

Die Zukunft der Wirtschaftsprüfung in der EU – Vor dem Hintergrund des Regulierungsvorschlags der Europäischen Kommission

*Quick/Rebhan**

- 1. Einleitung**
- 2. Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen**
 - 2.1. Vor- und Nachteile der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen
 - 2.1.1. Vorteile der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen
 - 2.1.2. Nachteile der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen
 - 2.2. Vorschläge auf europäischer Ebene zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen
 - 2.3. Forschungsergebnisse zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen
- 3. Externe Pflichtrotation**
 - 3.1. Vor- und Nachteile der externen Pflichtrotation
 - 3.1.1. Vorteile der externen Pflichtrotation
 - 3.1.2. Nachteile der externen Pflichtrotation
 - 3.2. Vorschläge auf europäischer Ebene zur externen Pflichtrotation
 - 3.3. Forschungsergebnisse zur externen Pflichtrotation
- 4. Gemeinschaftsprüfungen**
 - 4.1. Vor- und Nachteile von Gemeinschaftsprüfungen
 - 4.1.1. Vorteile von Gemeinschaftsprüfungen
 - 4.1.2. Nachteile von Gemeinschaftsprüfungen
 - 4.2. Vorschläge auf europäischer Ebene zu Gemeinschaftsprüfungen
 - 4.3. Forschungsergebnisse zu Gemeinschaftsprüfungen
- 5. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen**

* Prof. Dr. *Reiner Quick*, Leiter des Fachgebiets Rechnungswesen, Controlling & Wirtschaftsprüfung an der Technischen Universität Darmstadt und Teilzeitprofessor am Department of Entrepreneurship and Relationship Management der University of Southern Denmark; Dr. *Elisabeth Rebhan*, WP/StB, Managerin bei KPMG Austria AG Linz sowie Lektorin am Institut für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung an der Johannes Kepler Universität Linz.

1. Einleitung

Das Instrument der Abschlussprüfung, welches in den §§ 268 ff UGB normiert ist, soll das Vertrauen in Abschlüsse erhöhen. Ebenso sollen mögliche Informationsasymmetrien zwischen Eignern und Management von Unternehmen durch Abschlussprüfungen reduziert werden. Das auf die von *Coase* entwickelte Prinzipal-Agenten-Theorie (PAT) zurückgehende Problem einer asymmetrischen Informationsverteilung beschäftigt sich mit den Beziehungen zwischen Auftraggeber (Prinzipal) und Auftragnehmer (Agent).¹ Eine asymmetrische Informationsverteilung kann aufgrund folgender dargestellter Situationen entstehen:

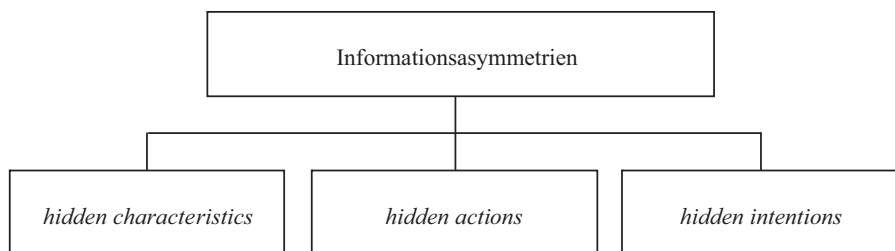


Abb 1: Asymmetrische Informationsverteilung² (vgl Schanz [2000], 139)

Vor allem die Problematik verborgener Handlungen (*hidden actions*) des Agenten (Management) ist diesbezüglich von Relevanz, da der Prinzipal (Eigner) das Verhalten des Agenten nicht unmittelbar beobachten kann. Die Gefahr, dass das Management nicht im Sinne des Eigners handelt, wird moralisches Risiko (*moral hazard*) genannt.³

Um einerseits Informationsasymmetrien zwischen Management und Eignern zu reduzieren und andererseits Vertrauen in Jahres- und Konzernabschlüsse zu stärken, ist es erforderlich, dass eine hohe Qualität bei der Erbringung von Abschlussprüfungsleistungen gewährleistet ist. Da der Begriff Prüfungsqualität im deutschsprachigen Schrifttum sowie in berufsständischen Verlautbarungen nicht bzw nur unzureichend gedeutet ist, wird die Begriffsauslegung von *DeAngelo* herangezogen (siehe Abb 2).⁴

¹ Vgl Schanz (2000), 135 u 139 sowie *Weißberger* (1997), 141 ff iVm. *Wöhe/Döring* (2010), 23 f u 64.

