

2 Grundlagen der Wirtschaftsprüfung

Nachfolgend wird der Wirtschaftsprüfer und seine betriebswirtschaftliche Prüfung in das System der Corporate Governance eingeordnet. Hierzu wird zuerst ein Überblick über verschiedene unternehmensinterne und -externe Überwachungsinstitutionen und -konzepte gegeben. Danach wird die betriebswirtschaftliche Prüfung im Kontext der Unternehmensüberwachung näher konkretisiert. Des Weiteren liefert dieses Kapitel die konzeptionellen Grundlagen einer betriebswirtschaftlichen Prüfung. Neben der Prüfungssystematik werden hier auch der Zusammenhang des Prüfungsrisiko- und Prüfungssicherheitskonzepts sowie die wesentlichen Faktoren eines vertrauenswürdigen Urteils näher betrachtet.

2.1 Einordnung der betriebswirtschaftlichen Prüfung des Wirtschaftsprüfers in das System der Corporate Governance

Der aus der anglo-amerikanischen bzw. angelsächsischen Unternehmensdiskussion stammende Begriff „*corporate governance*“ setzt sich allgemein mit Fragen zur Unternehmensverfassung, insbesondere der Unternehmensführung, -verwaltung und -überwachung, auseinander.²² Corporate Governance stellt dabei keinen Rechtsbegriff dar und kommt im internationalen Kontext in unterschiedlichen Ausprägungsformen vor,²³ weshalb sich neben stakeholderorientierten auch shareholderorientierte Definitionen finden.²⁴ Entscheidend für die jeweilige Ausgestaltung sind dabei sowohl die institutionellen und rechtlichen Rahmenbedingungen als auch die Wirtschafts- und Unternehmenskultur des jeweiligen Landes.²⁵ Bosch/Lannoo definieren Corporate Governance aus einer stakeholderorientierten Sichtweise bspw. als „*the whole system of rights, processes and controls established internally and externally over the management of a business entity with the objective of protecting the interests of all the stakeholders*.“²⁶ Unter Corporate Governance lassen sich demnach alle Institutionen und Konzepte der Führung und Überwachung innerhalb und außerhalb eines Unternehmens verstehen.²⁷

²² Vgl. Shleifer, A./Vishny, R. W. (1997), S. 744 f.; Zingales, L. (1998), S. 497; Baums, T. (2001), S. 49, Rn. 5; Rössler, S. (2001), S. 17; Clarke, T. (2004), S. 154.

²³ Siehe Schneider, U. H./Strenger, C. (2000), S. 106; IDW (Hrsg.) (2002), S. 9. Angemerkt sei, dass sich trotz nationaler Unterschiede auch Konvergenztendenzen der nationalen Systeme erkennen lassen; siehe hierfür Bleicher, K./Paul, H. (1986), S. 274-287; Bleicher, K./Leberl, D./Paul, H. (1989), S. 29 f.; Langenbucher, G./Blaum, U. (1994), S. 2197; Nagy, R. (2002), S. 84 f.

²⁴ Ähnlich Freidank, C.-C. (2012), S. 15 (m. w. N.). Für eine Abgrenzung verschiedener Definitionen von Corporate Governance siehe Zöllner, C. (2007), S. 8-11; Bloomfield, S. (2013), S. 7-12 sowie ergänzend S. 12-25 und S. 55.

²⁵ Ähnlich Schneider, U. H./Strenger, C. (2000), S. 106 f.; Warncke, M. (2010), S. 25.

²⁶ Bosch, U./Lannoo, K. (1995), S. 5. Eine ähnlich Definition findet sich auch bei Langenbucher, G./Blaum, U. (1994), S. 2197.

²⁷ Vgl. Buderath, H. (2006), S. 105 f.; Küting, K./Busch, J. (2009), S. 1364 (m. w. N.).

Um die Informationsgewährung des Managements gegenüber den Stakeholdern sowie eine an deren Zielen ausgerichtete Unternehmensführung sicherstellen zu können, wurde eine Vielzahl an unterschiedlichen Überwachungsinstitutionen und -konzepten entwickelt,²⁸ wozu auch der Wirtschaftsprüfer bzw. dessen betriebswirtschaftliche Prüfung gehört. Nachfolgend wird zunächst ein Überblick über die wesentlichen unternehmensinternen und -externen Überwachungsinstitutionen und -konzepte gegeben und die betriebswirtschaftliche Prüfung des Wirtschaftsprüfers in den Kontext der Corporate Governance eingeordnet. Darauf aufbauend wird die Stellung des Wirtschaftsprüfers sowohl im monistischen wie auch dualistischen System der Unternehmensverfassung veranschaulicht.

2.1.1 Institutionen und Konzepte der Unternehmensüberwachung

Überwachung ist Aufgabe vieler Überwachungsträger innerhalb und außerhalb des Unternehmens. Träger unternehmerischer Überwachung können dabei sowohl Personen, Institutionen als auch implementierte Überwachungskonzepte bzw. -systeme sein.²⁹ Die dem Management unterstellten unternehmensinternen Institutionen und Konzepte (Risikomanagement im weiteren Sinne) widmen sich in erster Linie der Überwachung der Unternehmensziele sowie der Selbstüberwachung des Führungssystems.³⁰ Daneben gehören auch das nicht dem Management unterstellte Aufsichts- und Überwachungsorgan inkl. seiner untergeordneten Ausschüssen, wie bspw. der Prüfungsausschuss (*audit committee*), zu den unternehmensinternen Überwachungsträgern.³¹ Die externen Überwachungsträger lassen sich ebenfalls in zwei Gruppen teilen. Diejenigen, die unmittelbar, und jene, die mittelbar in der Lage sind, das Management zu überwachen. Die Grenzen zwischen mittelbarer und unmittelbarer Überwachung sind dabei fließend.³² Einen zusammenfassenden Überblick über die wesentlichen unternehmensinternen und -externen Überwachungsträger liefert Abbildung 2.

²⁸ Ähnlich Freidank, C.-C. (2012), S. 3 f.; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 16 und S. 71.

²⁹ Siehe Rössler, S. (2001), S. 55.

³⁰ Siehe Freidank, C.-C. (2012), S. 3; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 239.

³¹ Vgl. Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 11 i. V. m. S. 26-32.

³² Siehe Nagy, R. (2002), S. 98.

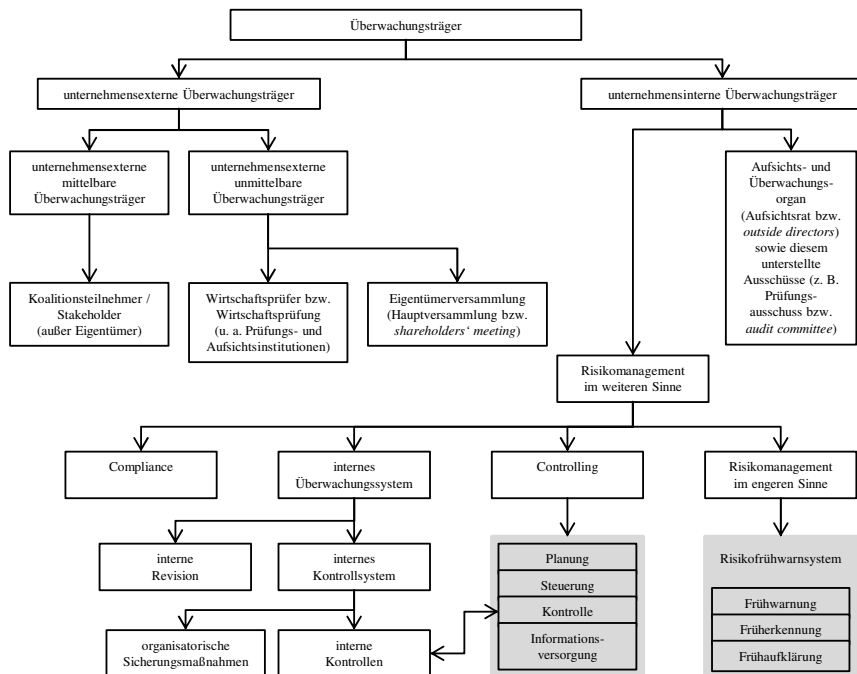


Abbildung 2: Übersicht über unternehmensinterne und -externe Überwachungsträger³³

Das Risikomanagement im weiteren Sinne sollen dazu beitragen, das Risiko einer nicht zielkonformen Unternehmensentwicklung zu vermeiden.³⁴ Teilstrukturen bzw. -konzepte sind hierbei u. a. das Risikofrüherkennungssystem, welches der Identifikation, Beurteilung und Steuerung von Risiken sowie einer ganzheitlichen Überwachung aller tatsächlichen und potenziellen Unternehmensrisiken dient,³⁵ sowie das Controlling³⁶ als System der gesamten internen Informationsgenerierung zur Planung, Steuerung und Kontrolle von Unternehmensabläufen.

