

2 Konzeptionelle und theoretische Grundlagen

2.1 Struktur im Prüfungskontext

2.1.1 Organisationsstruktur von Prüfungsgesellschaften

Um die Struktur des Prüfungsansatzes analysieren zu können, ist zunächst die typische Organisationsstruktur einer Prüfungsgesellschaft zu erörtern, da der Prüfungsansatz, wie im Folgenden zu zeigen sein wird, einen Teilbereich derselben bildet. Die Struktur einer Organisation bezeichnet im Allgemeinen ein System von Regelungen zur Leistungs- und Verhaltenssteuerung der Organisationsmitglieder.²² Dieses System schließt jedoch auch über den Prüfungsansatz hinausgehende Regelungen ein, die alle organisatorischen Bereiche, z.B. auch reine Verwaltungseinheiten, umfassen.

In der organisationstheoretischen Literatur wird die Organisationsstruktur auf Strukturdimensionen heruntergebrochen, um sie empirisch messen zu können. So entwickelte etwa die Aston-Gruppe, eine Forschergruppe an der Aston-University in Birmingham, ein Konzept zur Erfassung der Organisationsstruktur, welches in der empirischen Erforschung von Organisationsstrukturen vielfach als Messinstrument operationalisiert wurde.²³ Das Konzept setzt sich aus FÜNF STRUKTURDIMENSIONEN²⁴ zusammen:

SPEZIALISIERUNG : Grad der Arbeitsteilung

FORMALISIERUNG: Ausmaß der schriftlich niedergelegten Regeln und Weisungen

STANDARDISIERUNG: Einsatz von Routineverfahren

ZENTRALISIERUNG: Ansiedlung von Entscheidungskompetenzen an der Organisationsspitze

KONFIGURATION: äußeres Bild des Stellengefüges, u.a. Zahl der Hierarchieebenen

Prüfungsgesellschaften²⁵ sind den PROFESSIONAL SERVICE FIRMS zuzuordnen.²⁶

PROFESSIONAL SERVICE FIRMS erbringen wissensintensive, kundenspezifische Dienstleistung-

²² Vgl. Kieser/Walgenbach (2010), S. 21.

²³ Vgl. stellvertretend Pugh et al. (1963); Pugh et al. (1968). Vgl. rückblickend zur Forschung der Aston-Gruppe Pugh (1981), S. 135 ff. sowie auch Kieser (2006a), S. 219 ff.

²⁴ Vgl. Pugh et al. (1968), S. 72 ff.; Pugh et al. (1972a), S. 31 ff. Die Strukturdimensionen lassen sich inhaltlich auf die Merkmale der bürokratischen Organisation Max Webers zurückführen. Als solche sind die Arbeitsteilung, die Existenz einer Amtshierarchie, der Einsatz technischer Regeln und Normen und die Aktenmäßigkeit zu nennen. Vgl. Weber (1922), S. 124 ff. Die Vertreter der Aston-Gruppe veränderten diese Dimensionen Webers lediglich terminologisch und operationalisierten sie. Vgl. Pugh et al. (1968), S. 66 und 69 ff.; Kieser (2006a), S. 219.

²⁵ Primär im Fokus dieser Untersuchung liegt die Gruppe der Big Four-Gesellschaften und Second Tier-Gesellschaften.

gen, die ein hohes Ausmaß an professionellem Ermessen (*professional judgment*) erfordern.²⁷ Hinsichtlich ihrer Organisationsstruktur unterscheiden sie sich fundamental von anderen Branchen.²⁸ Traditionell sind Professional Service Firms, und insbesondere auch Prüfungsgesellschaften, als PROFESSIONELLE PARTNERSCHAFTEN (*professional partnerships*) organisiert.²⁹ Das Partnerschaftsmodell zeichnet sich durch das Zusammenfallen von Eigentum und Kontrolle sowie von operativen und Managementaufgaben aus.³⁰ Zudem ist es durch minimale Hierarchien, eine konsensbasierte Entscheidungsfindung bei strategischen und operativen Entscheidungen und eine hohe Autonomie bei der Aufgabenausführung bei zugleich hoher Relevanz des professionellen Wissens gekennzeichnet.³¹ Bewertung und Kontrolle erfolgen typischerweise durch Berufsangehörige (*peers*).³² Die fünf organisationalen Strukturdimensionen sind aufgrund dieser die professionelle Autonomie betonenden Merkmale professioneller Partnerschaften in dieser Organisationsform eher gering ausgeprägt.³³

Seit den achtziger Jahren sind im Zuge der Globalisierung die großen Prüfungsgesellschaften gewachsen und haben sich verstärkt international ausgerichtet.³⁴ Bei den Second Tier-Prüfungsgesellschaften ist in abgeschwächter Form eine ähnliche Entwicklung zu beobachten.³⁵ Sie organisierten sich in internationalen Netzwerken selbstständiger Gesellschaften³⁶ und vollzogen einige damit einhergehende strukturelle Veränderungen.