² *Hidden characteristics* (verborgene Eigenschaften) entstehen, wenn der Agent im Vergleich zum Prinzipal vor Vertragsabschluss besser über seine persönlichen Eigenschaften (Qualifikationen) informiert ist (Gefahr der adversen Selektion). Vgl *Jost* (2001), 27 ff. Unter dem Begriff *hidden intentions* (verborgene Absichten) wird subsummiert, dass der Auftraggeber die Absichten des Auftragnehmers nicht abschätzen kann. Vgl *Schanz* (2000), 135 u 139.

³ Vgl *Jost* (2001), 25 ff.

⁴ Vgl *Rebhan* (2012), 37 ff für eine ausführliche Diskussion sowie weitere Literaturstellen.

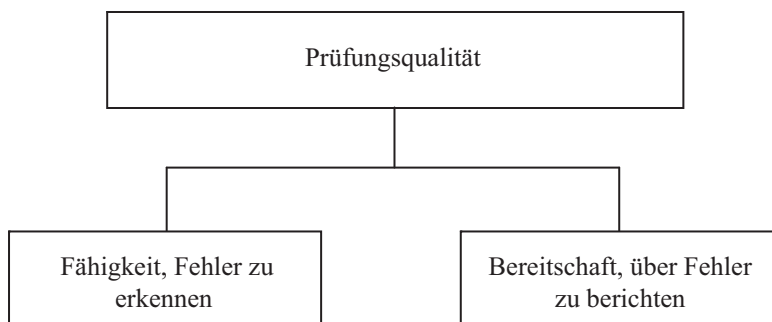


Abb 2: Prüfungsqualität (vgl DeAngelo [1981], 186)

Nach *DeAngelo* wird unter dem Begriff Prüfungsqualität die vom Markt bewertete Wahrscheinlichkeit verstanden, dass einerseits ein Fehler oder Verstoß in der Rechnungslegung des Mandanten durch den Abschlussprüfer entdeckt wird und andererseits der Prüfer auch darüber Bericht erstattet.⁵

Mit Erteilung des Prüfungsauftrags wird dem Abschlussprüfer eine gesellschaftliche Funktion übertragen.⁶ Durch Abgabe des Prüfungsurteils gemäß § 274 UGB bestätigt der Abschlussprüfer, ob der geprüfte Abschluss den gesetzlichen Vorschriften entspricht und ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.⁷ Deshalb sollte die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ein zentraler Bestandteil des Prüfungsumfelds sein.⁸ Hinsichtlich der Unabhängigkeit wird von der *International Federation of Accountants* (IFAC) im *Code of Ethics for Professional Accountants* angeführt, dass der Abschlussprüfer vom Prüfungsklienten unabhängig sein soll, wobei zwischen *independence of mind* und *independence in appearance* differenziert wird.⁹

⁵ Vgl *DeAngelo* (1981), 186.

⁶ Vgl *Europäische Kommission* (2011), 2.

⁷ In der Öffentlichkeit wird ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk oft fälschlicherweise mit wirtschaftlicher Gesundheit des geprüften Unternehmens gleichgesetzt. Vgl *Naumann* (2012), 29. Dieses Problem ist unter dem Begriff Erwartungslücke bekannt. Siehe *Rebhan* (2012), 96 zur Diskussion des Begriffs und für weitere Literaturhinweise.

⁸ Vgl *Europäische Kommission* (2010), 3.

⁹ Vgl IFAC (2012), Sec. 280.2 iVm. Sec. 290.6. Nach *Mautz/Sharaf* (1961), 204 ff ist sowohl *independence of mind* als auch *independence in appearance* charakterisierend für einen gesetzlichen Abschlussprüfer.