Daneben sind auch die interne Revision und das interne Kontrollsystem (IKS) Bestandteil des übergeordneten Risikomanagements. Letzteres bezieht sich dabei auf unternehmensinterne

³³ Eigene Darstellung. Erarbeitung mit Hilfe von Rössler, S. (2001), S. 56; Nagy, R. (2002), S. 99; Küting, K./Busch, J. (2009), S. 1362; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 61-63 und S. 232.

³⁴ Vgl. allgemein zu den einzelnen Bestandteilen Lück, W. (2000), S. 14.

³⁵ Vgl. Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 64-66; Busch, J./Boecker, C. (2015), S. 8 f.

³⁶ Siehe hierfür Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 67-69.

Prozesse und vereint organisatorische Sicherungsmaßnahmen³⁷ sowie interne Kontrollen in sich.³⁸ Zu den Aufgabenbereichen der internen Revision gehören neben der formellen und materiellen Prüfung des Finanz- und Rechnungswesens (*financial auditing*) auch die Überprüfung der Aufbau- und Ablauforganisation mit dem Ziel, die Zweckmäßigkeit der Unternehmensprozesse, -strukturen und -systeme sowie die Wirksamkeit des Kontroll- und Überwachungsgefüges festzustellen (*operational auditing*). Im Fokus des sog. *management auditing* stehen das Management und dessen strategische Entscheidungen. Hier findet eine Prüfung und Überwachung der Unternehmensleitung, eine Beurteilung der Leistungen von Führungsprozessen und -institutionen sowie eine Identifikation von möglichen Schwachstellen statt. Die interne Revision übt zudem sowohl im Rahmen ihrer Prüfungen, als auch prüfungsungebundene Beratungstätigkeiten innerhalb des Unternehmens aus (*internal consulting*).³⁹

Als letzte Komponente des Risikomanagements im weiteren Sinne ist das Compliance-System zu nennen. Darunter werden Maßnahmen zur Einhaltung und Beachtung von Regeln, wie bspw. von ethischen Verpflichtungen, Anforderungen von Aufsichtsbehörden oder Verordnungen und Gesetzen, verstanden.⁴⁰ Die sog. *corporate compliance* erweitert diesen Ansatz um eine unternehmensweite, integrative Sichtweise mit dem Ziel, eine nachhaltige, risiko- und wertorientierte, ethische und regelkonforme Unternehmensführung sicherzustellen.⁴¹

Zu den unternehmensexternen unmittelbaren Überwachungsträgern gehören u. a. die Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die durch die Überwachung der Unternehmensberichterstattung die Verlässlichkeit der bereitgestellten Informationen aus Sicht der Stakeholder gewährleisten.⁴² Auch andere nationale und internationale Prüfungs- und Aufsichtsinstitutionen, wie bspw. Bankenaufsichten, werden unter den unmittelbaren Überwachungsträgern subsumiert.⁴³ Obwohl die Eigentümerversammlung (Hauptversammlung bzw. *shareholders' meeting*) neben der Unternehmensleitung und dem Aufsichts- und Überwachungsorgan als originäres Organ der Unternehmensverfassung⁴⁴ bei kapitalmarktorientierten Unternehmen angesehen werden kann, agieren die Eigentümer als unternehmensexterne

³⁷ Hierunter fallen u. a. Maßnahmen wie die Funktionstrennung. Demnach sollten sich Disposition, Ausführung und Überwachung niemals auf eine Person konzentrieren; siehe IDW PS 261.20.

³⁸ Vgl. Küting, K./Busch, J. (2009), S. 1362; Busch, J./Boecker, C. (2015), S. 10.

³⁹ Vgl. Peemöller, V. H./Kregel, J. (2014), S. 20-28; sowie allgemein Kunz, H.-J./Vesper, T. (1997), S. 257; Lück, W. (2000), S. 48 und S. 54; Füss, R. (2005), S. 62-104; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 63 f. und S. 236.

⁴⁰ Vgl. Menzies, C. (2006), S. 2-8; allgemein siehe Mann, A. (2003), S. 78-89; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 66 f. und S. 75-78.

⁴¹ Vgl. Menzies, C. (2006), S. 2-8. Unter den Begriff „Compliance“ fallen Organisationsstrukturen, Prozesse und Systeme in Bezug auf Industrie-, Sozial-, und Umweltstandards sowie Standards zu internen Kontrollen und Risikomanagementsystemen.

⁴² Ähnlich Weber, S. C./Velte, P. (2011), S. 1087; Freidank, C.-C. (2012), S. 17.

⁴³ Vgl. Paetzmann, K. (2008), S. 168; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 11 i. V. m. S. 15-25; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 238 f.

⁴⁴ Siehe hierzu die Ausführungen in Kapitel 2.1.3.

Überwachungsträger. Diese Systematisierung kann dadurch begründet werden, dass die Eigentümer unterjährig die Überwachung an das entsprechende Aufsichts- und Überwachungsorgan delegieren.⁴⁵ Auch wenn der Eigentümerversammlung je nach Rechtsform und nationalen Regelungen unterschiedlich umfangreiche Informationsrechte eingeräumt werden, kommt den Eigentümer dennoch eine Überwachungsaufgabe bzgl. des Managements zu.⁴⁶ Nach Rückle zeigt sich dies bspw. in der Diskussion um die Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat.⁴⁷

Zu den unternehmensexternen mittelbaren Überwachungsträgern werden mit Ausnahme der Eigentümer alle anderen Stakeholder gezählt. Diesen Gruppen bieten sich grundsätzlich über die entsprechenden Wettbewerbsmärkte, wie Kapitalmärkte aber auch Faktor- und Produktmärkte, geeignete Sanktionsmöglichkeiten.⁴⁸ So üben bspw. Banken, Fremdkapitalgeber oder auch Ratingagenturen im Rahmen der Kapitalverflechtung bzw. mit Blick auf die Kreditverpflichtungen des Unternehmens eine unternehmensexterne Überwachungsfunktion aus.⁴⁹ Allgemein kennzeichnet die mittelbaren Überwachungsträger die Möglichkeit, als Stakeholder dem Unternehmen notwendige Ressourcen entziehen zu können.⁵⁰

2.1.2 Betriebswirtschaftliche Prüfung des Wirtschaftsprüfers

Im Folgenden wird nun der Begriff der „betriebswirtschaftlichen Prüfung“, wie er im Rahmen dieser Arbeit Verwendung findet, definiert. Ausgehend vom Oberbegriff der „Überwachung“ kann eine Differenzierung in die Begriffe „Kontrolle“ und „Prüfung“⁵¹ vorgenommen werden.⁵² Während Kontrollen unmittelbar an die jeweiligen betrieblichen Arbeitsabläufe gekoppelte und damit prozessintegrierte Überwachungsmaßnahmen darstellen, sind Prüfungen hingegen prozessunabhängig.⁵³ Kontrollen können zudem sowohl von Menschen als auch von

⁴⁵ Vgl. Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 238.

⁴⁶ Siehe Nagy, R. (2002), S. 112 f.

