

## 2.7. Das Bekenntnis zum Prüfungsziel

Der unter der Schirmherrschaft von Standards stehende Berufsangehörige ist sich zwar der Feststellung bewusst, dass „die Prüfung die in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigen und insofern deren Glaubhaftigkeit erhöhen“ soll, er benötigt aber für die Erfüllung seiner Aufträge die Vorgabe *klarer* Prüfungsziele, an denen er seine Arbeit ausrichten kann, m.a.W.: Im Sinne einer *Zugwirkung* lässt er sich von seinen Prüfungszielen „einspannen“.

### 2.7.1 Die Modelle

Nach der Vorstellung des bereits erwähnten Prüfungsnavigators kristallisieren sich nunmehr zwei unterschiedliche Arten von Prüfungszielen heraus:

- Das IDW verfolgt über die Darstellung spezieller Zweck-Mittel-Beziehungen einen *operationalen* Kurs. Es will dem Abschlussprüfer vermitteln, welche „Ziele“ er im Auge haben und welche „Kernaktivitäten“ er absolvieren muss, um nach der Erreichung einer Reihe von „Meilensteinen“ sein Gesamturteil in Form eines Bestätigungs- oder Versagungsvermerks fällen zu können. Das traditionelle Feld der „Kompetenz“ (PS) wird also durch den Anschluss des Bereichs „Effektivität“ (Navigator) erweitert.<sup>1)</sup>
- Die in diesem Handbuch vertretene Philosophie hat in Anbetracht der schwierigen Zielführung der Prüfungsstandards (siehe die Anlagen 65/1 und 65/2) *strategischen* Charakter, weil sie darlegen will, dass sich der Abschlussprüfer sozusagen „von der ersten Stunde an“ und „dauerhaft“ mit den „in der Rechnungslegung enthaltenen Aussagen der gesetzlichen Vertreter“ beschäftigen<sup>2)</sup>, sich insbesondere auf diejenigen Erklärungen des Managements konzentrieren muss, die Abschluss und Lagebericht prägen. Dazu bedurfte es einer Auffächerung des generellen Prüfungsziels zu dem Zweck, einzelne „aussagebezogene“ Prüfungsziele sichtbar zu machen<sup>3)</sup> und konsequenterweise dann auch erläutern zu können, mit welchen Mitteln diese Ziele erreicht werden können.

---

1) Zu wissenschaftlichen Bewegungen dieser Art siehe auch D.J. Snower: *Wirtschaft, Wissenschaft und Wohlbefinden*, in: FAZ 14.2.14, Nr. 38, S. 12

2) Im PS 300 heißt es unter TZ 7: „In der Rechnungslegung enthaltene Aussagen stellen ausdrücklich abgegebene oder implizit enthaltene Erklärungen und Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter des zu prüfenden Unternehmens dar. Der Abschlussprüfer muss diese Aussagen auf mögliche falsche Angaben in der Rechnungslegung beurteilen.“

3) Interessanterweise wird im PS 261 n.F. (TZ 53) bei der Darstellung von Kontrollaktivitäten *expressis verbis* auf „Aussagen in der Rechnungslegung“ (siehe PS 300 TZ 7) hingewiesen. Das IDW sieht aber keinen Anlass an dieser Stelle ausdrücklich zu betonen, dass Stabilität der Rechnungslegung nur unter der Voraussetzung erreicht werden kann, dass die erwähnten Kontrollaktivitäten wirksam sind und dass Prüfungsziele gerade deshalb „auf diese Aussagen“ konzentriert sein müssen. Die fehlende Fokussierung hat dann vermutlich auch entscheidend zu einem Verlust des Zielbewusstseins in der Abschlussprüfung beigetragen.

### 2.7.1.1 Operationale Bestimmung von Streckenzielen

Streckenzielen werden über „Meilensteine“ (M) angepeilt. Um sie passieren zu können, müssen nach Maßgabe des IDW-Prüfungsnavigators <sup>1)</sup> vorher „Prüfungsziele“ formuliert und anschließend unter Vorschaltung von „Schlüsselüberlegungen“ entsprechende „Kernaktivitäten“ durchgeführt werden. Das Meilenstein-Konzept stellt sich (tabellarisch kurz zusammengefasst) wie folgt dar:

---

#### Auftrags- und Mandatsmanagement (M1)

**Prüfungsziele:** Entscheidung über die Annahme eines Auftrags zur Durchführung einer Abschlussprüfung für einen neuen oder einen bestehenden Mandanten.

**Kernaktivitäten:** Beurteilung der Auftrags- und Mandantenrisiken sowie der Unabhängigkeitsanforderungen / Vorhandensein ausreichender Kenntnisse und Ressourcen

---

#### Informationsbeschaffung und vorläufige Risikoeinschätzung (M2) (betrifft alle Phasen der Prüfung)

**Prüfungsziele:** Gewinnung eines Verständnisses des zu prüfenden Unternehmens, seines Umfelds und der rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollen als Grundlage für die vorläufige Risikobeurteilung, die Identifikation von Problemfeldern und die Prüfungsplanung.

**Kernaktivitäten:**

- Gewinnung eines Verständnisses von dem Unternehmen sowie von dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld
- Identifikation von Fehlerrisiken im Zusammenhang mit nahestehenden Personen
- Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung
- Beurteilung des Risikos von Unrichtigkeiten und Verstößen
- Beurteilung der Angemessenheit von Zeit- und Schätzwerten
- Vorläufige Prüfung der Rechtsstreitigkeiten des Mandanten
- Berücksichtigung von Auslagerungen rechnungslegungsrelevanter Bereiche auf Dienstleistungsunternehmen
- Vorläufige Beurteilung von Konsultationen und Zusammenarbeit mit Spezialisten/IR

---

#### Vorläufige Festlegung der Wesentlichkeit und Beurteilung der Fehlerrisiken (M3)

**Prüfungsziele:**

- Die Festlegung der Wesentlichkeit und der Toleranzwesentlichkeit dient der Konzentration auf entscheidungserhebliche Sachverhalte und auf Kontrollen, die das Auftreten wesentlicher Fehler vermeiden bzw. aufdecken sollen. Damit werden Prüfungseffektivität und – effizienz beeinflusst.
- Die festgestellten (vorläufig eingeschätzten) Risiken sind zu beurteilen, um ihre Auswirkungen auf den Abschluss als Ganzes und auf einzelne Aussagen in der Rechnungslegung einzuschätzen. Die Beurteilung der Risiken bezieht sich auf ihre Art, ihre Höhe und ihre Eintrittswahrscheinlichkeit.
- Die Besprechung im Prüfungsteam (Kick-Off-Meeting) soll die Mitglieder für das mögliche Vorhandensein wesentlicher falscher Angaben sensibilisieren und ihr Verständnis für die Auswirkungen der Ergebnisse ihrer Prüfungshandlungen auf andere Aspekte der Abschlussprüfung fördern.

**Kernaktivitäten:**

- Vorläufige Festlegung der Wesentlichkeit    – Festlegung der wesentlichen Prüffelder
- Abstimmung des Prüfungsvorgehens der    – Vorläufige Beurteilung der Fehlerrisiken  
an der Prüfung beteiligten Personen

---

#### Auswertung der rechnungslegungsrelevanten Prozesse und internen Kontrollen (M4)

**(Aufnahme der Prozesse/Aufbauprüfung)**

**Prüfungsziele:** Zum einen dient die Auswertung der rechnungslegungsrelevanten Prozesse und internen Kontrollen der Feststellung von Risiken wesentlicher falscher Angaben aus nicht vorhandenen oder nicht angemessenen internen Kontrollen. Zum anderen können die vorhandenen Kontrollen des Unternehmens genutzt werden, um möglichst effizient auf festgestellte Fehlerrisiken zu reagieren. Beides dient der Gewinnung von Prüfungssicherheit über die zu treffenden Prüfungsaussagen.

**Kernaktivitäten:**

- Aufnahme des IKS auf Unternehmensebene und der rechnungslegungsrelevanten Prozesse
- Identifikation von Kontrollen in den rechnungslegungsrelevanten Prozessen
- Aufnahme und Beurteilung des (IT-gestützten) Rechnungslegungssystems
- Aufbauprüfung der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen

---

1) Siehe Anlage 66/1

**Festlegung der abschließenden Prüfungsstrategie und des abschließenden Prüfungsprogramms (M5)****Prüfungsziele:**

- In diesem Meilenstein sind die beurteilten Fehlerrisiken mit den durchzuführenden weiteren Prüfungshandlungen sowie die durchzuführenden Prüfungshandlungen mit den relevanten Aussagen in der Rechnungslegung zu verknüpfen, um das Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit abgeben zu können. (roter Faden der Abschlussprüfung).