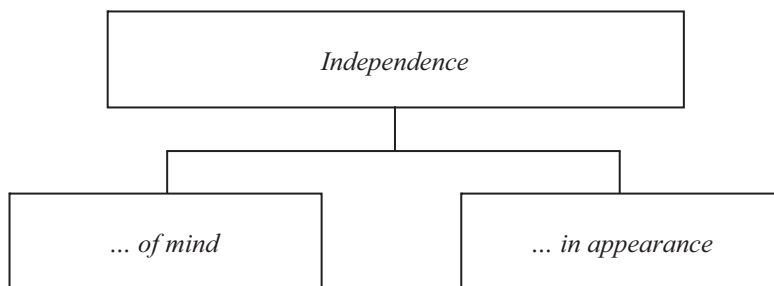


Abb 3: Unabhängigkeit (vgl IFAC [2012], Sec. 290.6)

Independence of mind (tatsächliche Unabhängigkeit) wird definiert als „*the state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that compromise professional judgment, thereby allowing an individual to act with integrity and exercise objectivity and professional skepticism.*”¹⁰ *Independence in appearance* (wahrgenommene Unabhängigkeit) wird definiert als „*the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude, weighing all the specific facts and circumstances, that a firm’s, or a member of the audit team’s, integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.*”¹¹ Sollten Abschlussprüfer als in ihrer Unabhängigkeit beeinträchtigt wahrgenommen werden, so werden Abschlüsse als weniger sicher angesehen und Investitionen scheinen riskanter. Dies führt zu höheren Risikoprämien und folglich zu erhöhten Kapitalkosten.¹²

Wie zu Beginn angeführt, soll die Abschlussprüfung das Vertrauen in Abschlüsse und die darin enthaltenen Informationen erhöhen. Durch die jüngste globale Finanz- und Wirtschaftskrise wurde das Vertrauen in die Abschlussprüfung jedoch gestört. Vor diesem Hintergrund hat die Europäische Kommission im Jahr 2010 das Grünbuch *Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise* veröffentlicht, um die Rolle sowie den Umfang der Abschlussprüfung zu überdenken.¹³ Diese Diskussion mündete in dem im Jahr 2011 veröffentlichten Regulierungsvorschlag der Europäischen Kommission betreffend eine Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.¹⁴ Im September 2012 wurde vom Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments ein Berichtsentwurf zu vorgenanntem Verordnungsvorschlag veröffentlicht.¹⁵

¹⁰ IFAC (2012), Sec. 290.6 (a).

¹¹ IFAC (2012), Sec. 290.6 (b).

¹² Vgl *Botosan* (1997), *Botosan/Plumlee* (2001).

¹³ Vgl *Europäische Kommission* (2010) sowie *Öppinger/Rebhan* (2011), 373 ff.

¹⁴ Vgl *Europäische Kommission* (2011).

¹⁵ Vgl *Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments* (2012).

Ziel der Reformbestrebungen ist es, durch eine solide Abschlussprüfung die Zuversicht und das Marktvertrauen wiederherzustellen, indem vertrauenswürdige, transparente und verlässliche Abschlussinformationen geliefert werden.¹⁶ Der Regulierungsvorschlag enthält folgende wesentliche Themen:

- Obligatorische Ausschreibung von Prüfungsaufträgen
- Externe Pflichtrotation
- Prüfungsfremde Leistungen
- Kritische Grundhaltung
- Bestätigungsvermerk und Bericht an Prüfungsausschuss
- Transparenzberichterstattung
- Europäische Beaufsichtigung des Berufsstandes
- Gemeinschaftsprüfungen

Nachstehend werden drei der auf europäischer Ebene zur Diskussion stehenden Regulierungsvorschläge – Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen, Externe Pflichtrotation und Gemeinschaftsprüfungen – einer näheren Betrachtung unterzogen. Auf Grundlage der jeweiligen Vor- und Nachteile wird dargestellt, wie diese Themen im Verordnungsvorschlag vorgesehen sind und welche Änderungen durch den Rechtsausschuss angemerkt wurden. Ferner werden die bisherigen Forschungsergebnisse zu diesen Bereichen angeführt.

2. Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen

Um das Vertrauen in die Abschlussprüfung und insbesondere die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu erhöhen, erwägt die Europäische Kommission eine Ausweitung des Verbots der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer. Ausgangspunkt der Überlegungen zur Unabhängigkeit auf europäischer Ebene ist die im Jahr 2002 veröffentlichte Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU¹⁷, welche im Wesentlichen in die überarbeitete 8. EG-Richtlinie zur Abschlussprüfung 2006 übernommen wurde.¹⁸ Die aktuell in Österreich geltenden gesetzlichen Bestimmungen sind in den §§ 271–271c UGB geregelt.

2.1. Vor- und Nachteile der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen

2.1.1. Vorteile der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen

Als Vorteil wird in der Literatur genannt, dass die Nutzung von Beratungsleistungen im Zuge der Abschlussprüfung zu besserer Kenntnis des Prüfungsklientens und dadurch zu niedrigeren Kosten führen kann (*knowledge spillovers*),¹⁹ womit

¹⁶ Vgl. Europäische Kommission (2011), 2.

¹⁷ Vgl. Europäische Kommission (2002).

¹⁸ Vgl. Europäische Union (2006).

¹⁹ Vgl. Ballwieser (2001), 104 ff; Knechel ua (2012), 63; Winkeljohann ua (2012), 530.

eine Steigerung der Prüfungs- und Beratungsqualität aufgrund von Synergieeffekten einhergeht.²⁰ Zudem kann das Beratungsrisiko seitens des Mandanten durch die hohen Anforderungen, welche an die Ausübung der Prüfungstätigkeit durch Berufsexamina, kontinuierliche Fortbildung und langjährige praktische Erfahrung gestellt werden, reduziert werden. Durch diese Qualitätsvermutung hinsichtlich der Tätigkeit des Abschlussprüfers vermindert sich das Risiko, einen falschen Berater auszuwählen, und es entstehen keine bzw. reduzierte Such- sowie Anbahnungskosten für den Mandanten.²¹

Als weiterer Nutzen von gleichzeitiger Prüfung und Beratung kann die Stärkung der Position des Abschlussprüfers genannt werden, indem neben Abschlussprüfungen auch Beratungsleistungen erbracht werden, die zumeist mit einem hohen Nutzen für den Mandanten behaftet sind.²² Dadurch kann die Zusammenarbeit mit dem Mandanten erhöht und der Abschlussprüfer als kompetenter Ansprechpartner wahrgenommen werden.²³ Die Erbringungen von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer kann saisonale Schwankungen in der Auslastung von Prüfungskanzleien ausgleichen,²⁴ wobei eine Diversifikation der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu beachten ist.²⁵

2.1.2. Nachteile der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen

Im *Code of Ethics for Professional Accountants* wird angeführt, dass die Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden kann (*threats to independence*).²⁶ Das Risiko der Selbstprüfung (*self-review threat*²⁷) besteht dann, wenn sich der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfung auf von ihm erstellte Sachverhalte stützt.²⁸ Zum einen könnte der Prüfer zu unkritisch vorgehen, weil er Sachverhalte bereits kennt,²⁹ und zum anderen könnte der Abschlussprüfer dazu neigen, entdeckte eigene Fehler gegenüber dem Klienten aus Reputationsgründen geheim zu halten.³⁰ Das Risiko des Eigeninteresses (*self-interest threat*) besteht dann, wenn finanzielle oder andere Interessen den Abschlussprüfer in seiner Urteilsfindung unsachgemäß beeinflussen, weil die Gefahr einer wirtschaftlichen Abhängigkeit besteht.³¹

²⁰ Vgl. Bauer (2005), 68 ff.

²¹ Vgl. Bauer (2005), 68 ff.; Winkeljohann ua (2012), 530.

²² Vgl. Böcking/Orth (2002), Sp. 260; Sattler (2011), 76.

²³ Vgl. Sattler (2011), 76.

²⁴ Vgl. Russ/Schmitz (1982), 149 ff.; Quick (2006), 44.

²⁵ Vgl. Schmidt (1998), 323.