²⁶ Vgl. Ringlstetter/Kaiser/Bürger (2004), S. 11; Kampe (2011), S. 127. Zu den Professional Service Firms werden darüber hinaus z.B. Unternehmensberatungen, Anwaltskanzleien oder Investmentbanken gezählt. Vgl. Ringlstetter/Kaiser/Bürger (2004), S. 11.

²⁷ Vgl. Löwendahl (2000), S. 144 f.

²⁸ Vgl. zur typischen Organisationsstruktur von Professional Service Firms Ringlstetter/Kaiser/Bürger (2004), S. 18 ff.

²⁹ Vgl. Kampe (2011), S. 127.

³⁰ Vgl. Greenwood/Hinings/Brown (1990), S. 730 f.

³¹ Vgl. ebd., S. 731 ff.; Hanlon (2004), S. 190.

³² Vgl. Greenwood/Hinings/Brown (1990), S. 733; Malhotra/Morris/Hinings (2006), S. 174; Malhotra/Morris (2009), S. 901; Kampe (2011), S. 130.

³³ Zanzi (1987) übertrug das Messkonzept der Aston-Gruppe auf Prüfungsgesellschaften. Vgl. ebd., S. 129 ff. Auch die Struktur auf Ebene von Prüfungsteams wurde teilweise mittels organisationaler Strukturdimensionen untersucht, vgl. Bamber/Bylinski (1982), S. 41 ff.; Rudolph (1995), S. 45 ff.; Rudolph/Welker (1998), S. 7 ff.

³⁴ Vgl. Hanlon (1994), S. 56 ff.; ders. (1996), S. 340 ff. Auf diese Weise gelang es ihnen bestehende Mandantenbeziehungen zu sichern und weitere Märkte zu erschließen. Vgl. Dyckerhoff (2004), S. 346 f.

³⁵ Vgl. Hinings/Greenwood/Cooper (1999), S. 140; Lander/Koene/Linssen (2013), S. 141 ff. Lander/Koene/Linssen kamen zu diesem Ergebnis im Zuge einer Interviewbefragung mit Prüfern aus elf Mid Tier-Prüfungsgesellschaften in den Niederlanden. Diese Gesellschaften zählen zu den 22 größten niederländischen Prüfungsgesellschaften nach den Big Four. Vgl. ebd., S. 134.

Aus diesen Entwicklungen erwuchs die Notwendigkeit einer stärkeren organisatorischen Zentralisierung, Standardisierung und Formalisierung.³⁷ Zudem nahm die Kundenorientierung und damit einhergehend die Bedeutung der Effektivität und Effizienz der Aufgabenbewältigung zu.³⁸ Die resultierende Organisationsform der großen Prüfungsgesellschaften wird als *MANAGED PROFESSIONAL PARTNERSHIP* bezeichnet.³⁹ Als primäres Mittel der Koordination und Kontrolle der Tätigkeiten wuchs die Bedeutung *STRUKTURIERTER PRÜFUNGSANSÄTZE*.⁴⁰

Die Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes lassen sich über die *ORGANISATIONALEN STRUKTURDIMENSIONEN* der Formalisierung und Standardisierung erfassen. Im folgenden Abschnitt wird ein strukturierter Prüfungsansatz näher charakterisiert.

2.1.2 Struktur des organisationsspezifischen Prüfungsansatzes

2.1.2.1 Zur „structure versus judgment“-Debatte

Die Differenzierung der Prüfungsgesellschaften hinsichtlich ihrer Prüfungsansätze begann ab Mitte der 1970er Jahre.⁴¹ Zuvor unterschieden sich die Prüfungsansätze strukturell nur begrenzt.⁴² In der Folge entwickelte sich in der Prüfungsforschung ein wachsendes Interesse am Strukturierungsgrad der Prüfungsansätze einzelner Prüfungsgesellschaften. Seit Beginn der 80er Jahre wird ausgehend von organisationstheoretischen Überlegungen über die Dienlichkeit von Strukturvorgaben für das Prüfungsvorgehen diskutiert.⁴³

³⁶ Exemplarisch seien hier die Netzwerke PKF International (<http://www.pkf.com>) oder Grant Thornton International Ltd (siehe <http://home.gtj.org>) angeführt. Gem. § 319b Abs. 1 Satz 3 HGB liegt ein Netzwerk vor, „wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.“ Vgl. im Detail zur Abgrenzung von Prüfungsnetzwerken Lenz (2010), § 319b, Rn. 5 ff.

³⁷ Vgl. Hanlon (1994), S. 112; Jeppesen (2007), S. 592.

³⁸ Vgl. Cooper et al. (1996), S. 631; Malhotra/Morris/Hinings (2006), S. 175.

³⁹ Vgl. Jeppesen (2007), S. 592 sowie ausführlich Kampe (2011), S. 133 ff. Teilweise wird diese Organisationsform auch als *managed professional business* bezeichnet. Vgl. Cooper et al. (1996), S. 325; Hinings/Greenwood/Cooper (1999), S. 131; Kampe (2011), S. 133 ff.

⁴⁰ Vgl. Malhotra/Morris/Hinings (2006), S. 180; Jeppesen (2007), S. 592 und 594.