Entwicklung von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm vor dem Hintergrund der Fehlerrisiken.

Hierzu wird festgelegt:

- in welchen Bereichen der Prüfung ein Abstützen auf das interne Kontrollsystem notwendig oder sinnvoll ist,
- welche Prüfungshandlungen durchgeführt werden sollen, um zusätzliche urteilsrelevante Informationen in den einzelnen Prüfungsbereichen zu gewinnen,
- in welchen Bereichen aufgrund einer erhöhten Risikoeinschätzung (bedeutsame Risiken) besondere und umfangreichere Prüfungshandlungen erforderlich sind bzw. wo aufgrund eines geringen Risikos eine Prüfung in vermindertem Umfang möglich erscheint.

**Kernaktivitäten:**

- Erstellung eines Planungsmemorandums
- Zusammenfassung der von der Unternehmensleitung eingerichteten Maßnahmen zur Steuerung und Bewältigung der Fehlerrisiken
- Festlegung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf Risiken wesentlicher falscher Angaben (einschließlich bedeutsamer Risiken), um das Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit treffen zu können.

**Validierung der internen Kontrollen (M6)**

**Prüfungsziele:** Prüfung der eingerichteten internen Kontrollen auf Wirksamkeit als Beitrag zur Erlangung von ausreichenden angemessenen Prüfungsnachweisen (ggf. zur wirtschaftlicheren Durchführung der Prüfung). Funktionsprüfungen müssen nicht durchgeführt werden, wenn die Aufbauprüfung (M4) ergeben hat, dass die Kontrollen entweder nicht geeignet sind, nicht implementiert wurden oder falls deren Prüfung nicht wirtschaftlich ist.

**Kernaktivitäten:**

- Festlegung der zu validierenden Kontrollen
- Durchführung der Kontrolltests und Beurteilung der Wirksamkeit der internen Kontrollen (für den gesamten Prüfungszeitraum)

**Aussagebezogene Prüfungshandlungen (M7)**

**Prüfungsziele:** Aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Nachweisprüfungen und Einzelfallprüfungen) erfolgen mit dem Ziel, wesentliche falsche Angaben auf Aussageebene aufzudecken. Sie werden in Abhängigkeit der Ergebnisse der Funktionsprüfungen, und somit anhand der noch erforderlichen Prüfungssicherheit, geplant.

**Kernaktivitäten:**

- Prüfung der Eröffnungsbilanzwerte      – Durchführung weiterer aussagebezogener Prüfungshandlungen

**Abschließende Prüfungshandlungen (M8)**

**Prüfungsziele:** Bevor der Bestätigungsvermerk erteilt und der Prüfungsbericht ausgeliefert wird, sind in der Schlussphase der Prüfung alle noch offenen Punkte zu klären sowie die Schlussfolgerungen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der einzelnen Posten und des Jahresabschlusses insgesamt vorzunehmen und zu dokumentieren.

**Kernaktivitäten:**

- Prüfung des Anhangs/Konzernanhangs
- Prüfung des Lageberichts/Konzernlageberichts
- Abschließende Abstimmungsarbeiten und abschließende analytische Durchsicht
- Abschließende Beurteilung weiterer Prüfungsgebiete
- Einholung schriftlicher Erklärungen der gesetzlichen Vertreter
- Beurteilung der Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag
- Kritisches Lesen zusätzlicher mit dem Jahresabschluss veröffentlichter Informationen
- Abschließende Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter Fehler
- Klärung kritischer Sachverhalte und Bestätigung der Durchsicht/Durchsprache aller Prüffelder
- Abschließende Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben und abschließende Würdigung der Prüfungsnachweise und der Gesamtdarstellung des Abschlusses
- Einholung der Vollständigkeitserklärung sowie des unterschriebenen Jahres- bzw. Konzernabschlusses

**Berichterstattung und Archivierung (M9)**

**Prüfungsziele:** Das abschließende Prüfungsurteil (M8) wird in einem entsprechenden Bestätigungsvermerk (ggf. Versagungsvermerk) erteilt. Darüber hinaus sind Geschäftsleitungs- und Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens über Planung, Gegenstand, Art und Umfang sowie Feststellungen und Ergebnisse der Prüfung zu informieren.

**Kernaktivitäten:**

- Erstellung des Prüfungsberichts
- Kommunikation mit der Unternehmensleitung und dem Aufsichtsrat/Teilnahme an der Bilanzsitzung des Aufsichtsrats
- Fertigstellung der Arbeitspapiere
- Erteilung des Bestätigungsvermerks

Über die Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit (es sind immerhin 9 Meilensteine zu erreichen) gewinnt der Abschlussprüfer „Sicherheit“, die auch dadurch einen besonderen Akzent erhält, weil er die Chance erkennen kann, auf unwesentliche Prüfungshandlungen im Sinne der Verhältnismäßigkeit zu verzichten.<sup>1)</sup>

Ob diese Sicherheit letztlich aber als „hinreichend“ zu bezeichnen ist, wird davon abhängen, „ab wann und wie lange“ er mit seinen Prüfungshandlungen die unmittelbare Nähe zu den Abschlusss Aussagen des Managements sucht.

Es besteht nämlich die Gefahr, dass sie (zwar vorher angedeutet, *expressis verbis* aber erst bei M5 gefordert) auf langen - von PS-signierten Distanzen<sup>2)</sup> - verlorenght.

Im Übrigen drängt sich die Frage auf, ob

- mit der „prinzipiellen *Richtung* des bei der jeweiligen Abschlussprüfung einzuschlagenden Weges“<sup>3)</sup> nicht hauptsächlich die *Aussagen* des Managements<sup>4)</sup> gemeint sind, insbesondere diejenigen, die Abschluss und Lagebericht das Gepräge geben und ob
- die Angemessenheit von „aussagebezogenen Prüfungshandlungen“<sup>5)</sup> im Rahmen einer abschließenden Würdigung der Auftragsergebnisse *ohne Orientierung* an klar bestimmten Prüfungszielen überhaupt bestätigt werden kann.

1) Auf diesen Aspekt hat I. Westphal-Westenacher am 12.12.13 im Rahmen der Sendung „Live im Netz“ („Skaliert prüfen mit dem IDW Prüfungsnavigator“) bei einer näheren Erläuterung von M6 (unter Betonung des Gedankens der Wirtschaftlichkeit) ausdrücklich hingewiesen.

2) Siehe Anlage 66/2

3) PS 240 TZ 14

4) Im PS 230 heißt es unter TZ 7: „Die Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit ... bilden ... den Bezugsrahmen für eine pflichtgemäße Ermessensausübung des Abschlussprüfers im Verlauf der gesamten Prüfung. Dies gilt bspw. für: ... die Beurteilung der Aussagekraft von Prüfungsnachweisen und hierauf aufbauend auch der „Aussagen der gesetzlichen Vertreter in Jahresabschluss und Lagebericht ...“ (H.d.V.)

Der Terminus „Aussagekraft“ ist auch Bestandteil des PS 314: „Nachweise, die geschätzte Werte belegen, sind häufig schwieriger zu erhalten und haben weniger Aussagekraft als Nachweise, die andere Werte in der Rechnungslegung belegen.“ (TZ 20 im Kapitel 3. „Abgrenzung der Verantwortung der gesetzlichen Vertreter von der des Abschlussprüfers“)

5) Siehe dazu die in der Anlage 66/3 zitierten PS 261 n.F (Kapitel 4.3) bzw. PS 300 (Kap. 3.3). Außerdem wird auf die VO 1/2006 TZ 85 im Kapitel 4.4. „Abschließende Beurteilungen“ verwiesen.

### 2.7.1.2 Strategischer Durchgriff auf die Abschlusssaussagen

Wie wir gesehen haben, ist der Abschlussprüfer bei seiner Arbeit im und mit dem Mandanten stets von „Zielvorstellungen“ umgeben. Dort spricht man nämlich von

- „Unternehmens-Zielen“ <sup>1)</sup> und „Bereichs-Zielen“ <sup>2)</sup>,
- „Ziel-Korridoren“ <sup>3)</sup> und „Ziel-Ländern“ <sup>4)</sup>,
- „Ziel-Kunden“ <sup>5)</sup> und verbraucherorientierten „Zielbeiträgen“ <sup>6)</sup>,
- „Ziel-Unternehmen“ <sup>7)</sup>, im Rahmen von Allianzen von „gemeinsamen Zielen.“ <sup>8)</sup> oder auch von
- „Zielvereinbarungsmodellen“. <sup>9)</sup>

1) Siehe z. B. im Hinblick auf Escada die Aussage von Bruno Sälzer: „Wir haben schon das langfristige Umsatzziel von 500 Millionen Euro“, in: FAZ 4.6.11, Nr. 129, S. 19 oder im Hinblick auf Lego die Aussage von Engehausen/Kehlet bezüglich des Marktanteils: „Wir haben eine magische Grenze überwunden“, in: o.V.: Lego überwindet die magische Grenze (FAZ 1.2.12, Nr. 27, S. 15). Ein besonderer Aspekt ergibt sich dann, wenn (wie im Falle von WELOS) die Unternehmensziele in die Ziele eines Partners (hier also in die Ziele von Toyota) einzubinden sind. Die Unternehmensebene von WELOS ist also zugleich auch Prozessebene von Toyota.