²⁶ Vgl. IFAC (2012), Sec. 290.156. In Sec. 110.12 werden fünf Typen von Bedrohungen angeführt: *self-interest threat*, *self-review threat*, *advocacy threat*, *familiarity threat* und *intimidation threat*.

²⁷ Vgl. IFAC (2012), Sec. 110.12 (b).

²⁸ Vgl. Sattler (2011), 82 f.

²⁹ Vgl. Winkeljohann ua (2012), 532.

³⁰ Vgl. Ballwieser (2001), 104 ff.

³¹ Vgl. IFAC (2012), Sec. 110.12 (a) iVm Winkeljohann ua (2012), 532.

Eine Gefährdung der Unabhängigkeit kann durch Identifikation mit dem Mandanten im Sinne einer Interessenvertretung (*advocacy threat*) bestehen,³² wodurch eine objektive Urteilsfindung bei der Abschlussprüfung beeinträchtigt wird. Das Risiko der persönlichen Vertrautheit (*familiarity threat*)³³ zwischen Prüfer und Mandant wird in § 271 Abs 1 UGB mit der Besorgnis der Befangenheit normiert.

2.2. Vorschläge auf europäischer Ebene zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen

Die Europäische Kommission führt in ihrem Regulierungsvorschlag an, dass die Erbringung von prüfungsfremden Leistungen bei von Abschlussprüfern, Prüfungsgesellschaften und den Mitgliedern ihres Netzwerks geprüften Unternehmen untersagt werden sollte. Vor allem großen Prüfungsgesellschaften sollte deshalb ein generelles Verbot zur Erbringung von Beratungsleistungen, sowohl bei Prüfungs- als auch Nicht-Prüfungsklienten, vorgeschrieben werden, um zu gewährleisten, dass für die Prüfung großer Unternehmen öffentlichen Interesses eine Mindestanzahl an Prüfungsgesellschaften zur Verfügung steht.³⁴ Im Berichtsentwurf des Rechtsausschusses des Europäischen Parlamentes wird angeführt, dass von einem allgemeinen Verbot abzusehen ist.³⁵

Prüfungsverwandte Leistungen sollen laut Regulierungsvorschlag der Europäischen Kommission bis zu einer Grenze von höchstens 10% des Prüfungshonorars des jeweiligen Unternehmens erbracht werden dürfen.³⁶ Diese 10%-Grenze ist im Berichtsentwurf des Rechtsausschusses des Europäischen Parlamentes nicht mehr angeführt.³⁷ Nachstehend (Tab 1) werden die „erlaubten“ Leistungen im Vergleich vom Regulierungsvorschlag der Europäischen Kommission mit dem Berichtsentwurf des Rechtsausschusses des Europäischen Parlaments dargestellt, wobei eine Ausweitung durch den Berichtsentwurf ersichtlich ist.

Regulierungsvorschlag Europäische Kommission	Berichtsentwurf Rechtsausschuss
<i>Prüfungsverwandte Leistungen</i>	<i>Abschlussprüfungsverwandte und andere Bestätigungsleistungen sowie prüfungsfremde Leistungen, die keine unzulässigen prüfungsfremden Leistungen sind.</i>

³² Vgl IFAC (2012), Sec. 110.12 (c) iVm Sattler (2011), 83 f.

³³ Vgl IFAC (2012), Sec. 110.12 (d).

³⁴ Vgl Europäische Kommission (2011), 16 f.

³⁵ Vgl Rechtsausschuss des Europäischen Parlamentes (2012), 11 f.

³⁶ Vgl Europäische Kommission (2011), 6.

³⁷ Vgl Rechtsausschuss des Europäischen Parlamentes (2012), 31.