⁴⁷ Vgl. Rückle, D. (1999), S. 177.

⁴⁸ Siehe Weber, S. C./Velte, P. (2011), S. 1087; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 72-75.

⁴⁹ Vgl. Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 238.

⁵⁰ Siehe die Ausführungen in Kapitel 3.2.2.

⁵¹ Der Begriff „Revision“ wird in der Literatur häufig synonym zum Begriff „Prüfung“ verwendet; vgl. Theisen, M. R. (1987), S. 17-19; Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1639; Küting, K./Busch, J. (2009), S. 1361.

⁵² Vgl. Hasenack, W. (1955), S. 419 f.; Dreist, M. (1980), S. 69-72; Lück, W. (1991), S. 22. Von dieser Begriffsdifferenzierung abweichend findet sich z. B. bei Theisen eine Aufteilung des betriebswirtschaftlichen Überwachungsbegriffs in Kontrolle, Prüfung und Aufsicht. Er fasst dabei die antizipativen Überwachungsaktivitäten unter Aufsicht, die simultanen unter Kontrolle und die konsekutiven unter Prüfung zusammen; vgl. hierfür Theisen, M. R. (1987), S. 14-19.

⁵³ Siehe Egner, H. (1970), S. 773; ähnlich auch Loitsberger, E. (1953), S. 21 (m. w. N.); Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1639; siehe zudem allgemein IDW PS 261.19 f.

Maschinen durchgeführt werden, wohingegen es sich beim Prüfer immer um einen Menschen handelt.⁵⁴

Zur Systematisierung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen können unterschiedliche Kriterien herangezogen werden.⁵⁵ Unter funktionellen Gesichtspunkten sind darunter sämtliche Prüfungen zu verstehen, die sich auf das wirtschaftliche Geschehen in Unternehmen beziehen.⁵⁶ Unter institutionellen Gesichtspunkten kann dabei eine Unterteilung in unternehmensinterne sowie unternehmensexterne Prüfungsinstitutionen vorgenommen werden.⁵⁷ Unternehmensexterne Prüfungen werden dabei von der internen Revision, vom unternehmensinternen Aufsichtsorgan oder auch vom Prüfungsausschuss durchgeführt.⁵⁸ Zu den unternehmensexternen Prüfungsinstitutionen gehören neben den Wirtschaftsprüfern bzw. deren Gesellschaften auch Prüfungsverbände, die steuerliche Außenprüfung, Rechnungshöfe, Finanzdienstleistungsaufsichten sowie Enforcement-Institutionen. Des Weiteren können auch noch spezialisierte Dienstleistungsunternehmen, wie z. B. (technische) Zertifizierungsgesellschaften oder auf die Prüfung von Nachhaltigkeitsaspekten spezialisierte Unternehmen, hinzugechnet werden.⁵⁹ Ebenso kann eine Differenzierung anhand der Zielsetzung erfolgen. So können Prüfungen neben der Ermittlung der Ordnungsmäßigkeit z. B. auch auf die Ermittlung bzw. den Nachweis der Zweckmäßigkeit oder der Wirtschaftlichkeit eines vorhandenen Sachverhalts ausgelegt sein.⁶⁰ Einen Überblick über Systemisierungsmöglichkeiten der betriebswirtschaftlichen Prüfung liefert Abbildung 3.

⁵⁴ Ähnlich bereits Loitsberger, E. (1953), S. 26. Für eine ausführliche Abgrenzung von Kontrolle und Prüfung siehe Theisen, M. R. (1987), S. 7-14, insb. S. 9.

⁵⁵ Vgl. hierzu Lück, W. (1991), S. 28-30.

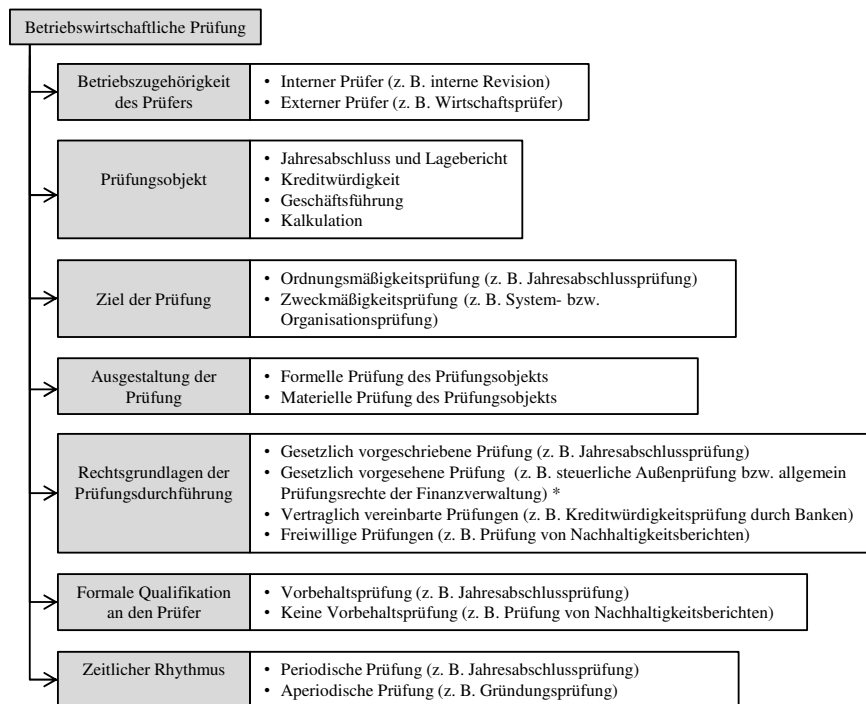
⁵⁶ Ähnlich Peemöller, V. H. (2004), S. 1.

⁵⁷ Vgl. Hasenack, W. (1955), S. 420; Lück, W. (1991), S. 28; Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1639. Für eine Systematisierung unternehmensinterner und -externer Prüfungsinstitutionen siehe Lück, W. (1991), S. 27.

⁵⁸ Siehe hierfür Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 11 und S. 26-32. Als sonstige unternehmensinterne Prüfungen nennt IDW PS 261.20 z. B. auch noch prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen im Sinne von sog. *high-level controls*, die im besonderen Auftrag der gesetzlichen Vertreter oder durch diese selbst vorgenommen werden.

⁵⁹ Vgl. Peemöller, V. H. (2004), S. 3-13; Küting, K./Busch, J. (2009), S. 1365 f.; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 11 und S. 15-25; GRI (Hrsg.) (2013c), S. 10; siehe allgemein Leffson, U. (1988), S. 27-58 und S. 138-141; Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1638-1641 und Sp. 1645 f.

⁶⁰ Vgl. Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1639; Peemöller, V. H. (2004), S. 1.



* Gesetzlich vorgesehene Prüfungen werden aufgrund eines Prüfungsrechts vorgenommen. Die zur Vornahme oder Veranlassung von Prüfungen Berechtigten und der zulässige Höchstumfang der Prüfungsrechte werden dabei gesetzlich bestimmt. Die Prüfungsberechtigten sind aber nicht gezwungen, von ihrem Recht Gebrauch zu machen.

Abbildung 3: Möglichkeiten der Systematisierung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen⁶¹

Da der Fokus dieser Arbeit auf dem Bereich der Wirtschaftsprüfung liegt, bezieht sich der Begriff „betriebswirtschaftliche Prüfung“ bzw. „Prüfung“ im weiteren Verlauf lediglich auf Prüfungen, die durch einen Wirtschaftsprüfer durchgeführt werden.⁶² Sofern auf andere Prüfungsinstitutionen oder -dienstleister und deren Prüfungsdienstleistungen Bezug genommen wird, wird dies in den jeweiligen Ausführungen entsprechend kenntlich gemacht.⁶³

⁶¹ In Anlehnung an Lück, W. (1991), S. 28 f. Angemerkt sei, dass die Übersicht nicht als abschließend anzusehen ist; siehe z. B. ergänzend auch Greiffenhagen, H. (1966), S. 559.