⁴¹ Vgl. Cushing/Loebbecke (1986), S. 1; Kaplan/Menon/Williams (1990), S. 203.

⁴² Vgl. Kaplan/Menon/Williams (1990), S. 207.

⁴³ Insbesondere in den 80er Jahren und zu Beginn der 90er Jahre wurde die Kontroverse in der Literatur sehr intensiv ausgetragen. Vgl. Dirsmith/McAllister (1982a); dies. (1982b); Gibbins (1984); Grobstein/Craig (1984); Holstrum (1984); Mullarkey (1984); Sullivan (1984); Warren (1984); Dirsmith/Covaleski/McAllister (1985); Cushing/Loebbecke (1986); Kinney (1986); Williams/Dirsmith (1988); Bamber/Snowball/Tubbs (1989); Newton/Ashton (1989); Humphrey/Moizer (1990); Kaplan/Menon/Williams (1990); Wallace (1991); Francis (1994); Gist (1994); Carcello/Hermanson/Huss (1995) und Prawitt (1995).

Doch auch in jüngerer Zeit wird die Debatte immer wieder aufgegriffen, siehe u.a. die Beiträge von Stuart (2000); Hyatt/Prawitt (2001); Smith et al. (2001); Stuart/Prawitt (2004); Westerdahl (2004); Stuart/Prawitt (2012) und MacLulich (2013).

Der Nutzen eines strukturierten Prüfungsansatzes wird insbesondere in der Gewährleistung einer homogenen Prüfungsqualität gesehen.⁴⁴ Die Strukturierung des Vorgehens über Prüfungsansätze stellt eine Einhaltung der normativen Vorgaben sicher und schützt somit auch vor Sanktionen.⁴⁵ Insbesondere für unerfahrene Prüfer sind Strukturvorgaben als Orientierungshilfe nützlich.⁴⁶ Zudem wird argumentiert, dass gerade die Strukturierung des Vorgehens mehr Spielräume für die Ausübung prüferischen Ermessens (*professional judgment*) schafft, da Routineaufgaben über eine Strukturierung effizienter bearbeitet werden können und so mehr Zeit für die individuelle Urteilsfindung in ermessensbehafteten Bereichen bleibt.⁴⁷

Vertretern eines strukturierten Ansatzes wird auf der anderen Seite vorgeworfen, den Prüfungsprozess als eine logische Abfolge von Schritten zu idealisieren.⁴⁸ Es wird angezweifelt, ob dies der komplexen Handlungssituation im Rahmen einer Abschlussprüfung gerecht wird.⁴⁹ Dabei wird die Gefahr hervorgehoben, dass Prüfer sich in ihrer Urteilsfindung zu stark von den Vorgaben leiten lassen und dabei Bereiche oder Situationen, die nicht von diesen erfasst werden, nicht geeignet bearbeiten.⁵⁰ So ist auch MINTZBERG (1979) der Ansicht, dass die Formalisierung von Arbeitsprozessen für Prüfungsgesellschaften nicht sinnvoll ist:⁵¹

“Complex work processes cannot be formalized by rules and regulations, and vague outputs cannot be standardized by planning and control systems. Except in misguided ways, which program the wrong behaviors and measure the wrong outputs, forcing the professionals to play the machine bureaucratic game – satisfying the standards instead of serving the clients.”⁵²

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Kontroverse eine Dichotomie zwischen *structure* und *judgment* suggeriert, die in der Realität so naturgemäß nicht besteht. Beide Ausprägungen sind als Idealtypen zu verstehen, die in der Praxis niemals vollständig umgesetzt wer-

⁴⁴ Vgl. Cushing/Loebbecke (1986), S. 41; Elliott/Jackson (1987), S. 204. Dies wird auch von Prüfern in der Praxis als Vorteil eines strukturierten Prüfungsansatzes hervorgehoben; vgl. Humphrey/Moizer (1990), S. 226.

⁴⁵ Vgl. Cushing/Loebbecke (1986), S. 41.

⁴⁶ Vgl. Westerdahl (2004), S. 20.

⁴⁷ Vgl. Cushing/Loebbecke (1986), S. 42 sowie Manson/McCartney/Sherer (2001), S. 120, bezugnehmend auf eine Strukturierung durch den Einsatz von IT-Systemen.

⁴⁸ Vgl. Francis (1994), S. 253; Power (2003), S. 381.

⁴⁹ Vgl. Power (2003), S. 381.

⁵⁰ Vgl. Stuart/Prawitt (2012), S. 193 f. Insbes. in komplexen oder atypischen Prüfungssituationen ist die Eigenschaft eines hohen Strukturierungsgrades fraglich. Vgl. Bowrin (1998), S. 58.

⁵¹ Entsprechend seiner Kategorisierung verschiedener Organisationsformen ordnet Mintzberg Prüfungsgesellschaften den „*professional bureaucracies*“ zu, bei denen Standardisierung nicht über eine Formalisierung der Arbeitsprozesse, sondern vielmehr über eine Vereinheitlichung des Wissens der professionals zu erfolgen habe. Vgl. Mintzberg (1979), S. 348 ff.