Prüfung oder prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen	Prüfung oder prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen
Vermittlung von Prüfungssicherheit bezüglich der Erklärungen zur Unternehmensführung	Vermittlung von Prüfungssicherheit bezüglich der Erklärungen zur Unternehmensführung
Vermittlung von Prüfungssicherheit in Bezug auf Fragen der sozialen Verantwortung des Unternehmens	Vermittlung von Prüfungssicherheit in Bezug auf Fragen der sozialen Verantwortung des Unternehmens
Vermittlung von Prüfungssicherheit in Bezug auf aufsichtliche Berichtspflichten gegenüber Regulierungsbehörden von Finanzinstituten	Vermittlung von Prüfungssicherheit in Bezug auf aufsichtliche Berichtspflichten gegenüber Regulierungsbehörden von Finanzinstituten
Bescheinigung über die Einhaltung der Steuervorschriften	Bescheinigung über die Einhaltung der Steuervorschriften
	Dienstleistungen i.Z.m. Wertpapierrechtvorschriften
	Due-Diligence-Prüfungen

Tab 1: „Erlaubte“ Leistungen³⁸

Hinsichtlich der „absolut verbotenen“ Leistungen sind ebenfalls Unterschiede zwischen den beiden Verlautbarungen erkennbar (Tab 2). So ist das Verbot der Erbringung von Sachverständigenleistungen wie bspw Steuerberatung im Berichtsentwurf des Rechtsausschusses des Europäischen Parlaments nicht enthalten.

Regulierungsvorschlag Europäische Kommission	Berichtsentwurf Rechtsausschuss
<i>Prüfungsfremde Leistungen, die auf jeden Fall mit einem Interessenkonflikt verbunden sind</i>	<i>Verbotene prüfungsfremde Leistungen</i>
Sachverständigenleistungen, ua Steuerberatung	
Buchhaltung und Jahresabschlussstellung	Buchhaltung und Jahresabschlusserstellung
Interne Kontroll- und Risikomanagementverfahren	Interne Kontroll-, Risikomanagement- und Finanzinformationssysteme

³⁸ Vgl Europäische Kommission (2011), Artikel 10, Rz 2 sowie Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments (2012), 33 ff.

Bewertungsleistungen bzgl. Fairness Opinions oder Sachgründungen	Bewertungsleistungen
Versicherungsmathematische und juristische Dienstleistungen	Versicherungsmathematische und juristische Dienstleistungen
Finanzinformationstechnologie-Systeme für bestimmte Unternehmen	
Innenrevision	Innenrevision
Makler- oder Händler-, Anlageberatungs- oder Investmentbank-Dienstleistungen	
	Werbung, Verkauf oder Emission von Anteilen des Mandanten
	Personaldienste (in Richtung Top-Management)

Tab 2: „Absolut verbotene“ Leistungen³⁹

Im Zusammenhang mit den „relativ verbotenen“ Leistungen laut Regulierungsvorschlag der Europäischen Kommission wird ersichtlich, dass diese im Berichtsentwurf des Rechtsausschusses des Europäischen Parlaments nicht enthalten sind (Tab 3).

Regulierungsvorschlag Europäische Kommission	Berichtsentwurf Rechtsausschuss
<i>Prüfungsfremde Leistungen, die mit einem Interessenkonflikt verbunden sein können</i>	<i>Siehe Tab 1: andere prüfungsfremde Leistungen, die keine unzulässigen prüfungsfremden Leistungen sind</i>
Personaldienste (inkl Einstellung von Top-Managern)	
Comfort Letter für Anleger	
Finanzinformationstechnologie-Systeme für bestimmte Unternehmen	
Due-Diligence-Prüfungen	
<i>Vorabzustimmung durch zuständige Behörde oder Prüfungsausschuss</i>	<i>Vorabzustimmung durch zuständige Behörde oder Prüfungsausschuss</i>

Tab 3: „Relativ verbotene“ Leistungen⁴⁰

³⁹ Vgl Europäische Kommission (2011), Artikel 10, Rz 3 sowie Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments (2012), 36 ff.

⁴⁰ Vgl Europäische Kommission (2011), Artikel 10, Rz 3 sowie Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments (2012), 40 f.