⁶² Für einen Überblick über die Auftragsarten betriebswirtschaftlicher Prüfungen im Bereich der Wirtschaftsprüfung siehe Wollburg, E. (2013), § 2 WPO, Rn. 1-31; ergänzend auch Zitzelsberger, S. (2004), S. 46 f.

⁶³ Im Folgenden werden die Begriffe „Wirtschaftsprüfer“ und „Prüfer“ daher synonym verwendet.

2.1.3 Wirtschaftsprüfer in der monistischen und dualistischen

Unternehmensverfassung

Ein zentrales Element der Corporate Governance bildet die Unternehmensverfassung im Sinne der obersten Führungs- und Überwachungsstruktur von Unternehmen.⁶⁴ Hierbei kann im Wesentlichen zwischen zwei Basisvarianten unterschieden werden.⁶⁵ Während das monistische System vornehmlich in anglo-amerikanischen Ländern vorzufinden ist, ist das dualistische System kontinentaleuropäisch geprägt.⁶⁶ Der Wirtschaftsprüfer spielt in beiden Systemausprägungen eine bedeutende Rolle.⁶⁷

International vorherrschend ist das monistische System, bei dem die Führung und Überwachung des Unternehmens von einem einheitlichen Verwaltungsorgan, dem sog. *board of directors*,⁶⁸ wahrgenommen wird.⁶⁹ Dessen Mitglieder werden vom *shareholders' meeting* und damit von den Anteilseignern bestellt oder abberufen.⁷⁰ Zudem besteht eine Berichtspflicht des *board of directors* gegenüber den Anteilseignern z. B. durch die Offenlegung von Jahresabschlussinformationen.⁷¹ Infolge der mangelnden Trennung bzw. aufgrund der sich daraus ergebenden Einheit von Unternehmensleitung und -überwachung spricht man in diesem Zusammenhang auch vom Vereinigungsmodell, einstufigen System oder *one-tier board system*.⁷²

Ansätze einer Funktions- und Gewaltenteilung innerhalb des *board of directors* sind jedoch daran zu erkennen, dass eine Unterscheidung zwischen sog. *inside directors* und *outside directors* stattfindet.⁷³ Während die *inside directors* für die Geschäftsführungs- und Managementaufgaben zuständig sind, üben die *outside directors* als vom Unternehmen unabhängige

⁶⁴ Ähnlich IDW (Hrsg.) (2002), S. 10.

⁶⁵ Allgemein zur Ausgestaltung der Corporate Governance in verschiedenen Ländern siehe Vives, X. (2000), S. 25-30.

⁶⁶ Vgl. hierzu Speckbacher, G. (1997), S. 635; ähnlich auch Nagy, R. (2002), S. 77. Eine Gegenüberstellung der beiden Systeme findet sich u. a. bei Potthoff, E. (1996), S. 259-261.

⁶⁷ Vgl. OECD (Hrsg.) (1998), S. 25; IDW (Hrsg.) (2002), S. 10; Nonnenmacher, R. (2014), S. 552-554; ähnlich auch Ballwieser, W. (2008), S. 1.

⁶⁸ Es findet sich auch die Bezeichnung „Verwaltungsrat“; siehe hierfür Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 30; Potthoff, E. (1996), S. 253.

⁶⁹ Vgl. Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 28; Schmidt, S. M. (2001), S. 49; ähnlich auch Nagy, R. (2002), S. 78.

⁷⁰ Siehe Baums, T./Scott, K. E. (2005), S. 54 und S. 55 f.; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 39.

⁷¹ Ähnlich Wellner, K.-U. (2001), S. 171 f. Siehe zudem allgemein Potthoff, E. (1996), S. 253 f. und S. 264; Rössler, S. (2001), S. 71 f.; Baums, T./Scott, K. E. (2005), S. 50 f. und S. 54; Zöllner, C. (2007), S. 29. Für börsennotierte Unternehmen sind dabei vor allem die Offenlegungspflichten der Securities and Exchange Commission sowie die Zulassungsvoraussetzungen der jeweiligen Börse entscheidend.

⁷² Vgl. Bleicher, K./Paul, H. (1986), S. 265; Bleicher, K./Leberl, D./Paul, H. (1989), S. 44; Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 28; Jungmann, C. (2006), S. 426.

⁷³ Vgl. Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 28. Beim Begriffen „*inside directors*“ und „*outside directors*“ handelt es sich um die amerikanischen Termini. Die britischen Äquivalente hierzu sind die „*executive directors*“ und die „*non-executive directors*“.

board-Mitglieder eine Überwachungsfunktion aus.⁷⁴ Zudem gehört zum Aufgabengebiet der *outside directors* als Mitglieder des *board of directors* die Unterstützung bei der Festlegung der Unternehmensstrategie und -politik, bei Investitionsentscheidungen und Akquisitionsfragen sowie der Besetzung des Top-Managements.⁷⁵ Neben dem Vorsitzenden (*chairman of the board*) wird auch die mit der obersten Unternehmensleitung betraute Führungsspitze, die sog. *executive officers*, vom *board of directors* ernannt und entlassen. Zu diesen gehören u. a. der geschäftsführende *chief executive officer* (CEO) oder auch der *chief financial officer* (CFO).⁷⁶ Die *executive officers* sind hierbei für das Tagesgeschäft zuständig, wohingegen beim gesamten *board of directors* Entscheidungen, die über das Tagesgeschäft hinausgehen, verbleiben. Die *board*-Mitglieder bestimmen daher z. B. die Geschäftspolitik.⁷⁷

Unterstützend werden Ausschüsse gebildet, deren Zuständigkeit jedoch vom *board of directors* abgeleitet ist und die daher keine geschäftspolitischen Grundsatzentscheidungen treffen, sondern diese lediglich vorbereiten können.⁷⁸ Eine große Bedeutung kommt dabei dem Prüfungsausschuss (*audit committee*) zu.⁷⁹ Dieser ist sowohl für die Überwachung im Bereich der Rechnungslegung und Jahresabschlusserstellung als auch für die Wahl⁸⁰ und die Kommunikation mit dem Wirtschaftsprüfer (*external auditor* bzw. *auditor*) zuständig.⁸¹ Um eine unabhängige Stellung des Prüfungsausschusses zu gewährleisten, wird dieser mit *outside directors* besetzt.⁸²

Abbildung 4 liefert nochmals einen zusammenfassenden Überblick über das monistische System.

⁷⁴ Siehe Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 40.

⁷⁵ Siehe Freidank, C.-C. (2012), S. 25; Mallin, C. A. (2013), S. 169 i. V. m. S. 179.

⁷⁶ Ähnlich Bleicher, K./Leberl, D./Paul, H. (1989), S. 145; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 40.

⁷⁷ Siehe Warncke, M. (2010), S. 35 (m. w. N.).

⁷⁸ Vgl. Langenbucher, G./Blaum, U. (1994), S. 2198 f.; Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 35; Warncke, M. (2010), S. 36.

⁷⁹ Ähnlich Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 30.

⁸⁰ Angemerkt sei, dass es dabei auch andere Regelungen gibt. So wird der Abschlussprüfer gem. des *UK Code of Corporate Governance* von den Shareholdern gewählt; siehe hierzu FRC (Hrsg.) (2014), S. 1. In Bezug auf die den Shareholdern zur Wahl stehenden möglichen Abschlussprüfer unterbreitet der Prüfungsausschuss dem *board* Empfehlungen; siehe FRC (Hrsg.) (2014), S. 18, Rn. C.3.2.

⁸¹ Siehe hierfür Bleicher, K./Leberl, D./Paul, H. (1989), S. 164-168; Langenbucher, G./Blaum, U. (1994), S. 2199; Rössler, S. (2001), S. 97.

⁸² Vgl. Holzer, H. P./Makowski, A. M. (1997), S. 690; siehe allgemein auch Monks, R. A. G./Minow, N. (2011), S. 265.