2) Siehe o.V.: Fresenius Sparten übertreffen Ziele, in: FAZ 4.5.06, Nr. 103, S. 17; betr. Bosch: Höttges gibt zum Start ehrgeizige Ziele aus, in: FAZ 9.1.14, Nr. 7, S. 16

3) Siehe o.V.: Bosch spürt den Druck der Autohersteller mehr denn je, in: FAZ 2.2.07, Nr. 28, S. 14

4) Siehe G. Giersberg: Die vierte industrielle Revolution fest im Auge, in: FAZ 3.7.13, Nr. 151, S. U 1

5) Siehe B. Koch: „Wir sind nicht mehr der Anbieter nur für die unteren Einkommensklassen“ (Das Unternehmergespräch mit Heinz-Horst und Heinrich Deichmann, den Inhabern der Essener Deichmann-Gruppe), in: FAZ 31.3.03, Nr. 76, S. 18); siehe auch Anlage 4 Seite 1.

6) Siehe E. Schneider/F.Frieß: Sind Dienstleistungsinnovationen vermarktbar?, in: FAZ 8.5.06, Nr. 106, S. 24

7) Siehe R. Fieten: Machen oder nicht machen – Wie man Zielunternehmen bei Übernahmen und Fusionen prüft. (Besprechung des Buches von R. Niederdrenk und M. Müller „Commercial Due Diligence“), in: FAZ 2.12.13, Nr. 280, S. 18

8) Siehe dazu K. Engel: Gemeinsame Ziele, in: FAZ 9.10.09, Nr. 234, S. B 14

9) Siehe o.V.: C.Knop/G.Giersberg: Erst kommt das Ziel – dann das Budget – Im Gespräch: Arnd Zinnhardt, Finanzvorstand der Software AG, Darmstadt, in: FAZ 29.10.12, Nr. 252, S. 12

Da diese Ziele strategieabhängig auf den einzelnen Ebenen des Unternehmens bestimmte Maßnahmen auslösen <sup>1)</sup>, die ihrerseits einen (wesentlichen) Einfluss auf Jahresabschluss und Lagebericht ausüben und das Management damit unter Verwendung sogenannter „operational performance indicators“ <sup>2)</sup> entsprechende (u.U. zweifelhafte) Erklärungen verbindet, „Behauptungen“ also, die ja schließlich auch das *Erreichen* dieser Ziele bekräftigen sollen <sup>3)</sup>, z. B.

„geplanter Umsatz erreicht“ (*Forderungen bestehen*),  
 „Restrukturierung abgeschlossen“, (*Rückstellungen sind vollständig*),  
 „Neue Produkte eingeführt“ (*Vorräte sind richtig bewertet*),

muss der skeptische Abschlussprüfer im Bewusstsein der Fehleranfälligkeit von Posten des Jahresabschlusses und des von ihm erwarteten vertrauenswürdigen Urteils seinerseits mit *aussagebezogenen* Zielen arbeiten, um die „propagierten Einflüsse“ (die „financial statement implications“ also) verstehen, ihren ordnungsgemäßen Niederschlag in der Rechnungslegung mit adäquaten Mitteln <sup>4)</sup> nachweisen und am Ende eines langen Weges ein abschließendes Urteil fällen zu können.

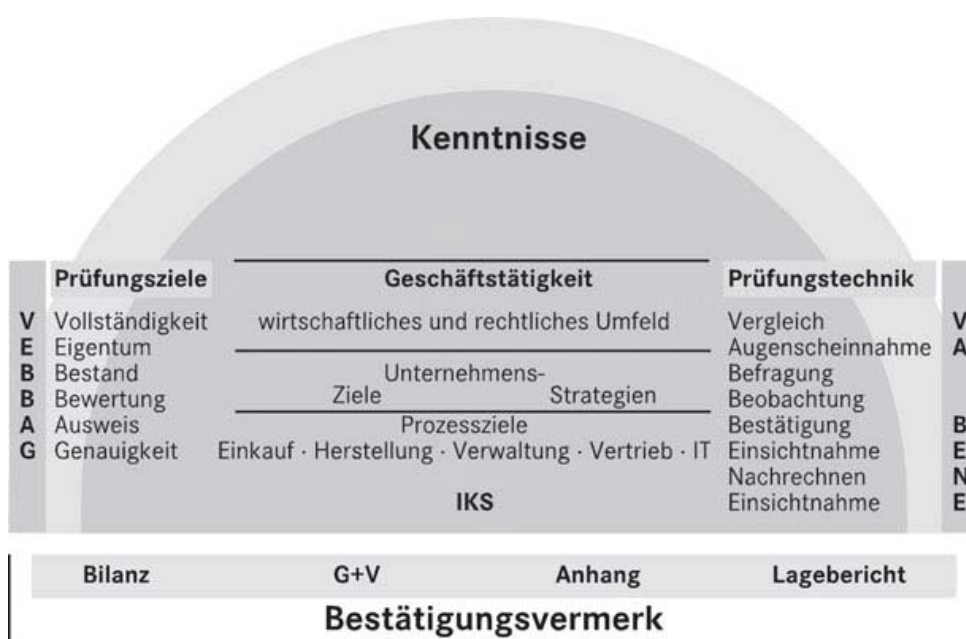


Abbildung 36: Ebenen und Flanken

1) Von besonderem Interesse können dann „Expansionsfelder“ sein; siehe dazu Anlage 55.

2) Siehe Anlage 57 („Der Umgang mit Kennziffern“)

3) Dass die Ziele des Abschlussprüfers auch auf die „Ziele des Managements“ eingestellt sein müssen, kommt sehr deutlich im PS 210 zum Ausdruck. Dort heißt es unter TZ 43 u.a.: „Der Abschlussprüfer muss für dieses Risiko (gemeint sind falsche Angaben aufgrund von Verstößen, d.V.) Prüfungshandlungen festlegen und durchführen, um ... geschätzte Werte in der Rechnungslegung auf eine zielgerichtete und einseitige Einflussnahme durchzusehen ...“ Der Aspekt der Einseitigkeit erhält dann eine besondere Bedeutung, wenn der Abschlussprüfer feststellt, dass bestimmte Ziele des Managements unangemessen (i.S. der ISA „inappropriate“) waren. Im Rahmen einer IFAC-Definition heißt es: „Business risk: A risk resulting from significant conditions, events, circumstances, actions or inactions that could adversely affect an entity's ability to achieve its objectives and execute its strategies, or from the setting of inappropriate objectives and strategies.“

4) PS 300 bietet in Kapitel 4. (Durchführung von Prüfungshandlungen zur Einholung von Prüfungsnachweisen) unter TZ 27 einen entsprechenden Maßnahmenkatalog an. Sucht man nun in den IDW PS eine „Verbindungsline von den Prüfungszielen zur Prüfungstechnik“, so läuft diese von PS 240 TZ 20, über PS 261 n.F. TZ 53 zu PS 300 TZ 7, 14, 27 und 38 (siehe dazu Anlage 65/1)



Der Zusammenhang ist einfach: Folgt der Abschlussprüfer der Aufforderung, als Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken das IKS zu prüfen, dann wird er auf entscheidungsrelevante Kontrollaktivitäten stoßen, auf Maßnahmen, die die *Abschlussaussagen* des Managements stützen sollen. Erst ein *Durchgriff* auf diese Aussagen und die Notwendigkeit, „Nachweise für die Richtigkeit“ oder „Beweise für die Fehlerhaftigkeit“ wesentlicher Aussagen zu beschaffen, ermöglicht dem Abschlussprüfer eine präzise Bildung *seiner* Ziele und eine sachgerechte Steuerung *seiner* Arbeit.<sup>1)</sup> Dabei kann er nicht nur davon ausgehen, dass auch „einzelne Rechnungslegungsdaten Informationsinstrumente“ darstellen<sup>2)</sup>, sondern er wird sich gleichzeitig an eine lange (weltweite) Reihe von Unregelmäßigkeiten erinnern, die (durch *falsche* Aussagen des Managements getarnt) von den zuständigen Personen nicht entdeckt wurden.<sup>3)</sup>