Der Regulierungsvorschlag der Europäischen Kommission führt weiter ein Verbot der Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen sowohl bei Prüfungs- als auch Nicht-Prüfungsklienten an, wenn eine Prüfungsgesellschaft mehr als ein Drittel ihrer jährlichen Prüfungsumsätze mit Großunternehmen öffentlichen Interesses erzielt und wenn die Prüfungsgesellschaft einem Netzwerk angehört, dessen Mitglieder in der Europäischen Union insgesamt jährliche Prüfungsumsätze von mehr als 1,5 Mrd. EUR verzeichnen.⁴¹ Dieses Verbot ist in dem Berichtsentwurf des Rechtsausschusses des Europäischen Parlaments nicht enthalten.⁴²

2.3. Forschungsergebnisse zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen

Zur Forschung im Bereich der *independence of mind* liegen ca 90 Studien⁴³ vor. Neben einigen Experimenten wurden, da die tatsächliche Unabhängigkeit schwer beobachtbar ist, Surrogate zur Unabhängigkeitserforschung, wie bspw eingeschränkter Bestätigungsvermerk, Going-Concern-Vermerke oder Bilanzpolitik verwendet. *Quick* zufolge konnte in den Studien mehrheitlich kein negativer Einfluss auf die tatsächliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch die Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen erhoben werden.⁴⁴

Neben *independence of mind* ist *independence in appearance*, dh die Wahrnehmung eines unabhängigen Abschlussprüfers, zur Erfüllung der Aufgaben der Abschlussprüfung erforderlich. Diesem Thema widmeten sich bislang 94 Studien (Befragungen⁴⁵, Experimente⁴⁶ und archivistische Studien⁴⁷). Häufig wurde ein ne-

⁴¹ Vgl. *Europäische Kommission* (2011), Artikel 10, Rz 5.

⁴² Vgl. *Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments* (2012), 45 f.

⁴³ ZB *Dopuch/King* (1991); *Lennox* (1999); *Craswell* ua (2002); *DeFond* ua (2002); *Firth* (2002); *Frankel* ua (2002); *Ashbaugh* ua (2003); *Bajaj* ua (2003); *Chung/Kallapur* (2003); *Geiger/Rama* (2003); *Raghunandan* ua (2003); *Ferguson* ua (2004); *Kinney* ua (2004); *Larcker/Richardson* (2004); *Reynolds* ua (2004); *Antle* ua (2006); *Dee* ua (2006); *Hay* ua (2006); *Ruddock* ua (2006); *Gul* ua (2007); *Huang* ua (2007); *Joe/Vandervelde* (2007); *Mitra* (2007); *Srinidhi/Gul* (2007); *Cahan* ua (2008); *Lim/Tan* (2008); *Robinson* (2008); *Basioudis* ua (2008); *Callaghan* ua (2009); *Li* (2009); *Hope/Langli* (2010); *Kanagaretnam* ua (2010); *Quick/Sattler* (2011a).

⁴⁴ Vgl. *Quick* (2012), 27; *Quick/Warming-Rasmussen* (2009), 142.

⁴⁵ ZB *Lavin* (1976); *Firth* (1980); *Dykxhoorn/Sinning* (1981); *Dykxhoorn/Sinning* (1982); *Bartlett* (1997); *Beattie* ua (1999); *Canning/Gwilliam* (1999); *Hussey* (1999); *Hussey/Lan* (2001); *Jenkins/Krawczyk* (2001); *Chien/Chen* (2005); *Quick/Warming-Rasmussen* (2005); *Quick/Warming-Rasmussen* (2009); *Dart* (2011).

⁴⁶ ZB *Pany/Reckers* (1984); *Knapp* (1985); *Gul* (1991); *Agacer/Douppnik* (1991); *Lowe* ua (1999); *Patel/Psaros* (2000); *Swanger/Chewning* (2001); *Jenkins/Krawczyk* (2002); *Hill/Booker* (2007); *Davis/Hollie* (2008); *Meuwissen/Quick* (2009).

⁴⁷ ZB *Glezen/Millar* (1985); *Chaney/Philipich* (2002); *Frankel* ua (2002); *Ashbaugh* ua (2003); *Raghunandan* (2003); *Brandon* ua (2004); *Mishra* ua (2005); *Krishnan* ua (2005); *Francis/Ke* (2006); *Gul* ua (2006); *Higgs/Skantz* (2006); *Khurana/Raman* (2006); *Lim/Tan* (2008); *Lai/Krishnan* (2009); *Chahine/Filatotshev* (2011).