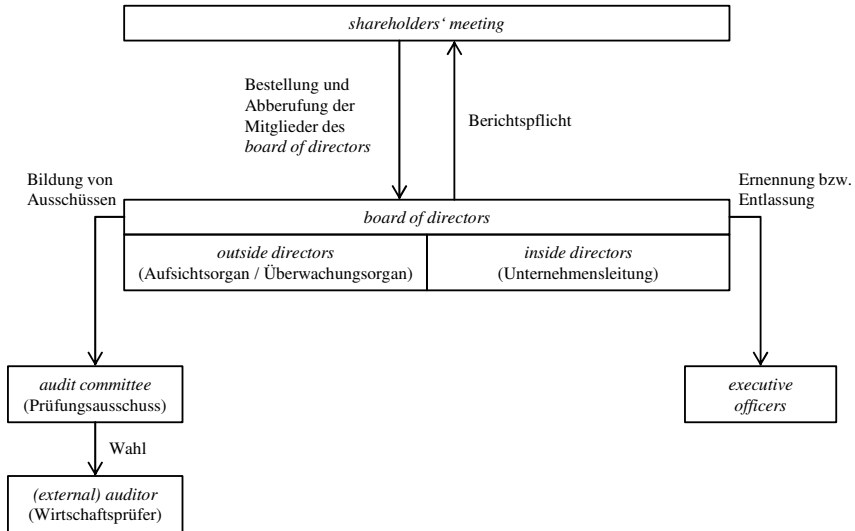


Abbildung 4: Monistisches Board-System⁸³

Der Begriff des dualistischen Systems ist auf die organisatorische Trennung von Unternehmensleitung und Unternehmensüberwachung zurückzuführen.⁸⁴ Es wird daher auch als Trennungsmodell, zweistufiges System oder *two-tier board system* bezeichnet.⁸⁵ Im Vergleich zum monistischen System nimmt das dualistische System mit seiner vorliegenden Aufteilung der Verwaltung des Unternehmens in ein Aufsichts- und ein Geschäftsführungsorgan im internationalen Vergleich eine Sonderstellung ein.⁸⁶ Das originär deutsche zweistufige System findet sich z. B. auch in Österreich oder den Niederlanden. Ein Wahlrecht zwischen der monistischen und der dualistischen Unternehmensverfassung besteht u. a. in Frankreich.⁸⁷ Die

⁸³ Eigene Darstellung.

⁸⁴ Ähnlich auch Warncke, M. (2010), S. 37; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 41.

⁸⁵ Vgl. Bleicher, K./Paul, H. (1986), S. 265; Bleicher, K./Leberl, D./Paul, H. (1989), S. 44; Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 28; Jungmann, C. (2006), S. 426.

⁸⁶ Ähnlich Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 28; Peemöller, V. H. (2004), S. 28.

⁸⁷ Vgl. hierfür Schneider-Lenné, E. R. (1995), S. 28; Gruber, J. (2011), S. 19. Für eine umfassende Länderübersicht bzgl. der vorherrschenden Unternehmensverfassung siehe Macharzina, K./Wolf, J. (2015), S. 164.

nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Darstellung des deutschen Systems anhand der Ausgestaltung einer Aktiengesellschaft.⁸⁸

Im Gegensatz zum *board of directors* findet in Deutschland eine Trennung der Unternehmensführung und -überwachung durch die Aufteilung in die zwei Organe, Vorstand und Aufsichtsrat, statt.⁸⁹ Die Mitglieder des Aufsichtsrats werden dabei gem. § 101 AktG von der Hauptversammlung, also den Anteilseignern, bestimmt und haben gegenüber dieser eine Berichtspflicht (§ 171 Abs. 2 AktG). Nach § 84 AktG ist der Aufsichtsrat seinerseits wiederum ermächtigt, den Vorstand zu bestellen bzw. abzuberufen.⁹⁰ Aufgrund von sog. Mitbestimmungsgesetzen findet in Deutschland außerdem eine Einbindung von Arbeitnehmervertretern statt, die zusammen mit Kapitalvertretern den Aufsichtsrat bilden.⁹¹ Der Aufsichtsrat wählt wiederum gem. § 107 Abs. 1 AktG aus seiner Mitte einen Aufsichtsratsvorsitzenden sowie einen Stellvertreter.

Der Vorstand hat gem. § 76 AktG das Unternehmen eigenverantwortlich zu leiten und ist dabei nicht weisungsgebunden. Der Unternehmensführung liegt hierbei das Kollegialprinzip zugrunde, welches eine kollegiale Willensbildung des Vorstands bei der Geschäftsführung vorsieht.⁹² Um die Geschäftsführung durch den Vorstand zu überwachen und sich von deren Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit zu überzeugen, verfügt der Aufsichtsrat gem. § 111 AktG über umfassende Einsichts- und Prüfungsrechte.⁹³ Diese umfassen neben vergangenheitsorientierten vor allem auch zukunftsorientierte, präventive Überwachungsaufgaben, bspw. durch Beratung mit dem Vorstand im Hinblick auf die künftige Geschäftspolitik und Strategie.⁹⁴ Grundlage hierfür ist u. a. die nach § 90 AktG bestehende Berichtspflicht des Vorstands gegenüber dem Aufsichtsrat.⁹⁵ Danach hat der Vorstand z. B. über

⁸⁸ Das zweistufige Verwaltungssystem mit Vorstand und Aufsichtsrat findet sich zudem auch bei anderen Gesellschaftsformen, wie z. B. der Genossenschaft; vgl. § 24 ff. GenG i. V. m. § 36 GenG. Bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) kann z. B. der Aufsichtsrat sowohl als fakultatives Element gem. § 52 GmbHG oder auch als obligatorisches Element aufgrund bestimmter Mitbestimmungsgesetze vorkommen; siehe hierzu Spindler, G. (2012), § 52 GmbHG, Rn. 1 f. i. V. m. Rn. 8-19.

⁸⁹ Ähnlich Spindler, G. (2014a), § 76 AktG, Rn. 2. Eine personelle Trennung von Aufsichtsrat und Vorstand wird dabei durch § 105 AktG konstituiert.

⁹⁰ Vgl. Peemöller, V. H. (2004), S. 28 f.

⁹¹ Ähnlich auch Nagy, R. (2002), S. 78; Voeller, D./Bremert, M./Zein, N. (2013), S. 201; Welge, M. K./Eulerich, M. (2014), S. 41 und S. 45-47; siehe ausführlich zu den einzelnen Mitbestimmungsgesetzen Habersack, M. (2014b).

⁹² Siehe hierzu Bleicher, K./Paul, H. (1986), S. 265 f.; Bleicher, K. (1988), S. 933; Potthoff, E. (1996), S. 261 f.; allgemein siehe auch § 77 AktG i. V. m. Macharzina, K./Wolf, J. (2015), S. 137 und Spindler, G. (2014b), § 77 AktG, Rn. 10.

⁹³ Ähnlich Peemöller, V. H. (2004), S. 29; Scheffler, E. (2009), S. 658; Hitz, J.-M. (2014), S. 275. Hierzu gehört z. B. auch die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts bzw. des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts gem. § 170 f. AktG. Die Prüfung durch den Aufsichtsrat ist hierbei mit der Tätigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers verzahnt; siehe Hitz, J.-M. (2014), S. 275.

⁹⁴ Vgl. Habersack, M. (2014c), Vorbemerkungen zu §§ 95-116 AktG, Rn. 2; allgemein auch BGH (1997), S. 882.