Um die Türe zur Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers öffnen zu können, muss man sich dieses Schlüssels bedienen. Darüber hinaus wird man jetzt auch die Charakteristika seiner Position noch ergänzen und sagen können: Die „Würde seiner Selbständigkeit“ ist an sein „Bewusstsein vom Ziel“ geknüpft.<sup>4)</sup>

### 2.7.1.3 Möglichkeiten und Grenzen einer Kombination

Im Sinne der Festlegung eines Kurses umfasst Navigation „die Bestimmung von Ort, Richtung und Weite.“<sup>5)</sup> Diese Komponenten sind im Prüfungsnavigator des IDW vollständig enthalten und geben der Prüfung (zumindest intern) mit den einzelnen Meilensteinen:

- Auftrags- und Mandatsmanagement (M1)
- Informationsbeschaffung und vorläufige Risikoeinschätzung (M2)
- Vorläufige Festlegung der Wesentlichkeit und Beurteilung der Fehlerrisiken (M3)
- Auswertung der rechnungslegungsrelevanten Prozesse und internen Kontrollen (M4)
- Festlegung der abschließenden Prüfungsstrategie und des abschließenden Prüfungsprogramms (M5)
- Validierung der internen Kontrollen (M6)
- Aussagebezogene Prüfungshandlungen (M7)
- Abschließende Prüfungshandlungen (M8)
- Berichterstattung und Archivierung (M9)

einen klaren Rahmen und eine beachtliche Stabilität.

---

1) Siehe dazu insbesondere die Anlagen 28/A2, 28/B2, 28/C2, 28/D2

2) W. Busse von Colbe: *Die Entwicklung des Jahresabschlusses als Informationsinstrument*, in: ZfbF 1993, Sonderheft 32, S. 13

3) Siehe neben Kapitel IV. 2 auch o.V.: *Hess-Bilanz seit Jahren geschönt*, in: FAZ 14.11.13, Nr. 265, S. 13

4) P. Bieri: *Eine Art zu leben (Über die Vielfalt menschlicher Würde)*, Curt Hanser Verlag, München 2013, S. 70

5) Meyers Lexikon; Stichwort „Navigation“ (4. Aufl., 12. Bd., S. 21)

Der Navigator wird sich aber nur dann bewähren, wenn es gelingt,

- den Abschlussprüfer vor dem Hintergrund eines breit gefächerten Konzeptes von Kernaktivitäten und einer Vielzahl zu beachtender Standards <sup>1)</sup> zu überzeugen, dass der Anteil der Planung am Gesamtbudget seiner Arbeit deutlich zunehmen muss, damit er rechtzeitig erkennt, wo er sachgerechte Schwerpunkte setzen und mit welcher Intensität er diese im Team durchzusetzen hat, und
- auf dieser Plattform neue Wege der Kommunikation mit dem Aufsichtsrat zu finden. Dieser dürfte sich nämlich – *konkreten* Prüfungszielen „Respekt zollend“ <sup>2)</sup> und den Zweck seiner *eigenen* Überwachungsarbeit bedenkend – mehr für einen kleinen Kreis (strategiebetonter) Prüfungshandlungen interessieren als für eine Fülle von Meilensteinen, deren Detaillierungsgrad höchstens für ein im Rechnungswesen erfahrenes Mitglied nachvollziehbar ist.

Eine Kombination der beiden Modelle scheint unter der Voraussetzung möglich, dass

- man aufgefächerte Prüfungsziele in die Kernaktivitäten integriert (Ort),
- mit den (tragenden) Abschlusss Aussagen des Managements frühzeitig Signale <sup>3)</sup> setzt (Richtung) und
- an zentralen Stellen (und dann auch wiederholt) deutlich macht, dass Prüfungshandlungen nicht allein deshalb unterlassen werden dürfen, weil mit ihnen Zeit und Kosten verbunden sind (Weite).

Dabei ist nicht nur zu beachten, dass sich der zur „kritischen Grundhaltung“ aufgeforderte Abschlussprüfer darüber klar sein soll, dass Umstände vorliegen können, aufgrund derer Jahresabschluss und Lagebericht „wesentliche falsche Aussagen enthalten“ <sup>4)</sup>, sondern vor allem ist zu bedenken, dass mit einem uneingeschränkten Vermerk die Verlässlichkeit der in Abschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt werden.

Da es sich bei diesen Informationen um *wesentliche Aussagen* des Managements handelt, gibt der Abschlussprüfer durch seinen Bestätigungsvermerk also unmissverständlich zu erkennen, dass er

- den Erklärungen des Managements den Schleier von Behauptungen genommen hat,
- ihren Äußerungen mit hinreichender Sicherheit vertraut und deshalb berechtigt und verpflichtet ist,
- sein „eigenes Vertrauen in die Qualität der Rechnungslegung“ auch den Abschlussadressaten zu vermitteln.

*Insofern können sich Prüfungsziele nur direkt auf die Aussagen des Managements zur Rechnungslegung beziehen.*

1) Siehe Anlage 66/3

2) Zum Stichwort „Autorität“ heißt es im Meyers Lexikon: „Im engeren Sinn der Respekt einflößende Einfluss“.  
(4. Aufl., 2. Bd., S. 173)

3) „Signale, Zeichen von bestimmter Bedeutung, welche – auf größere Entfernung wahrnehmbar – dem Empfänger eine Nachricht oder Weisung bringen sollen“. (Meyers Lexikon, 14. Bd., S. 962) Ersetzt man „bestimmte“ Bedeutung durch „wesentliche“ Bedeutung, dann würde man jetzt eine Brücke zu Kapitel VII. 2.3 schlagen, in dem wir uns mit dem „Spannungsfeld Wesentlichkeit“ beschäftigt haben.

4) PS 200 TZ 17. Der Abschlussprüfer wird sogar ausdrücklich auf die sogenannte „Aussage-Ebene“ verwiesen, denn in PS 300 heißt es unter TZ 14 u.a.: „Der Abschlussprüfer führt ... Prüfungshandlungen durch mit dem Ziel, ein Verständnis von dem zu prüfenden Unternehmen ... zu erlangen, um die Risiken wesentlicher falscher Angaben (Fehlerrisiken) sowohl auf der Abschlussebene als auch auf der Aussageebene einzuschätzen ...“



## 2.7.2 Die Ausstrahlungskraft des Prüfungsziels

### 2.7.2.1 Das Wort

Das *Bekenntnis* zum Prüfungsziel – in Sprache und Schrift zum Ausdruck gebracht und stets auf den *Bestätigungsvermerk* ausgerichtet – durchzieht die gesamte Arbeit.

*Das Wort ist mein Schwert  
und das Wort beschwert mich*

*Das Wort ist mein Schild  
und das Wort schilt mich*

*Das Wort ist fest  
und das Wort ist lose*

*Das Wort ist mein Fest  
und das Wort ist mein Los.*      Erich Fried („Logos“)

Das Bekenntnis charakterisiert bereits die Planung, bestimmt den Gang der Prüfung (zu dem auch die Kommunikation mit dem Unternehmen gehört), prägt letztlich den Prüfungsbericht, gibt der Prüfung also Struktur und damit einen „gestalthaften Charakter“. <sup>1)</sup> Und wir hatten schon sehr früh hervorgehoben:

*In ihrer aufgefächerten Form bilden die Prüfungsziele – in der Strategieanalyse bereits nominiert und in der Prozessanalyse bestätigt – das beherrschende Element dieses Konzepts.*

Ohne ein klares Bekenntnis zum Prüfungsziel ist Zielstrebigkeit gar nicht möglich.

### 2.7.2.2 Vorbereitung, Durchführung und Ergebnis der Prüfung

#### *Vorbereitung*

Während der Prüfungsleiter im Rahmen seiner Planung – sein „motivisches Material“ (A. Brendel) aus der Strategieanalyse gewinnend – schon sehr früh erste Vorstellungen über dominierende Prüfungsziele entwickelt, wird er sein Konzept – ausgefüllt mit einer Reihe von Daten – in ein *Gespräch* einbringen, das er dann zu *Beginn* der Prüfung mit seinen Mitarbeitern führen wird. Hierzu ergeht im IDW PS 261 n.F. eine klare Anweisung (H.d.V.), und es ist wichtig zu verstehen, dass „Aussagen des Managements“ *gemeint* sind, wenn von „Angaben“ *gesprochen* wird.