⁵² Ebd., S. 376 f.

den können.⁵³ Vielmehr gilt es, eine geeignete Balance zu finden. Insofern enthält jeder noch so strukturierte Prüfungsansatz auch zahlreiche Spielräume für prüferisches Ermessen:

“Structure does not “end” judgment, rather it relocates judgment and directs it in certain ways. In this respect any audit methodology necessarily contains both structure and judgment and a tension operates between them.”⁵⁴

Wie im Laufe der Arbeit noch zu zeigen sein wird, belegen zahlreiche empirische Untersuchungen, dass Strukturvorgaben das prüferische Vorgehen steuern. Die Vorzuehenswürdigkeit eines (un-)strukturierten Vorgehens konnte indes nicht abschließend belegt werden.⁵⁵

Bevor Merkmale eines strukturierten Prüfungsansatzes dargelegt werden, sind zunächst grundlegende Begriffe zu definieren. Prüfungstechniken, -methoden und -handlungen⁵⁶ sind die den Prüfungsprozess konstituierenden Elemente. Eine Strukturierung des Prozesses durch den Prüfungsansatz muss sich daher immer in unterschiedlichen Ausprägungen der Vorgaben hinsichtlich dieser drei Elemente niederschlagen.⁵⁷ Allerdings verwenden verschiedene Autoren die Begriffe uneinheitlich. Daher ist es an dieser Stelle geboten, die Bedeutung der Begrifflichkeiten im Rahmen dieser Arbeit festzulegen.

2.1.2.2 Begriffsabgrenzung: Prüfungstechnik, -methode und -handlung

PRÜFUNGSTECHNIKEN (*audit techniques*) umfassen alle Hilfsmittel, die im Rahmen des Prüfungsauftrags zum Einsatz gelangen.⁵⁸ Prüfungstechniken bilden die Grundlage zur Durchführung von Prüfungsmethoden und -handlungen.⁵⁹ Aufgrund dieser grundlegenden Funktion kommt ihnen eine entscheidende Rolle bei der Strukturierung des Prüfungsvorgehens zu.

⁵³ Vgl. Power (2003), S. 381.

⁵⁴ Francis (1994), S. 251.

⁵⁵ Vgl. Bowrin (1998), S. 57 ff.; Broberg (2013), S. 67 ff.

⁵⁶ IDW PS 900 grenzt die prüferischen Durchsicht von der Abschlussprüfung auch terminologisch ab und verwendet den Begriff „Maßnahmen der prüferischen Durchsicht“ anstelle von „Prüfungshandlungen“. Da die Begriffe inhaltlich jedoch deckungsgleich sind, wird im Folgenden zunächst der allgemeingültige Begriff der Prüfungshandlung definiert. Die Regelungen zur prüferischen Durchsicht werden in Abschnitt 2.1.3.1 näher erläutert.

⁵⁷ Vgl. ähnlich bereits Mielke (2007), S. 44.

⁵⁸ Vgl. Ruhnke (2000), S. 388. Darüber hinaus werden dem Begriff in der Literatur auch andere Bedeutungen zugewiesen. Breker (2011) unterscheidet zwei Alternativen den Begriff auszulegen: (1) Prüfungstechnik kann als Oberbegriff für alle berufssüblichen Vorgehensweisen des Prüfers bei der Planung und Durchführung eines Prüfungsauftrags gelten. (2) Prüfungstechnik wird auch als Oberbegriff für Arten von Prüfungshandlungen i.S. der konkreten Vorgehensweisen zur Einholung von Prüfungsnachweisen verwendet. Vgl. ebd., insbes. S. 630. Auch IDW (2012), R 1 verwendet den Begriff entsprechend der von Breker aufgeführten Alternative (1) synonym zum Prüfungsvorgehen.

⁵⁹ Vgl. Mielke (2007), S. 44.

Eine grundsätzliche Unterscheidung erfolgt in der Regel in MANUELLE und IT-GESTÜTZTE PRÜFUNGSTECHNIKEN. Ferner lassen sich Prüfungstechniken dahingehend unterscheiden, ob sie in einzelnen Phasen des Prüfungsprozesses oder phasenübergreifend eingesetzt werden.

Bedeutende MANUELLE PRÜFUNGSTECHNIKEN sind CHECKLISTEN.⁶⁰ Sie werden zumeist innerhalb einer Prüfungsgesellschaft entwickelt und ggf. mandantenspezifisch angepasst.⁶¹ Checklisten können sich inhaltlich auf einzelne Prüffelder⁶² beziehen, oder auch das gesamte Vorgehen adressieren.⁶³ Dabei können sie als Hinweis auf in Betracht kommende Prüfungshandlungen sowie auch als Anweisung zur Sicherstellung eines Mindestprüfungsumfangs verstanden werden.⁶⁴ Vorteile von Checklisten liegen hauptsächlich darin, dass sie die Bearbeitung relevanter Sachverhalte sicherstellen und über die Standardisierung Effizienzgewinne ermöglichen. Jedoch besteht die Gefahr, dass Prüfer die nicht in der Checkliste erfassten Sachverhalte ausblenden und situative Erfordernisse vernachlässigen.⁶⁵ Darüber hinaus gehören BESTÄTIGUNGSSCHREIBEN, mit denen Auskünfte Dritter zu Sachverhalten eingeholt werden, zu den manuellen Prüfungstechniken.⁶⁶