⁹⁵ Ähnlich auch Habersack, M. (2014c), Vorbemerkungen zu §§ 95-116 AktG, Rn. 3.

die beabsichtigte Geschäftspolitik sowie andere grundsätzliche Fragen der Unternehmensplanung zu berichten oder auch auf Verlangen des Aufsichtsrats die jeweiligen Informationen zur Verfügung zu stellen. An dieser Stelle muss jedoch festgehalten werden, dass der Aufsichtsrat durch die Beratungstätigkeit nicht zur gemeinsamen Geschäftsführung ermächtigt wird.⁹⁶

In Anlehnung an das monistische System kann der Aufsichtsrat aus seiner Mitte Ausschüsse bestellen, die gem. § 107 Abs. 3 AktG seine Verhandlungen und Beschlüsse vorbereiten oder die Ausführung dieser überwachen. Betont wird dabei durch den Gesetzeswortlaut vor allem die Möglichkeit zur Bildung eines Prüfungsausschusses.⁹⁷ Analog zum *audit committee* der monistischen Unternehmensverfassung befasst sich dieser nach § 107 Abs. 3 Satz 2 AktG insbesondere mit der Überwachung der Rechnungslegungsprozesse, der Wirksamkeit der dafür implementierten Kontroll- und Risikomanagementsysteme sowie der internen Revision. Des Weiteren erarbeitet er für den Aufsichtsrat Empfehlungen für den Vorschlag des von der Hauptversammlung zu wählenden Wirtschaftsprüfers,⁹⁸ erteilt diesem den Prüfungsauftrag, ist für dessen Überwachung zuständig und dient ihm neben dem Aufsichtsrat als wichtiger und kompetenter Ansprechpartner.⁹⁹

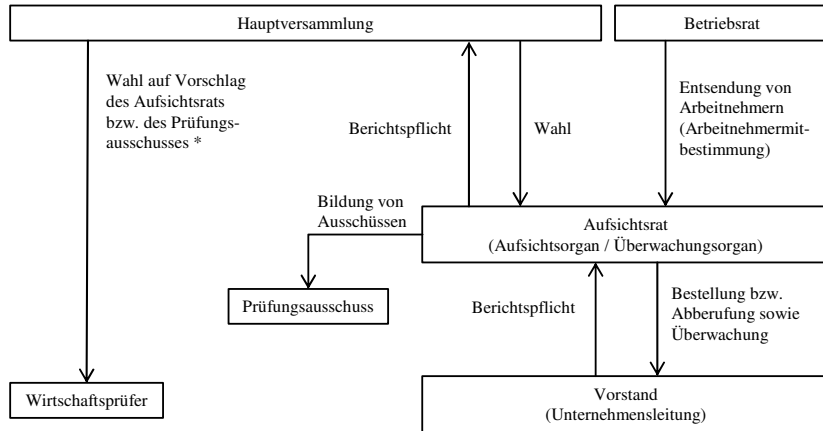
Abbildung 5 liefert nochmals einen zusammenfassenden Überblick über das dualistische System der Unternehmensverfassung.

⁹⁶ Vgl. hierzu Spindler, G. (2014b), § 77 AktG, Rn. 7 (m. w. N.).

⁹⁷ Ähnlich Habersack, M. (2014a), § 107 AktG, Rn. 109.

⁹⁸ Angemerkt sei, dass im Gesetzestext die Bezeichnung „Abschlussprüfer“ Verwendung findet. Diese bezieht sich per Definition speziell auf den zur Prüfung des gesetzlichen Jahresabschlusses (sog. Abschlussprüfung) bestellten Wirtschaftsprüfer.

⁹⁹ Vgl. hierzu allgemein auch Habersack, M. (2014a), § 107 AktG, Rn. 111-115; Hitz, J.-M. (2014), S. 275. Sofern kein Prüfungsausschuss eingerichtet ist, werden die aufgeführten Aufgaben vom Aufsichtsrat selbst übernommen.



* Erteilung des Prüfungsauftrags durch den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss

Abbildung 5: Dualistisches Board-System¹⁰⁰

2.2 Systematik des Prüfungsprozesses

Den Ausführungen von Meyer folgend sind Prüfungen im Allgemeinen immer dann notwendig, wenn ein Sachverhalt von Natur aus nicht vollkommen sein kann, jedoch ein bestimmter Grad von Vollkommenheit, d. h. eine bestimmte Norm oder ein bestimmtes Soll, einzuhalten oder zu erreichen ist.¹⁰¹ Leffson definiert die betriebswirtschaftliche Prüfung als einen „Prozess zur Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils über gegebene wirtschaftliche Sachverhalte durch Vergleich eines vom Prüfer nicht selbst herbeigeführten Istobjektes mit einem vorgegebenen oder zu ermittelnden Sollobjekt und anschließender Urteilsbildung und der Urteilsmitteilung an diejenigen, die aufgrund der Prüfung Entscheidungen fällen.“¹⁰² Eine betriebswirtschaftliche Prüfung stellt demnach einen Vergleichsprozess mit anschließender Urteilsbildung inkl. dessen Mitteilung dar.¹⁰³

Als Grundvoraussetzung für eine Prüfung kann das Vorliegen des Ist-Objekts angesehen werden. Hierbei handelt es sich um das eigentliche Prüfungsobjekt in Form eines vorgefundenen oder als existent angenommenen Zustands bzw. einer vorliegenden Merkmalsausprägung eines zu prüfenden Sachverhalts.¹⁰⁴ Abhängig von dessen Komplexität kann das Prüfungsobjekt

¹⁰⁰ Eigene Darstellung.

¹⁰¹ Vgl. Meyer, C. W. (1976), S. 9.

¹⁰² Leffson, U. (1988), S. 13.

¹⁰³ Ähnlich Richter, M. (2002), S. 21.

¹⁰⁴ Vgl. Loitsberger, E. (1953), S. 25.

auch in kleinere Teilprüfungsobjekte, sog. Prüffelder, aufgeteilt werden. Bspw. könnte der gesetzliche Jahresabschluss eines Unternehmens als Gesamtprüfungsobjekt in die einzelnen Bilanzposten als Teilprüfungsobjekte aufgeteilt werden. Teilprüfungsobjekte könnten ferner auch einzelne realisierte Zustände, Vorgänge, Informationen, Dokumente, usw. darstellen.¹⁰⁵ Das Ist-Objekt darf dabei nicht vom Prüfer erstellt worden sein, sondern ist von diesem lediglich zu Beginn seiner Prüfung festzustellen.¹⁰⁶

Probleme bzw. Herausforderungen bei der Feststellung des Ist-Objekts können für den Prüfer vor allem darin bestehen, die Richtigkeit des ihm vorliegenden Prüfungsobjekts beurteilen zu müssen, ohne den tatsächlichen Ermittlungsprozess und damit die dazugehörige Realität selbst beobachtet zu haben bzw. sie nachträglich noch beobachten zu können.¹⁰⁷ Bei der Beurteilung der Merkmalsausprägung des Ist-Objekts muss sich der Prüfer daher auf Dokumente oder Auskünfte (Prüfungsnachweise) stützen, die er von unternehmensinternen oder -externen Dritten erhält. Mit Hilfe dieser Art von Indizien kann er das Zustandekommen des Ist-Objekts rekonstruieren und auf diese Weise die Verlässlichkeit des Prüfungsobjekts mehr oder weniger beurteilen.¹⁰⁸ Eine besondere Schwierigkeit stellen dabei Sachverhalte dar, bei denen zwar ein Ist-Objekt vorliegt, der zu prüfende Sachverhalt selbst jedoch noch nicht abgeschlossen ist und daher erst in einer späteren Periode endgültig vom Prüfer beurteilt werden kann. Als Beispiel können hier Rückstellungen genannt werden. Deren Zustandekommen und/oder Höhe ist im Zeitpunkt der Ermittlung durch das Unternehmen ungewiss, weshalb die Sachverhalte auch aus Prüfersicht nur bedingt beurteilt werden können.¹⁰⁹

Für den Vergleichsprozess im Rahmen der Prüfungsdurchführung benötigt der Prüfer das Soll-Objekt. Dieses wird von ihm aus einer Norm abgeleitet und stellt somit einen hypothetischen Zustand oder Vorgang dar, der normentsprechend ist.¹¹⁰ Unter dem Begriff „Norm“ können in diesem Zusammenhang bspw. gesetzliche Vorschriften, satzungsmäßige oder gesellschaftsrechtliche Vorgaben, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, unternehmensinterne Anweisungen bzw. Planvorgaben oder auch ethische Grundsätze verstanden werden.¹¹¹ Im Rahmen des Vergleichsprozesses wird das Soll-Objekt dem Ist-Objekt gegenübergestellt. Der Prüfer kann hierbei entweder die Übereinstimmung oder eine eventuell bestehende Abweichung zwischen den Merkmalsausprägungen des Soll- und Ist-Objekts fest-

¹⁰⁵ Vgl. Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1646; Richter, M. (2002), S. 23.