---

<sup>1)</sup> Siehe Anlage 67 „Die Quelle der Prüfungsziele (Ursprung und Lage innerhalb des 3-Phasen-Modells einer risikoorientierten Abschlussprüfung)“

---

IDW PS 261 n.F.

*Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken*

---

„Die Mitglieder des Prüfungsteams haben

**die Anfälligkeit der Rechnungslegung des Unternehmens für wesentliche falsche Angaben**

zu erörtern. Ziel der Besprechung ist es, dass die Mitglieder des Prüfungsteams ein besseres Verständnis von der Möglichkeit wesentlicher falscher Angaben erlangen, die sich aus Verstößen oder Unrichtigkeiten in den ihnen jeweils zugeteilten Prüfungsgebieten ergeben. Ferner müssen sie verstehen, welche Auswirkungen die Ergebnisse der von ihnen durchgeführten Prüfungshandlungen auf andere Aspekte der Abschlussprüfung einschließlich der Entscheidungen über Art, Umfang und zeitliche Einteilung weiterer Prüfungshandlungen haben können.“ (TZ 17) <sup>1)</sup>

---

Mit umfangreichen Informationen über bereits eingetretene oder bevorstehende Veränderungen im Unternehmen, insbesondere aber durch die Mitteilung von Erfahrungen und die Weitergabe von Know-how <sup>2)</sup> erfüllt der leitende Abschlussprüfer - insbesondere im Rahmen der einführenden Auftragspräsentation (project definition) - ein wichtiges Bedürfnis seiner Mitarbeiter. Denn diese erwarten vor allem von ihm, dass man ihnen (geplante) Neuerungen und deren Einfluss auf Jahresabschluss und Lagebericht erläutert.

Mit der ständigen Aufklärung des Teams leistet der Abschlussprüfer (ggf. in enger Zusammenarbeit mit seiner Geschäftsleitung) zugleich einen wertvollen Beitrag zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit seiner Kanzlei. Denn: Checklisten und DV-Programme „sind von der Konkurrenz früher oder später und mehr denn je kopierbar. Nicht oder nur schwer kopierbar sind die Erfahrungen und die Verbesserungen, die in konstruktiver Zusammenarbeit zwischen den Mitarbeitern aller Ebenen und aller Funktionen entstehen.“ <sup>3)</sup>

*Informationssymmetrie* ist allerdings erst dann erreicht, wenn der Kenntnisstand des Teams über die Lage des Unternehmens dem des Prüfungsleiters gleichkommt. <sup>4)</sup> Nur auf *dieser* Basis können überhaupt „angemessen strukturierte und klar verständliche Prüfungsanweisungen“ im Sinne der VO 1/2006 erteilt werden. „Struktur“ beruht dann bei Trennung von Abschluss- und Aussageebene immer auf der *eindeutigen* Anordnung, *welche* Prüfungsziele unter Einsatz *welcher* Prüfungstechnik von den Mitarbeitern zu erreichen sind.

### *Durchführung*

Nur aus einem funktionierenden Kommunikationssystem (Horst Albach hat in seinem Artikel „Betriebswirtschaftslehre als Orientierungs- und Entscheidungslehre“ <sup>5)</sup> von einer „Gleichschaltung von Interessen“ gesprochen) kann dann auch ein wirkungsvolles Prüfungskonzept entstehen, das die Garantie für eine „hinreichende Sicherheit“ bietet, von der oben bereits mehrfach die Rede war. Dies gilt insbesondere für Unternehmen mit angespannter Ertragslage. <sup>6)</sup>

---

1) Zur Vermittlung einer Vogelperspektive siehe Seite 384.

2) Siehe Anlage 56

3) W. Weber/H. Doppler: „Auch Produzenten sind heute oft Wissensarbeiter, in: FAZ 30.9.13, Nr. 227, S. 18

4) Siehe J. Masing: Wissen und Verstehen, in: FAZ 29.12.11, Nr. 303, S. 7

5) FAZ 12.3.01, Nr. 60, S. 32

6) Siehe dazu die Kapitel III 2.5.1.2, III 3.5.1.2, III 4.5.1.2 und III 5.5.1.2

Ein höchst problematischer *Begrenzungsfaktor* für diese Sicherheit ist dann gegeben, wenn der Prüfungsleiter nicht über ein gewachsenes Prüfungsteam verfügt, er ständig junge Mitarbeiter einsetzen muss, weil „die älteren“ zur Förderung des Wachstumsprozesses der Gesellschaft abgezogen werden. Was geschieht, wenn dann keine ausreichenden Fähigkeiten (sufficient appropriate competence) mehr zur Verfügung stehen, um unmittelbar „Vorgänge streng aspektbezogen oder multiperspektivisch zu betrachten“ <sup>1)</sup>, und damit auf ihn erhöhte Informations- und Überwachungsverpflichtungen zukommen, die er u.U. nicht in dem gebotenen Umfang erfüllen kann? Wenn *gewogene* Prüfungsziele aber nicht mehr überzeugend vermittelt und ihr *Erfüllungsgrad* nicht mehr mit der notwendigen Genauigkeit festgestellt werden können, müssen sich alle Beteiligten einer deutlichen Zunahme des Prüfungsrisikos bewusst sein!

Kommunikation ist eine *permanente* Aufgabe. Sie verpflichtet das Team zum regelmäßigen Gedankenaustausch und zur umgehenden Einschaltung des Prüfungsleiters, wenn Widerstände aufgetaucht sind (z. B. in Form von Black Boxes) oder Erkenntnisse gewonnen wurden, die eine Justierung der Prüfung erforderlich machen. Und Justierung kann dann auch – ggf. durch *Konsultation* <sup>2)</sup> unterstützt – eine *neue Gewichtung* der Prüfungsziele und der entsprechenden Prüfungstechnik bedeuten.

### Ergebnis

Das *Bekanntnis* zum jeweiligen Prüfungsziel ist deutlich zu verankern. Gibt es hier Dokumentationsmängel, werden sie auch von offizieller Seite moniert. Es muss in den Arbeitspapieren *klar* zu erkennen sein,

- welche Ziele
- aus welchen Gründen gesetzt <sup>3)</sup> und
- mit welchen Nachweisen sie erreicht wurden. <sup>4)</sup>

Ist man also z. B. der Meinung, dass der Jahresabschluss die Forderungen und korrespondierenden Umsätze korrekt widerspiegelt, ist in den Unterlagen zu erklären:

„Die Aussage, dass die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen *vollständig* ausgewiesen sind, die Umsätze *tatsächlich* stattgefunden haben und im Jahresabschluss *genau* erfasst wurden“, trifft zu. <sup>5)</sup> Hat der Abschlussprüfer unwesentliche Fehler festgestellt, wird er erklären: „... trifft im Wesentlichen zu.“

Folgende Erklärung ist *nicht akzeptabel*: „Die Umsätze sind korrekt.“ Prüfungsziele werden überhaupt nicht erwähnt! Es ist also aus dieser Erklärung nicht zu entnehmen, was eigentlich konkret geprüft wurde. Könnte eine solche Bemerkung nicht auch ein Zeichen dafür sein, dass der Prüfer selbst nicht so genau wusste, *was* zu prüfen war?

Wenn wir die Pflicht haben, uns ein *eigenes* Urteil zu bilden (und die Summe von den in den Arbeitspapieren dokumentierten Teilurteilen wird dann die Grundlage für den Bestätigungsvermerk bilden), dann müssen wir dieses Urteil auch klar formulieren. Fehlt ein

1) V. Ladenthin: Es fehlt an Urteilskraft, in: FAZ 5.6.14, Nr. 129, S. 7

2) In der Gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW (VO 1/2006) heißt es unter Punkt 4.6.4 „Einholung von fachlichem Rat“ (TZ 98): „Wirtschaftsprüfer sind verpflichtet, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des Wirtschaftsprüfers nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich ist.“

3) Siehe Anlage 49 Nr. III. 10 und Nr. IV. 1-2

4) Siehe dazu auch die Wegweiser auf den Seiten 367, 401, 454 und 497

5) Es sei darauf hingewiesen, dass im Zusammenhang mit „Geschäftsvorfällen“ lediglich die Buchstaben V, Bs und A von Bedeutung sind, d. h. dass Themen des Eigentums (E) und der „Bewertung“ hier keine Rolle spielen.

klares Urteil <sup>1)</sup>, setzen wir uns der Gefahr aus, beschuldigt zu werden, nicht ordnungsgemäß geprüft zu haben. Wer keine Farbe bekennt, hat keine gute Übersicht!