IT-GESTÜTZTEN PRÜFUNGSTECHNIKEN (*computer assisted audit techniques*) kommt ein hoher Stellenwert zu.⁶⁷ Sie lassen sich anhand der eingesetzten Programmieretechnik differenzie-

⁶⁰ Vgl. zu einem Überblick Sauer/Bohnert (2002) unter Verwendung des Begriffs Fragebogen. Checklisten können zudem auch IT-gestützt sein.

⁶¹ Vgl. ebd., Sp. 850.

⁶² Zum Begriff des Prüffeldes vgl. z.B. Schwibinger (2007), S. 1071 f.

⁶³ Boritz/Timoshenko (2014), S. C4 f., kategorisieren Checklisten anhand von zwei Dimensionen. (1) Einerseits können Checklisten dahingehend unterschieden werden, ob sie prozedural (*procedural*) sind, indem sie eine Abfolge der durchzuführenden Tätigkeiten skizzieren, oder wertend (*judgmental*) sind, in dem Sinne, dass sie für Bewertungsaufgaben wie etwa die fraud-Entdeckung herangezogen werden. (2) Andererseits werden sie dahingehend unterschieden, ob sie generisch (*generic*) oder für eine spezifische Situation (z.B. eine Branche) maßgeschneidert (*customized*) sind. Vgl. auch Cowperthwaite (2012), S. 38 f. Insbesondere bei Checklisten für Bewertungsfragen sind maßgeschneiderte Listen vorzuziehen. Vgl. Boritz/Timoshenko (2014), S. C8. Eine maßgeschneiderte Checkliste wird regelmäßig nicht durch die Prüfungsgesellschaft bereitgestellt; vielmehr werden generische Checklisten auf einzelnen Mandaten gezielt angepasst. Vgl. Cowperthwaite (2012), S. 39; Boritz/Timoshenko (2014), S. C8.

⁶⁴ Vgl. Lück (1998), S. 160.

⁶⁵ Vgl. ebd.; Sauer/Bohnert (2002), Sp. 854 f. Neben dieser Gefahr des *under auditing* besteht umgekehrt ebenso die Gefahr dass eine enge Orientierung an Checklisten zu einem *over auditing* führt, indem aufwendige Maßnahmen erfolgen, die nur einen unwesentlichen Beitrag zum Prüfungsurteil beisteuern. Vgl. Lück (1998), S. 160.

⁶⁶ Vgl. IDW PS 302; ISA 505 sowie Gneuß (2007), S. 169 ff.

⁶⁷ Vgl. Minz (1987), S. 229; Zepf (2002), Sp. 1878 f.; IDW (2012), R 730. Bereits 1978 ergab eine Befragung von 54 Prüfern in Deutschland, dass 37 % der befragten Prüfer IT-gestützte Prüfungstechniken verwenden. Vgl. Horváth/Schäfer (1978), S. 72 (Tabelle 4).

ren.⁶⁸ KONVENTIONELLE PROGRAMME folgen einem vorprogrammierten und mithin deterministischen Lösungspfad.⁶⁹ EXPERTENSYSTEME⁷⁰ stellen dem Prüfer hingegen Wissen in konkreten Entscheidungssituationen bereit.⁷¹ Hier ergibt sich der Lösungspfad im Laufe der Problemlösung durch die Verarbeitung der durch den Prüfer eingegebenen Informationen.⁷² In abgegrenzten Teilbereichen der Prüfung kann ihr Einsatz den Prüfer sinnvoll unterstützen.⁷³ Darüber hinaus können Data Mining-Techniken wie z.B. KÜNSTLICHE NEURONALE NETZE (*artificial neural networks*) als Prüfungstechniken zum Einsatz gelangen.⁷⁴ Die Funktionsweise künstlicher neuronaler Netze ist der des Gehirns nachempfunden.⁷⁵ Sie bestehen aus einer Vielzahl parallel arbeitender Einheiten, welche Eingabesignale zu einer trennscharfen Ausgabe verdichten.⁷⁶ Ein Vorzug künstlicher neuronaler Netze liegt darin, dass sie mit Hilfe von Beispieldaten trainiert werden können.⁷⁷ Im Prüfungsbereich werden sie z.B. bei der Beurteilung der going concern-Annahme eingesetzt.⁷⁸

Eine besondere Bedeutung für die Strukturierung des Prüfungsprozesses kommt ENTSCHEIDUNGSUNTERSTÜTZUNGSSYSTEMEN (*audit support systems*) zu. Diese Systeme sol-

⁶⁸ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 511 ff. Neben der Verwendung bereits vorliegender Programme kommt auch eine Programmierung durch den einzelnen Prüfer in Frage.

