertung und -verfolgung 82 ff., A 183 f., 186.
- bereitchaft 109 f., A 179, 181 f.
- bericht 8, 69, 77 ff., A 142, 145, 147 f., 150 f., 155 ff., 161 ff., 168 f., 171 ff., 175 ff., 179 ff.
- erfolg 126 ff.
- ergebnis (s. auch Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht) 8, 69, 72 ff.
- gegenstände 7, 53 ff.
- handlungen 53, 67 ff.
- inhalt 7 ff., 53 ff., A 178 f.
- kosten 6, 10, 47, 67, 104 f., 110, A 145, 147 f., 150, 159, 161, 163, 165, 167.
- maßstäbe 1 f., 7, 53 ff., 115.
- technif (-verfahren) 2, 7 f., 53, 67 ff., 115, 133, A 149 f., 181 f.
- umfang, s. auch Prüfungsinhalt 7, 53, 67 ff., 115, A 140, 145, 148, 156, 158 ff., 171, 175, 178 f.
- vermerk, s. Bestätigungsvermerk.
- Qualifikation des Pflichtprüfers 9, 87 ff., 127, 133.
- Rabattsparevereinigungen, Pflichtprüfung der — 14, 52, 66 f., 77, 82, 103 ff., 122, A 163 f.
- Rechte und Pflichten des Pflichtprüfers 10, 108 ff.
- Reichsbahn, Prüfung der — 45, A 165.
- bank, Prüfung der — 45, A 165.
- post, Prüfung der — 45.
- betriebe, Prüfung der — 36 ff., 59 f., 98, A 165 f., 184 ff.
- Rentabilitätsprüfung 1, 61, 68.
- Rentenbank-Kreditanstalt, Prüfung der — 47, A 166.
- Schulung des Prüfernachwuchses 131 f.
- Schutzklausel 81, 134.
- Selbständige Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers 94.
- Sonderprüfung der AG. 6, 43 f., 58, 83 f., 97, A 146 ff.
- Sparcassen, Pflichtprüfung der — 15, 35, 47 f., 59, 61, 76, 79, 84, 99 f., 106, A 167, 173, 177 ff.
- Spruchstelle 57, A 140 f.
- Statistik der prüfungspflichtigen Betriebe 52 f.
- Strafvorschriften (s. auch Haftung) 117, A 148, 153 f., 158, 162.

- Ueberwachung des Wirtschaftsprüfers 93 f.
 Umwandlungsbilanzen, Prüfungspflicht der — 43.
 Unabhängigkeit des Pflichtprüfers 107 f., 110, 112, A 142, 145, 147, 149, 156, 163.
 Unparteilichkeit des Pflichtprüfers 10, 92, 107, 112, A 143, 146, 151, 157, 163.
- Verantwortlichkeit des Pflichtprüfers (s. auch Haftung des —), A 143, 146 f., 159.**
 Verteidigung als Wirtschaftsprüfer 92 f.
 Verschmelzungsbilanzen, Prüfungspflicht der — 43.
 Verschwiegenheitspflicht des Pflichtprüfers (s. auch Strafvorschriften) 10, 92, 112 ff., A 143, 146, 148, 151, 154, 157 f., 162 f.
 Versicherungsanstalten, Pflichtprüfung der öffentlich-rechtlichen — 15, 48, 59, 60 ff., 76, 79, 84, 98 f., A 170 ff.
 Versicherungsunternehmen und Bauparaffen, Pflichtprüfung der privaten — 5, 14 f., 34, 49, 51 f., 65, 77, 81 f., 86 f., 103, 106, 109, 115, 122, A 156 ff.
 Vertragsbedingungen, Allgemeine — für Wertverträge zwischen Gemeindeprüfungsämtern und Wirtschaftsprüfern 59 ff., 76, 79, 84, 104, 111.
 Vollständigkeitserklärung 112.
- Wertparaffen, Prüfung der — 49, 51.**
 Widerruf der Bestellung als Wirtschaftsprüfer 93 f.
 Wirtschaftliche Verhältnisse, Prüfung der — 61 f., 121 f., A 148, 165, 172, 179.
 Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand, Pflichtprüfung der — 5, 14, 44 ff., 59 ff., 76 f., 79, 84, 97 ff., 105 f., 115, 118, 122, A 165 ff.
 — Geschichte der Pflichtprüfung der — 34 ff., 120.
 Wirtschaftsprüfer 9, 87 ff., 130 ff., A 142, 153, 159, 163 f., 167, 170, 174, 178.
 — Berufsbezeichnung 9, 88.
 — im Genossenschaftswesen 101 ff., A 149, 152 f., 188.
 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (s. auch Wirtschaftsprüfer) 93, 130, A 170, 175, 178.
 Wohnungsunternehmen, Pflichtprüfung der gemeinnützigen — 14, 41 f., 105, A 143, 154 ff.
- Zulassung als Wirtschaftsprüfer 91 f.
 Zweck des Pflichtprüfungswesens 6, 118 ff.
 Zweckparunternehmen, Pflichtprüfung der — 14.
 Zwischenprüfungen 65, 111.
-