Das Bekenntnis zum Prüfungsziel bedeutet aber auch, dass der Abschlussprüfer verpflichtet ist, ggf. darauf hinzuweisen, dass er ein wesentliches Ziel *nicht erreicht* hat bzw. einen bestimmten Sachverhalt *nicht abschließend* beurteilen kann. Dies würde dann eine Einschränkung oder ggf. auch eine *Versagung* des Bestätigungsvermerks bedeuten (§ 322 Abs. 4 HGB).

Die *Adressaten* des Prüfungsberichts haben einen Anspruch darauf, über alle *wesentlichen* Sachverhalte bis hin zur Gefährdung des Unternehmens informiert zu werden. <sup>2)</sup> Nur dann werden sie in der Lage sein, rechtzeitig und schnell die notwendigen Entscheidungen zu treffen. Diese können z. B. zu einer Restrukturierung, letztlich aber auch zu einer Insolvenz führen. Veranlasst der Prüfungsbericht als Ergebnis einer analytischen, *zielgerichteten* Arbeit eine Weichenstellung dieser Art, dann könnte der Prüfungsbericht seine Ordnungsfunktion sogar in einem *höheren* Grade erfüllen.

*Pflicht zur Dokumentation* heißt aber auch, dass der Abschlussprüfer *selbst* „Nachweise“ liefern muss, Nachweise für die Qualität *seiner* Arbeit. War er im Rahmen der Abschlussprüfung stets auf der Suche nach „ausreichenden und angemessenen Nachweisen“, die die Abschlussaussagen des Managements stützen (nach ISA „sufficient appropriate audit evidence“), so steht nun auch er unter Zwang, einen Dritten, z. B. die Wirtschaftsprüferkammer, davon zu überzeugen, dass er mit *seiner* Behauptung: „Ich habe ordnungsgemäß geprüft“, Recht hat. Er muss sich also an ähnlichen Maßstäben messen lassen, die er gegenüber seinen Mandanten immer mit Nachdruck vertritt. Dies wird ihm umso eher gelingen, je *zuverlässiger* sein Zielsystem arbeitet und je *besser* es dokumentiert ist. <sup>3)</sup>

#### Hintergründe, Zweck und Mittel der Aufklärung

Rahmen und Behauptungen des Managements		Aktionsbasis und Handlungen des Abschlussprüfers	
Gesetze u.a.	Aussagen	Gesetze u.a.	Instrumente
§§ 242 – 256 a §§ 266 – 278 §§ 284 – 288 §§ 289 – 289 a § 90a AktG	Vollständigkeit Eigentum Bestand Bewertung Ausweis Genauigkeit	§§ 316 – 324 a HGB §§ 1 – 22 BS WP/VBP §§ 43 – 56 WPO §§ 57 a, 66 a WPO	Vergleich Augenscheinnahme Befragung Beobachtung Bestätigung Einsichtnahme Nachrechnen

1) Die „conclusions drawn from the evidence in relation to the achievement of the audit objectives“ müssen sich also auf „spezielle Prüfungsziele“ beziehen, weil sonst nicht erkennbar ist, was eigentlich geprüft wurde!

2) Vgl. J. Ritter: Es gab keine warnende Stimme, in: FAZ 24.2.09, Nr. 46, S. 15

3) Es zeichnet den oben erwähnten Navigator aus, dass das Erreichen der Meilensteine, also der einzelnen „Streckenziele“ unter der Rubrik „Was ist das Ergebnis meiner Prüfungshandlungen?“ sorgfältig zu dokumentieren ist (Siehe Anlage 66/1.) Wird diese Verpflichtung ordnungsgemäß erfüllt, wird dies auch eine Qualitätskontrolle erheblich erleichtern.

Für die Steuerung der Prüfung und die Formulierung des Bestätigungsvermerks ist „Klarheit“ erforderlich. Der Abschlussprüfer muss sich jederzeit einen „deutlichen“ Überblick darüber verschaffen, in welcher Form für die einzelnen Abschlusspositionen Nachweise für die Richtigkeit oder Fehlerhaftigkeit wesentlicher Aussagen des Managements vorliegen.<sup>1)</sup>

Diese Transparenz kann er insbesondere dadurch schaffen, dass er auf der Basis der vom ihm priorisierten Prüfungsziele die einzelnen Nachweise in einer komprimierten Übersicht (im Angelsächsischen als „Audit Evidence Matrix“ bezeichnet) zusammenfasst. Eine solche Matrix könnte für ihn insbesondere dann von Vorteil sein, wenn er das Ergebnis seiner risiko-orientierten Arbeit dem Aufsichtsrat erläutert und deutlich macht, wie er bestimmte Risiken eingeschätzt und den Einfluss wesentlicher Geschäftsvorfälle auf Jahresabschluss und Lagebericht beurteilt hat.

### 2.7.2.3 Einbeziehung der Informationstechnologie

#### *Die Behandlung rechnungslegungsrelevanter Daten*

Wer sich mit dem „Bekanntnis zum Prüfungsziel“ beschäftigt, darf nicht die Frage ausklammern, welche Nachweise erforderlich sind, um die Aussage des Managements<sup>2)</sup> „zur korrekten Behandlung rechnungslegungsrelevanter Daten im IT-System“ zu stützen. Diese Aussage, die - wie wir wissen - zunächst immer nur eine Behauptung ist und einer ausdrücklichen Bestätigung bedarf<sup>3)</sup>, bezieht sich auf die „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei IT-gestützter Rechnungslegung“.

Dazu heißt es im IDW RS FAIT 1 (TZ 25):

„Die Grundsätze ... sind nur erfüllt, wenn das Rechnungslegungssystem die Einhaltung der folgenden allgemeinen Ordnungsmäßigkeitskriterien bei der Erfassung, Verarbeitung, Ausgabe und Aufbewahrung der rechnungslegungsrelevanten Daten über die Geschäftsvorfälle sicherstellt:<sup>4)</sup>

- Vollständigkeit (§ 239 Abs.2 HGB)
- Richtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)
- Zeitgerechtigkeit (§ 239 Abs. 2 HGB)
- Ordnung (§ 239 Abs. 2 HGB)
- Nachvollziehbarkeit (§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB)
- Unveränderlichkeit (§ 239 Abs. 3 HGB)

---

1) Das Meyers Lexikon trifft eine interessante Unterscheidung zwischen „Klarheit“ und „Deutlichkeit“:

„deutlich: Bezeichnung eines Begriffs oder einer Vorstellung, wenn man sich aller einzelnen Merkmale derselben bewusst ist. Die Deutlichkeit ist von der Klarheit insofern verschieden, als diese darin besteht, dass man einen Begriff von anderen Begriffen, jene dagegen darin, dass man die einzelnen Merkmale, die im Begriff selbst liegen, unterscheidet.“ (4. Bd., S. 731) Auf die Abschlussprüfung angewandt, bedeutet dies: „Klarheit“ wird erreicht, wenn man eine Trennung zwischen „Prüfungsziel“ und „Prüfungstechnik“ vornimmt. „Deutlichkeit“ zeichnet sich dadurch aus, dass man das jeweilige Merkmal eines Ziels oder eines Instruments sichtbar macht.

2) Zur Rolle des CIO siehe Anlage 11 Stichwort IT.

3) Siehe dazu: o.V.: Unternehmen bauen IT-Sicherheit aus, in: FAZ 6.8.13, Nr. 180, S. 16

4) Vgl. auch Aussagen in der Rechnungslegung in: IDW Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 300) TZ 7. (Dort heißt es – der Verfasser zitiert – : „In der Rechnungslegung enthaltene Aussagen stellen ausdrücklich abgegebene oder implizit enthaltene Erklärungen und Einschätzungen der gesetzlichen Vertreter des zu prüfenden Unternehmens dar. Der Abschlussprüfer muss diese Aussagen auf mögliche falsche Angaben in der Rechnungslegung beurteilen. Diese können sich auf die verschiedenen Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussinformationen (Abschlussposten, Ausführungen im Anhang, Lagebericht oder ggf. anderen Berichtsinstrumenten) beziehen.“)



Auch hier gilt die Regel: Die *Ziele* des Prüfers müssen den *Aussagen* des Managements entsprechen, d. h. es sind *Nachweise* dafür zu erbringen, dass *alle* Kriterien erfüllt werden.<sup>1)</sup> Diese Nachweise können nur – unter Beachtung besonderer Anforderungen<sup>2)</sup> – innerhalb einer *Systemprüfung* erbracht werden, die (grundsätzlich<sup>3)</sup>) (unter Wahrung der Unabhängigkeit<sup>4)</sup>) im Rahmen der Langfristplanung einen wesentlichen Bestandteil einer Abschlussprüfung darstellt.