⁶⁹ Vgl. ebd., S. 511.

⁷⁰ Expertensysteme sind intelligente Computerprogramme, die Wissen und Inferenzverfahren eines qualifizierten Experten auf einem Gebiet modellieren, um Probleme zu lösen, die aufgrund ihrer Komplexität Expertenwissen erfordern. Vgl. Ruhnke (1990), S. 125; Mertens/Dräger (2002), Sp. 725. Synonym wird auch der Begriff wissensbasiertes System (*knowledge-based system*) verwendet, siehe etwa Hansen/Messier (1986). Dabei sind Expertensysteme streng genommen ein Spezialfall wissensbasierter Systeme, da das Wissen einer bestimmten Gruppe von Experten nachgebildet wird. Vgl. Beierle/Kern-Isberner (2008), S. 11.

⁷¹ Vgl. Mertens/Dräger (2002), Sp. 725 f.

⁷² Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 511.

⁷³ Mögliche Einsatzgebiete zeigen Mertens/Dräger (2002), Sp. 272 ff., auf. Darüber hinaus sind innerhalb der Expertensysteme solche, die sich einer *Fuzzy-Logik* bedienen, hervorzuheben. Die Zielsetzung der Fuzzy-Logik liegt in der adäquaten Beschreibung unscharfer Mengen. Vgl. Beierle/Kern-Isberner (2008), S. 427 ff. Der Fuzzy-Logik folgend können Prämisse und Schlussfolgerung einer Regel „Wenn A dann B“ unscharfe Konzepte sein bzw. ungenaues Wissen ausdrücken. Vgl. ebd., S. 433. Eine Anwendung im Prüfungsbereich wird von Comunale/Rosner/Sexton (2010), S. 105 ff., für die Auswertung verschiedener fraud-Risikofaktoren präsentiert. Lai/Chen (2014), S. 7 ff., stellen eine Fuzzy-Logik-basierte Auswertung von Mandantenmerkmalen im Rahmen der Entscheidung des Prüfers über die Auftragsannahme vor. Vgl. in Bezug auf die Prüfung zudem Lenz/Müller/Ruhnke (2003), S. 532 ff.

⁷⁴ Neben künstlichen neuronalen Netzen sind weitere im Prüfungsbereich zum Einsatz gelangende Data Mining-Techniken z.B. logistische Regressionsmodelle, Bayes-Netze und Entscheidungsbäume. Vgl. Omoteso (2012), S. 8493.

⁷⁵ Vgl. Kruse et al. (2012), S. 7.

⁷⁶ Vgl. ebd., S. 7 ff. sowie in Bezug auf die Prüfung Omoteso (2012), S. 8493.

⁷⁷ Vgl. Kruse et al. (2012), S. 40.

⁷⁸ Vgl. zu weiteren Einsatzmöglichkeiten im Prüfungsbereich Calderon/Chen (2002), S. 207 ff.; Omoteso (2012), S. 8493.

len die Planung und Durchführung von Prüfungen unterstützen.⁷⁹ Bei Entscheidungsunterstützungssystemen handelt es sich oftmals um ORGANISATIONSSPEZIFISCHE IT-GESTÜTZTE PRÜFUNGSTECHNIKEN. Die Big Four und auch andere große und mittelgroße Prüfungsgesellschaften verfügen über eigenständig entwickelte IT-Systeme, in denen der Prozess der Abschlussprüfung nach dem organisationspezifischen Prüfungsansatz operationalisiert wird.⁸⁰ Diese Systeme sind in der Regel im Rahmen von Abschlussprüfungen verpflichtend zu verwenden. Sie leiten den Prüfer an, den Prüfungsansatz der Gesellschaft zu befolgen.⁸¹ Die Systeme integrieren die in elektronischer Form vorliegenden Arbeitspapiere, Checklisten, Expertensysteme und weitere Tools sowie Wissensdatenbanken.⁸²

Eine PRÜFUNGSMETHODE (*audit method*) ist eine systematische Vorgehensweise zur Erreichung des Prüfungsziels.⁸³ Als PRÜFUNGSHANDLUNG (*audit procedure*) werden hingegen einzelne Tätigkeiten des Prüfers, wie etwa die Einsichtnahme in Unterlagen oder die Einholung von Bestätigungen, bezeichnet.⁸⁴ Insofern sind Prüfungshandlungen im Gegensatz zu Prüfungsmethoden eher operativ ausgerichtet, wohingegen letztere stärker den grundsätzlichen Weg der Urteilsfindung fokussieren.⁸⁵

Grundsätzlich lassen sich nach dem Zweck der Prüfungshandlung, Systemprüfungen⁸⁶ und aussagebezogene Prüfungshandlungen (*substantive procedures*) unterscheiden.⁸⁷

⁷⁹ Vgl. Zaeh (1998), S. 365; Ordemann (2005), S. 325 ff.; Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 512 und 539 f.