¹⁰⁶ Vgl. Loitsberger, E. (1953), S. 25; Leffson, U. (1988), S. 13.

¹⁰⁷ Siehe Wysocki, K. v. (2003), S. 2; Peemöller, V. H. (2004), S. 1.

¹⁰⁸ Ähnlich auch Leffson, U. (1988), S. 16.

¹⁰⁹ Vgl. Leffson, U. (1988), S. 13.

¹¹⁰ Vgl. Loitsberger, E. (1966), S. 69; Wysocki, K. v. (2003), S. 1 f.; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 286. Das Soll-Objekt wird demnach vom Prüfer in gleicher Weise „konstruiert“ wie das Ist-Objekt vom Ersteller; siehe Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1646.

¹¹¹ Ähnlich auch Leffson, U. (1988), S. 15; Lück, W. (1991), S. 135-137; Wysocki, K. v. (2003), S. 1 f.

stellen.¹¹² Da bei der Ermittlung des Ist-Objekts durchaus auch Ermessensspielräume vorhanden sein können, stellt nicht jede feststellbare Abweichung auch tatsächlich einen Fehler dar. Von einem Fehler spricht man in diesem Zusammenhang nur, wenn vom Prüfer zweifelsfrei eine unzulässige Normabweichung festgestellt werden kann. Dies ist immer dann der Fall, wenn die durch die jeweilige Norm bestimmte bzw. bestimmbare Toleranz unter- oder überschritten wird.¹¹³ Um z. B. entsprechende Inkonsistenzen wahrnehmen und angemessen darauf reagieren zu können, sollte der Prüfer über eine professionelle kritische Grundhaltung, sog. *professional scepticism*, verfügen.¹¹⁴

Auf den Vergleichsprozess folgt die Urteilsbildung durch den Wirtschaftsprüfer. Die im Rahmen der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse, Einschätzungen und Ergebnisse werden dabei zu einem Prüfungsurteil verdichtet.¹¹⁵ Bei komplexen Prüfungen, wie z. B. der Jahresabschlussprüfung, wird das Gesamturteil der Prüfung jedoch nicht aus einem einzigen Soll-Ist-Vergleich ermittelt, sondern aus einer Vielzahl von Einzelvergleichen und den sich daraus ergebenden Einzelurteilen aggregiert.¹¹⁶ Abschließend wird im Rahmen des Mitteilungsprozesses das Prüfungsurteil formuliert und den Adressaten der Prüfung mitgeteilt.¹¹⁷ In den Fällen, in denen eine Beurteilung des realen Ist-Objekts durch den Prüfer nur eingeschränkt oder überhaupt nicht möglich ist, kann auch das Prüfungsurteil nur eingeschränkt abgegeben werden oder muss vollständig versagt werden.¹¹⁸ Damit das Prüfungsurteil für die Adressaten nutzenstiftend sein kann, ist vor allem dessen Vertrauenswürdigkeit als essentielle Voraussetzung anzusehen. Zu den Anforderungen, die die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils durch den Wirtschaftsprüfer determinieren, sei an dieser Stelle auf das Kapitel 2.4 verwiesen.

Insgesamt lässt sich mit Blick auf den Prüfungsprozess die für betriebswirtschaftliche Prüfungen im Allgemeinen charakteristische sog. Drei-Parteien-Beziehung feststellen. So können neben dem Wirtschaftsprüfer selbst auch der Verantwortungsträger, der für das Prüfungsobjekt (Ist-Objekt) verantwortlich ist, sowie die Informationsnutzer als Adressaten bzw. Interes-

¹¹² Vgl. Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1647; Richter, M. (2002), S. 23 f.; Wysocki, K. v. (2003), S. 2.

¹¹³ Siehe Richter, M. (2002), S. 25.

¹¹⁴ Ähnlich auch IFAE.51-.55.

¹¹⁵ Unter dem Begriff „(be-)urteilen“ versteht man dabei allgemein den mentalen Vorgang, in dem Meinungen, Ansichten oder Einschätzungen über ein Ereignis oder einen Zustand gebildet werden, Schlussfolgerungen gezogen werden und die Umwelt kritisch bewertet wird; ähnlich Bonner, S. E. (1999), S. 385; ergänzend auch Gerrig, R. J./Zimbardo, P. G. (2014), S. 322.

¹¹⁶ Vgl. Wagenhofer, A./Ewert, R. (2015), S. 416.

¹¹⁷ Vgl. Loitsberger, E. (1966), S. 69; Peemöller, V. H. (2004), S. 1; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 286.

¹¹⁸ Siehe Wysocki, K. v. (2003), S. 2. Des Weiteren besteht auch die Möglichkeit ein Prüfungsurteil unter Vorbehalt abzugeben.

senten des Prüfungsurteils im Prüfungsumfeld identifiziert werden.¹¹⁹ Aus Sicht der Unternehmensberichterstattung ist der Verantwortungsträger dabei das Management, die Informationsnutzer der Prüfung sind wiederum alle an der Unternehmensberichterstattung interessierten Stakeholder.¹²⁰ Abbildung 6 liefert nochmals einen zusammenfassenden Überblick über den Ablauf des Prüfungsprozesses.

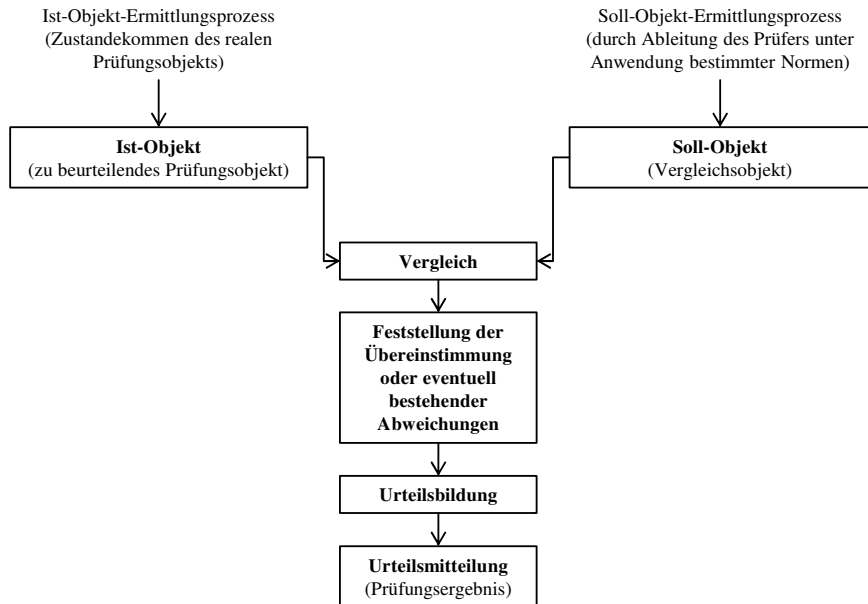


Abbildung 6: Entscheidungslogische Struktur von Prüfungsprozessen¹²¹

2.3 Zusammenhang zwischen Prüfungsrisiko und Prüfungssicherheit

Das bisher Dargestellte macht deutlich, dass der Prüfungsprozess ein Informationsbeschaffungs- und Informationsverarbeitungsprozess ist, der die Funktion hat, durch einen Soll-Ist-

¹¹⁹ Siehe hierzu IFABE.27-38; ergänzend auch Cyert, R. M./Ijiri, Y. (1974), S. 29; Ewert, R./Stefani, U. (2001), S. 166-172. Je nach Ausgestaltung der betriebswirtschaftlichen Prüfung können dabei die Verantwortungsträger auch gleichzeitig die Informationsnutzer sein. Eine Identität der beiden Parteien kann z. B. bei einer Prüfung zur Unterstützung der Unternehmensführung gegeben sein, da in diesem Fall das Management sowohl am Prüfungsergebnis interessiert ist, als auch ggf. für den Prüfungsgegenstand verantwortlich sein kann; vgl. allgemein Peemöller, V. H. (2004), S. 2.