Dabei wird (auch für die Prüfung des Lageberichts<sup>5)</sup>) eine Rolle spielen, in welchem Umfang Manager zukünftig in die Informationsaufbereitung und Informationsanalyse involviert sein werden<sup>6)</sup> und wer sich bei der Durchdringung von Komplexität durchsetzen wird: „personales Vertrauen“ oder „Systemvertrauen“.<sup>7)</sup>

1) In den Erläuterungen der einzelnen Kriterien heißt es u.a.: „Der Grundsatz der Vollständigkeit betrifft die lückenlose Erfassung der rechnungslegungsrelevanten Geschäftsvorfälle ... Der Grundsatz der Vollständigkeit umfasst auch, dass ein und derselbe Geschäftsvorfall nicht mehrfach gebucht wird (TZ 26). Nach dem Grundsatz der Richtigkeit haben die Belege und Bücher die Geschäftsvorfälle inhaltlich zutreffend abzubilden. Die Geschäftsvorfälle müssen in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen und im Einklang mit den rechtlichen Vorschriften abgebildet werden (TZ 27). Die Zeitgerechtigkeit der Buchführung betrifft die Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu Buchungsperioden sowie die Zeitnähe der Buchungen (TZ 28). Das Buchführungsverfahren muss gewährleisten, dass die Buchungen sowohl in zeitlicher Ordnung (Journalfunktion) als auch in sachlicher Ordnung (Kontenfunktion) dargestellt werden können (TZ 30). Ein sachverständiger Dritter muss nach dem Grundsatz der Nachvollziehbarkeit in der Lage sein, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens zu verschaffen. Die Abwicklung des einzelnen Geschäftsvorfalles sowie des angewandten Buchführungsverfahrens bzw. Rechnungslegungsverfahrens müssen nachvollziehbar sein (TZ 31). Nach dem Buchungszeitpunkt darf entsprechend dem Grundsatz der Unveränderlichkeit eine Eintragung oder Aufzeichnung nicht so verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (TZ 32). (IDW RS FAIT 1)

2) In ihrem Beitrag „Bedeutung der IT für die Abschlussprüfung“ (in: WPg 12/2013) nennen K.P. Feld/H. Kreisel/G. Baum fünf bedeutende Herausforderungen für die Abschlussprüfung aus der zunehmenden Durchdringung der Unternehmen mit IT:

- die ständig enger werdende Verknüpfung zwischen Geschäftsmodellen und Unternehmensorganisation einerseits sowie IT andererseits,
- das Vordringen von Organisationsformen, die (IT-gestützte) Geschäftsprozesse in den Vordergrund stellen, wobei die Rechnungslegungsinformationen zunehmend dezentral unmittelbar aus dem wertschöpfenden Kernprozess generiert werden,
- der Einsatz zunehmend komplexer Softwarelösungen mit permanentem Anpassungsbedarf zur Gewährleistung ihrer Aktualität und der Kompatibilität mit anderen Komponenten,
- der Trend zur Auslagerung von Prozessen oder Funktionen mit Relevanz für die Rechnungslegung auf externe Dienstleister, einschließlich der Nutzung des Cloud Computing,
- der Anstieg des Datenvolumens infolge automatisierter Erzeugung von Daten, verbunden mit einer wachsenden Heterogenität der Datenstrukturen und -formate.“

3) Es ist allerdings auch durchaus möglich, dass im Zusammenhang mit der Integration einer übernommenen Gesellschaft/Gruppe kurzfristig eine solche Prüfung erforderlich wird. (Siehe dazu Anlage 56/1: Stichwort „Integration“)

4) Auf diese Problematik wurde ausdrücklich hingewiesen von M. Dobler/N. Fichtl: Leistungen und Konzentration von Abschlussprüfern deutscher Familienunternehmen, in: BFuP, Nr.2/2013, S. 159 f

5) Siehe dazu auch Kapitel III. 9.2.2

6) Dazu äußerten sich Schäffer/Weber u.a. wie folgt: „Die anstehenden Entwicklungen in der IT stellen hohe Anforderungen an die Controller und haben das Potential, das Profil der Controller deutlich zu verändern, insbesondere deshalb, weil die Manager zukünftig stärker in die Informationsaufbereitung und –analyse involviert sein werden. Controller müssen einen Weg finden, Managern das hierzu notwendige Controllingwissen zu vermitteln. Ebenso wird sich die Zusammenarbeit zwischen Controlling und IT-Abteilungen im Unternehmen verändern. Fraglich ist, wer für die Datenerhebung in Zukunft verantwortlich ist – der Controller, der IT-ler oder die dezentralen Geschäftseinheiten?“ (U.Schäffer/J.Weber: Der Controller wird zum Strategen, in: FAZ 23.1.12, Nr. 19, S. 12) Es sei ausdrücklich darauf hingewiesen, wie deutlich hier die beiden „Ebenen“ (Unternehmensebene und Prozessebene) zum Vorschein kommen.

7) Hier sei auf einen Artikel von Caspar Hirschi verwiesen, der sich mit Überlegungen von Niklas Luhmann auseinandersetzt. Hirschi führt u.a. aus: „Der Ruf nach höherer Transparenz und strengerer Regulierung hat mit Wissen wenig, mit Vertrauen aber viel zu tun. Er wird von der Erwartung getragen, formellere Verfahren könnten persönliches Versagen verhindern oder zumindest vermindern. Damit scheint sich Luhmanns Entwicklungsthese zu bewahrheiten, in der modernen Gesellschaft stoße personales Vertrauen an seine Grenzen und werde durch Systemvertrauen ersetzt. Für Luhmann produzieren Verfahren Systemvertrauen.“ (C. Hirschi: Transparenz ist nur eine andere Form von Intransparenz, in: FAZ 8.1.14, Nr. 6, S. N 4)



Es ist in die Erfahrung und das Ermessen des Abschlussprüfers gestellt – und hier sei an das Thema „Skalierung“ erinnert – die einzelnen Ziele zu *gewichten*. So kann er z. B. vor dem Hintergrund von Auswahl und Beschaffung von Standardsoftware <sup>1)</sup> besonderen Wert darauf legen, herauszufinden, in welcher Art und in welchem Umfang die Anforderungen der Fachabteilungen (z. B. an die Aufbereitung von Daten zur Ermittlung von Abschreibungen auf Vorräte oder Forderungen) berücksichtigt wurden. <sup>2)</sup> War dies z. B. aus Kostengründen nur unzureichend der Fall (Controller fragen gerne „Rechnet sich das?“), dann können die bisherige *Ordnung* des Rechnungswesens <sup>3)</sup> empfindlich gestört und die Aussagen des Managements z. B. zur Bewertung fehleranfällig werden.

Mit Störungen muss auch dann gerechnet werden, wenn die (unter sparsamen Mitteln leidende) IT nicht in der Lage ist, sich rechtzeitig an neue Bedingungen (z. B. an die Trennung vom Kerngeschäft) anzupassen.

Ergänzt man die oben zitierten „allgemeinen“ Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei IT gestützter Rechnungslegung durch zwei Tabellen mit „speziellen“ Regelungen <sup>4)</sup> und mit „Sicherheitsanforderungen“ an IT-Systeme <sup>5)</sup>, dann ergibt sich folgendes Bild:

GoB bei	IT-gestützter Rechnungslegung	Sicherheitsanforderungen an IT-Systeme
Allgemeine Grundsätze	Spezielle Regelungen	
Vollständigkeit	Journalfunktion	Integrität
Richtigkeit		Integrität
Zeitgerechtigkeit	Journalfunktion	
Ordnung	Kontenfunktion Dokumentation Aufbewahrungspflichten	Vertraulichkeit <sup>6)</sup> Verfügbarkeit Autorisierung Authentizität Verbindlichkeit
Nachvollziehbarkeit	Belegfunktion Dokumentation	
Unveränderlichkeit	Journalfunktion	Integrität <sup>7)</sup>

### Der Instrumentalcharakter sekundärer Prüfungsziele

Bei näherer Betrachtung wird deutlich, dass eine im IT-Sektor durchgeführte Prüfung nur eine Zwischenstation auf dem Weg zu *Primärzielen* darstellt, mit anderen Worten: Die fachmännische Untersuchung der Ordnungsmäßigkeit von IT-Systemen ist lediglich eine

1) Siehe IDW RS FAIT 1, TZ 99

2) Zu den Wirkebenen eines „Datenmanagements“ siehe Anlage 55

3) Siehe dazu auch Anlage 56/1 „Sensibilität für Risiken“ (Stichwort 'Implementierung (IT)')

4) IDW RS FAIT 1, TZ 33 bis 75

5) IDW RS FAIT 1, TZ 23

6) Dazu zählt natürlich auch der Schutz vor Zugriffen Dritter; siehe dazu auch St. Finsterbusch: Die dritte Säule der IT-Branche, in: FAZ 7.5.11, Nr. 106, S. 11

7) Integrität von IT-Systemen ist gegeben, wenn die Daten und die IT-Infrastruktur sowie die IT-Anwendungen vollständig und richtig zur Verfügung stehen und vor Manipulation und ungewollten oder fehlerhaften Änderungen geschützt sind.“ (FAIT 1, TZ 23)

*vorverlagerte*<sup>1)</sup> Komponente des sachgerechten Arbeitskonzepts, deren erfolgreicher Einsatz den Prüfer zwar dem Primärziel der Abschlussprüfung näherbringt, ihn aber noch nicht berechtigt, die *Verlässlichkeit* der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Informationen abschließend zu bestätigen.