⁸⁰ Deloitte & Touche befindet sich in einer Übergangsphase von der Software *AuditSystem/2 (AS/2)* auf das *Engagement Management System (EMS)*. Vgl. Deloitte & Touche (2014), S. 9. Ernst & Young integriert in seinem datenbankbasierten IT-System *GAMx (Global Audit Methodology x)* für den Prüfungsprozess relevantes Wissen und Methoden in Form von Vorlagen, Best Practices und Anwendungsbeispielen. Zudem erlaubt *GAMx* einen Zugriff auf Wissensdatenbanken, die etwa berufsständische Normen enthalten. Vgl. Ordemann (2005), S. 292 und S. 470 ff.; Ernst & Young (2014b), S. 19; Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 540. Auch KPMG setzt mit *eAudit* ein selbst entwickeltes IT-System ein, welches eine geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung umsetzt und insbesondere auch auf branchenspezifische Prüfungsrisiken und Prüfungshandlungen hinweist. Vgl. KPMG (2014), S. 10 f.; Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 540. Ein ähnliches Ziel verfolgt auch das System *Aura* von PwC. Vgl. PwC (2012), S. 15; Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 539.

⁸¹ Vgl. Dowling/Leech (2014), S. 2.

⁸² Vgl. dies. (2007), S. 92; Hunton/Rose (2010), S. 297; Carson/Dowling (2012), S. 35.

⁸³ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 513.

⁸⁴ Vgl. IDW PS 300.27 ff.; ISA 500.A14 ff.

⁸⁵ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2015), S. 513.

⁸⁶ Der Begriff Systemprüfung wird in den Normen ISA 315 und 330 sowie IDW PS 300 und 261 nicht verwendet. Stattdessen wird eine Unterscheidung in Risikobeurteilungen einschließlich Aufbauprüfung sowie die Festlegung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die festgestellten Fehlerrisiken einschließlich Funktionsprüfung vorgenommen. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit werden Prüfungshandlungen indes nach der Vorgehensweise unterschieden; hierfür ist die Unterteilung in Systemprüfungen, Einzelfallprüfungen und analytische Prüfungshandlungen zweckmäßig.

⁸⁷ Der Systemprüfung ist die Prüfungsplanung inklusive der Risikobeurteilung vorgelagert.

SYSTEMPRÜFUNGEN beinhalten die Aufbauprüfung und Funktionsprüfung des rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollsystems⁸⁸ (IKS).⁸⁹ Die Aufbauprüfung dient der Erfassung des IKS und der Beurteilung auf Potenziale für Falschdarstellungen.⁹⁰ Aus den gewonnenen Erkenntnissen wird eine vorläufige Prüfungsstrategie abgeleitet. Im Rahmen der Funktionsprüfung wird ermittelt, ob das IKS kontinuierlich praktiziert wird und die implementierten Kontrollen effektiv funktionieren.⁹¹ Auf Grundlage der abschließenden Systembeurteilung werden die aussagebezogenen Prüfungshandlungen bestimmt.⁹²

Zu den AUSSAGEBEZOGENEN PRÜFUNGSHANDLUNGEN zählen EINZELFALLPRÜFUNGEN und ANALYTISCHE PRÜFUNGSHANDLUNGEN.⁹³

Mit ANALYTISCHEN PRÜFUNGSHANDLUNGEN wird die Plausibilität von aggregierten Rechnungslegungsdaten beurteilt, indem der Prüfer sich eine unabhängige Erwartungshaltung auf Basis von Verhältniszahlen und Trends bildet und diese mit den zu prüfenden Daten vergleicht.⁹⁴ Sie gelangen in allen Phasen der Prüfung zum Einsatz.⁹⁵ Neben einfachen Plausibilitätstests, etwa durch den Vergleich mit Vorjahreszahlen oder geplanten Ergebnissen, kommen häufig auch Kennzahlenanalysen, die mit Zeitvergleichen oder zwischenbetrieblichen Vergleichen arbeiten, zum Einsatz. Darüber hinaus ist auch der Einsatz komplexerer Verfahren, wie z.B. Trend- oder Regressionsanalysen, möglich.⁹⁶

Mit Hilfe von EINZELFALLPRÜFUNGEN werden einzelne Geschäftsvorfälle oder Bestandsgrößen einer genauen Betrachtung unterzogen.⁹⁷ In der Regel kommen Stichprobenprüfungen

⁸⁸ Das IKS beinhaltet die von der Unternehmensleitung eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen, welche die Entscheidungen der Unternehmensleitung zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit, zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie zur Einhaltung der für das Unternehmen maßgeblichen rechtlichen Vorschriften organisatorisch umsetzen. Vgl. IDW PS 261.19.

⁸⁹ Vgl. IDW PS 261.40 ff. sowie 73 ff.; ISA 315.12 ff.; 330.8 ff.

⁹⁰ Vgl. IDW PS 261.40 ff.; ISA 315.12 ff.; Pfitzer/Schmidt (2002), Sp. 2339 f.

⁹¹ Vgl. IDW PS 261.73 ff.; ISA 330.8 ff.; Pfitzer/Schmidt (2002), Sp. 2340 f.

⁹² Schwachstellen des IKS erhöhen das Kontrollrisiko und führen damit zu einer erhöhten Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen wesentlicher Falschdarstellungen im Jahresabschluss. In derartigen Fällen ist der Prüfungsumfang auszudehnen. Vgl. IDW PS 300.22.

⁹³ Vgl. IDW PS 300.14 sowie ferner IDW (2014), J 42 f.

⁹⁴ Vgl. IDW PS 312.5; ISA.520.4; siehe im Detail Quick (1999), S. 210; ders. (2002), Sp. 1685 ff.; Kayadelen (2008), S. 25 ff.

⁹⁵ Vgl. IDW PS 312.16; Quick (2002), Sp. 1686.

⁹⁶ Vgl. IDW PS 312.9; Quick (2002), Sp. 1688 ff. Ein Beispiel der Durchführung einer Regressionsanalyse als analytische Prüfungshandlung findet sich bei Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 359 ff.

⁹⁷ Synonym wird auch der Begriff Detailprüfung verwendet. Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 228.

zum Einsatz.⁹⁸ Mögliche Vorgehensweisen sind die Einholung von Bestätigungen, Befragungen, Nachvollziehen, Beobachtungen, Berechnungen, Einsichtnahme in Unterlagen und Inaugenscheinnahme von materiellen Vermögensposten.⁹⁹ Unter BEFRAGUNG wird das Einholen von Auskünften bei sachkundigen unternehmensinternen und -externen Personen, die dem Prüfer neue Informationen liefern oder bisherige Nachweise bestätigen oder widerlegen können, verstanden.¹⁰⁰

2.1.2.3 Merkmale eines strukturierten Prüfungsansatzes

Der PRÜFUNGSANSATZ (*audit approach*) umfasst als innerbetriebliche Norm Vorgaben zur Durchführung von Jahresabschlussprüfungen und anderen Prüfungsdienstleistungen.¹⁰¹ Durch Formalisierung soll das Verhalten von Prüfern gesteuert werden.¹⁰² Er wird im PRÜFUNGSHANDBUCH (*audit manual*) und, bei Einsatz IT-gestützter Prüfungstechniken, auch in IT-TOOLS abgebildet.¹⁰³ Darüber hinaus kommt er in Checklisten und mathematischen Formeln, z.B. für die Ermittlung von Wesentlichkeitsgrenzen, zum Ausdruck.¹⁰⁴

Eine Begriffsbestimmung für einen strukturierten¹⁰⁵ Prüfungsansatz ist bislang nur in Bezug auf die Abschlussprüfung erfolgt, lässt sich jedoch auf die prüferische Durchsicht übertragen. DIRSMITH/MCALLISTER (1982a) betrachten als kennzeichnend für einen strukturierten Prüfungsansatz eine strikte Vorgabe von Organisationszielen, hochformalisierte Entscheidungsprozesse, extensive Dokumentation, umfassende Reviewmaßnahmen und hochformalisierte

⁹⁸ Vgl. Thiergard (2007), S. 381. Alternativ kann auch eine Vollprüfung sämtlicher Elemente eines Prüffeldes erfolgen, etwa wenn dies durch den Einsatz IT-gestützter Prüfungstechniken auf wirtschaftliche Weise möglich ist. Vgl. ISA 500.A53.

⁹⁹ Vgl. IDW PS 300.27; ISA 330.A5.

¹⁰⁰ Vgl. IDW PS 900.10 i.V.m. IDW PS 300.32. Befragungen können schriftlich oder mündlich erfolgen.

¹⁰¹ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 593.

¹⁰² Vgl. Bamber/Snowball (1988), S. 491 f.; Stuart/Prawitt (2012), S. 195.

¹⁰³ Vgl. Langenbucher (2002), Sp. 1875.

¹⁰⁴ Vgl. Prawitt (1995), S. 445; Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 593. Neben diesen formal kodifizierten Strukturvorgaben existieren auch informale Strukturen. Hierbei handelt es sich um soziale Strukturen, die formale Strukturvorgaben ergänzen und zum Teil auch ersetzen. Vgl. Lang (2004), Sp. 501 f.

¹⁰⁵ Der strukturierte Ansatz wird synonym auch als „mechanistisch“ bezeichnet; ein unstrukturierter Ansatz als „organisch“. Vgl. Dirsmith/McAllister (1982a); dies. (1982b). Diese Begrifflichkeiten offenbaren die Nähe zur organisationstheoretischen Ursprungsliteratur. Zu nennen ist hier der grundlegende Beitrag von Burns/Stalker (1961). Die Autoren befassen sich mit der Ausgestaltung von Organisationen in Abhängigkeit von der Umweltdynamik. Sie nehmen eine Unterscheidung in organische und mechanistische Organisationen vor. Die Aufarbeitung der zugrunde liegenden Organisationstheorien erfolgt in Abschnitt 2.2.

Der Prozess der prüferischen Durchsicht
Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes und ihre
situative Umsetzung

Schmitz, S.

2015, XXIII, 247 S. 23 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-11343-8