Erst wenn er (hinreichend) sicher sein kann, dass die GoB beim Einsatz IT-gestützter Rechnungslegung eingehalten und die wesentlichen Geschäftsprozesse korrekt abgebildet werden, kann er sich der weiteren und dann *entscheidenden* Aufgabe widmen, durch Einsatz spezieller Instrumente, nämlich durch

Vergleich · Augenscheinnahme · Befragung · Beobachtung · Bestätigung · Einsichtnahme · Nachrechnen · Einsichtnahme

**herauszufinden, ob die Aussagen des Managements zur**

Vollständigkeit · Eigentum · Bestand · Bewertung · Ausweis · Genauigkeit

von Positionen in Jahresabschluss und Lagebericht stimmen oder nicht.

Vor dem Hintergrund ihres Wissens über die Bereiche IT-Organisation, IT-Struktur und IT-Compliance neigen Spezialisten dazu, IT-Risiken zu überschätzen. Es ist zwar R. Friederich zuzustimmen, der in seinem Vortrag „Mehrwert IT-Prüfung“<sup>2)</sup> auf die große Bedeutung von Prüfungszielen im Rahmen von IT-Prüfungen hingewiesen und hohe *Fachkenntnis* der beteiligten Personen eingefordert hat, es sei aber daran erinnert, dass es eben nicht die unerkannten Schwachstellen in IT-Systemen, sondern *moralische Schwächen* der für den Jahresabschluss zuständigen Personen waren, die unseren Berufsstand in den vergangenen 40 Jahren regelmäßig deshalb in Misskredit gebracht haben, weil *Betrug* zu spät erkannt wurde.

Unter diesem Aspekt ist der Begriff der „Integrität“ besser auf der *Unternehmensebene* als auf der Prozessebene aufgehoben, auch wenn man ihn dort – gemessen an den gerade erwähnten Herausforderungen – nicht vernachlässigen darf.

### *Die Problematik der Querschnittsfunktion*

Was die mit der IT zusammenhängenden Risiken angeht, darf man allerdings ein generelles Problem nicht aus den Augen verlieren, ein Problem, auf das Kagermann/Schilling unter Hinweis auf die sogenannte „Querschnittsfunktion“ hingewiesen haben.

1) „Das IT-Kontrollsystem (lt. FAIT 1 vom Zusammenwirken der Elemente „IT-gestützte Geschäftsprozesse, IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur bestimmt, d.V.) ist Bestandteil des internen Kontrollsystems (IKS). Es umfasst diejenigen Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen (Regelungen), die zur Bewältigung der Risiken aus dem Einsatz von IT eingerichtet werden. Hierzu gehören Regelungen zur Steuerung des Einsatzes von IT im Unternehmen (internes Steuerungssystem) und Regelungen zur Überwachung der Einhaltung dieser Regelungen (internes Überwachungssystem)“ (FAIT 1, TZ 8)

„Durch die Prüfung und Beurteilung des internen Kontrollsystems, welches das zu prüfende Unternehmen u.a. zur Sicherung einer ordnungsgemäßen Rechnungslegung eingerichtet hat, nutzt der Abschlussprüfer Bestandteile dieses Systems für Zwecke der Abschlussprüfung. Funktionsprüfungen ermöglichen eine wirtschaftliche Durchführung der Prüfung und eine Vorverlagerung von Prüfungshandlungen. Sie wirken sich auf den Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen aus.“ (PS 300 „Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung“, TZ 20)

2) Gehalten auf dem Kongress der Audicon GmbH „audiconale 2012“ im September 2012 in Düsseldorf

„Im Unterschied zu Investitionsvorhaben in anderen Bereichen, bei denen in erster Linie der investierte Betrag auf dem Spiel steht, ist jedoch bei IT-Projekten die Höhe der Investitionssumme ein zwar notwendiger, aber nicht hinreichender Indikator für das Risikokapital eines Projektes. So kann es in einem Konzern durchaus möglich sein, dass ein EDV-Projekt im zweistelligen Millionenbetrag nicht unter den Zustimmungsvorbehalt des Aufsichtsrats fällt, dass aber Risiken, die sich aus Problemen im Projekt ergeben können, im drei- oder gar im vierstelligen Millionenbereich liegen. Es ist gerade die Besonderheit von IT-Projekten, dass aufgrund ihrer umfassenden Querschnittsfunktion die Risikodimensionen meist schwerer zu quantifizieren sind als die anderer Investitionsvorhaben.“<sup>1)</sup>

Es wird also nützlich sein, sich hin und wieder an die Vorteile einer periskopischen Betrachtung zu erinnern, an ein Thema, das bei der Besprechung der Prüfungstechnik im Kapitel VII. 2.5.2.2 eine wichtige Rolle spielte.

### 2.7.3 Das Bewusstsein für Prüfungsqualität

Es wird immer wieder der Versuch unternommen, Prüfungsqualität zu beschreiben. Dabei stellt sich heraus, wie ungemein anspruchsvoll ein solches Engagement ist und welche Komponenten berücksichtigt werden müssen, um ein vielfarbiges Bild entstehen zu lassen. Das ist dem IAASB mit der Präsentation seines Rahmenkonzeptes<sup>2)</sup> und der Darlegung von Input- und Outputfaktoren auch zweifellos gelungen. Als Mangel wird allerdings die Tatsache empfunden, dass dieses Konzept keine Definition der Prüfungsqualität enthält.<sup>3)</sup> Dem ist insofern zuzustimmen, als sich der Abschlussprüfer (insbesondere im Rahmen seiner Ausbildungsfunktion) zwar mit den Inputfaktoren zufriedengeben kann<sup>4)</sup>, es aber weiterhin Probleme gibt, Außenstehenden, den Stakeholdern also, eine Vorstellung von Prüfungsqualität zu vermitteln. Es ist nämlich eine Informationslücke dadurch entstanden, dass der Berufsstand zwar erklärt, es sei der Zweck der Abschlussprüfung, die Verlässlichkeit der in Jahresabschluss und Lagebericht enthaltenen Daten zu bestätigen, das IDW aber nicht klar genug zu erkennen gibt, dass die Prüfungsziele des Abschlussprüfers im Grunde darin bestehen, die (in ihrer Struktur feststehenden, aber in ihrer Bedeutung schwankenden) *Aussagen des Managements* daraufhin zu untersuchen, ob sie stimmen oder nicht.

Insofern könnte es der Aufklärung dienen, wenn man die sogenannte „Zwei-Komponenten-Definition“ von „Audit Quality“<sup>5)</sup> durch die Aufnahme eines neuen Kriteriums anreichert. Dann würde man unter Prüfungsqualität sowohl (1) die Fähigkeit des unabhängigen Abschlussprüfers verstehen, durch „Verfolgung aussagebezogener Ziele“ falsche Erklärungen in der Rechnungslegung zu entdecken, als auch (2) seine Bereitschaft, über diese Fehler angemessen zu berichten.

1) H. Kagermann/F. Schilling: *Das schwarze Loch in der Aufsicht*, in: FAZ 6.4.10, Nr. 79, S. 12)

2) „A Framework for Audit Quality: Key Elements that create an Environment for Audit Quality“

3) Siehe D. Maccari-Peukert/N.V.S. Ratzinger-Sakel: „*Prüfungsqualität – Eine aktuelle Bestandsaufnahme vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen*“, in: WPg 5/2014, S. 254

4) Siehe Anlage 68: *Inputfaktoren der Prüfungsqualität (Bestandteil des „IAASB-Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality“)*

5) „Fähigkeit“ und „Bereitschaft“, zitiert nach Qandil a.a.O. S. 41

Handbuch Jahresabschlussprüfung  
Ziele – Technik – Nachweise – Wegweiser zum sicheren  
Prüfungsurteil  
Krommes, W.  
2015, XXX, 1458 S. 38 Abb., Hardcover  
ISBN: 978-3-658-07103-5