¹²⁰ So hält auch Ruhnke fest, dass die Prüfungsadressaten bzw. -interessenten zwangsläufig mit den Informationsnutzern der Unternehmensberichterstattung identisch seien; siehe Ruhnke, K. (2000b), S. 21; ähnlich auch Dörner, D. (1995), S. 178.

¹²¹ In Anlehnung an Loitlsberger, E. (1953), S. 25; Wysocki, K. v. (2003), S. 2.

Vergleich ein Urteil über die Normenkonformität eines Prüfungsobjekts abzugeben.¹²² Der Prüfer kann die Normenkonformität entweder bestätigen, absprechen oder Einwände erheben. Die Qualität eines Prüfungsurteils wird dabei maßgeblich von der zugrunde liegenden Prüfungssicherheit beeinflusst.¹²³ Die Prüfungssicherheit ist vor allem in den Fällen von großer Bedeutung, in denen keine lückenlose Vollprüfung stattfindet, sondern auf Basis von Stichproben geprüft wird, wie dies bspw. bei der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung und den anderen in dieser Arbeit behandelten betriebswirtschaftlichen Prüfungen der Fall ist. Derartige Prüfungen werden auch als Auswahlprüfungen bezeichnet.¹²⁴ Die Prüfungen unterliegen dabei im Allgemeinen dem Wirtschaftlichkeitsprinzip, wobei der Wesentlichkeitsgrundsatz (*materiality*) die Informationsbeschaffung und -vermittlung begrenzt und sich somit auf den Umfang des Prüfungsprozesses auswirkt. Demnach müssen alle Informationen, die Entscheidungsrelevanz besitzen, vom Prüfer beschafft bzw. berücksichtigt werden. In den Fällen, in denen der Prüfer die wesentlichen entscheidungsrelevanten Informationen selbst festlegen muss, muss er auf typisierte Informationsempfänger und deren Informationsbedürfnisse abstellen.¹²⁵

Da bei Auswahlprüfungen folglich nicht alle Sachverhalte in die Prüfung einbezogen werden, kommt ein sog. risikoorientierter Prüfungsansatz zur Anwendung. Hierbei ist das sog. Prüfungsrisiko, also das Risiko der Abgabe eines Fehlurteils durch den Prüfer, entsprechend der angestrebten Prüfungssicherheit zu begrenzen.¹²⁶ Zur Operationalisierung wird das gesamte Prüfungsrisiko auf eine Ebene mit geringerer Komplexität transformiert, indem es auf abgrenzbare (Teil-)Prüffelder aufgeteilt wird.¹²⁷ Dabei umfasst das Prüfungsrisiko die in Abbildung 7 genannten Komponenten.

¹²² Vgl. Freidank, C.-C. (2012), S. 11.

¹²³ Vgl. Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1641; IDW PS 261.5.

¹²⁴ Zur Stichproben- und Auswahlprüfung siehe Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 288.

¹²⁵ Vgl. Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1640 f.; ergänzend Quick, R. (1996), S. 27.

¹²⁶ Das Prüfungsrisiko beinhaltet sowohl die Abgabe eines fälschlicherweise negativen Urteils über ein ordnungsgemäßes Prüfungsobjekt wie auch die Abgabe eines fälschlicherweise positiven Urteils über ein fehlerhaftes bzw. zu beanstandendes Prüfungsobjekt. Aus Sicht der Wirtschaftsprüfung ist dabei insbesondere aus Haftungsgründen vor allem die Abgabe eines fälschlicherweise positiven Urteils von Relevanz; vgl. Stibi, E. (1995), S. 46-53; Quick, R. (1996), S. 23-26 und S. 60-63; Link, R. (2006), S. 109 f.; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 288.

¹²⁷ Siehe hierfür Quick, R. (1996), S. 28; Bertl, R./Fröhlich, C. (2004), S. 3.

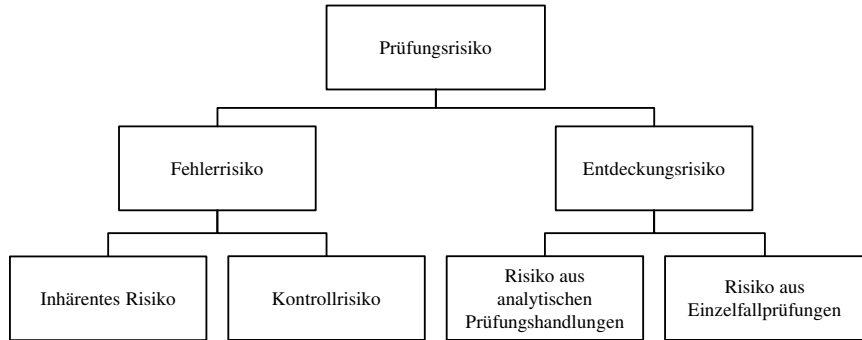


Abbildung 7: Prüfungsrisiko und seine Komponenten¹²⁸

Das Fehlerrisiko steht generell außerhalb des Einflussbereichs des Prüfers und kann von diesem lediglich geschätzt werden. Unter dem inhärenten Risiko versteht man die Anfälligkeit eines Prüffelds für das Auftreten von Fehlern, die für sich oder zusammen mit Fehlern in anderen Prüffeldern wesentlich sind, ohne die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems.¹²⁹ Es wird durch zahlreiche Einflussfaktoren bestimmt und unterliegt sowohl Einflüssen auf Unternehmensebene, wie bspw. makroökonomischen, branchenspezifischen oder auch mandantenspezifischen Faktoren, als auch prüffeldspezifischen Faktoren. Letztgenannte Faktoren ergeben sich u. a. aufgrund von Komplexität bei der Berechnung oder Schätzung sowie aufgrund sich hier bietender Beurteilungsspielräume.¹³⁰ Zur Einschätzung des inhärenten Risikos muss der Prüfer ein allgemeines Verständnis vom Unternehmen und dessen rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds erlangen.¹³¹

Das Kontrollrisiko stellt die Gefahr dar, dass Fehler, die für sich oder zusammen mit anderen Fehlern wesentlich sind, durch das interne Kontrollsystem des Unternehmens nicht verhindert oder aufgedeckt und korrigiert werden.¹³² Je wirksamer das interne Kontrollsystem ist, desto niedriger ist das Kontrollrisiko.¹³³ Im Rahmen einer sog. Systemprüfung untersucht der Prüfer das interne Kontrollsystem des Unternehmens hinsichtlich dessen Ausgestaltung (Aufbauprü-

¹²⁸ In Anlehnung an Stibi, E. (1995), S. 57; Link, R. (2006), S. 112; ergänzend IDW PS 261.6.

¹²⁹ Siehe hierzu IFAE.74(a)(i); IDW PS 261.6; ergänzend auch Stibi, E. (1995), S. 55; Quick, R. (1996), S. 34 und S. 37.

¹³⁰ Vgl. Stibi, E. (1995), S. 63-75; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 232 f. i. V. m. S. 290-303; ergänzend auch IDW PS 261.15.

¹³¹ Allgemein vgl. IDW PS 261.13-15.

¹³² Das Kontrollrisiko betrifft demnach sowohl präventive als auch detektivische Kontrollen; siehe Quick, R. (1996), S. 38 (m. w. N.).

¹³³ Siehe IFAE.74(a)(ii); IDW PS 261.6; ähnlich auch Link, R. (2006), S. 113.

fung) und dessen Wirksamkeit (Funktionsprüfung).¹³⁴ Der Anwendbarkeit von Systemprüfungen liegt dabei die Annahme zugrunde, dass bestimmte Sachverhalte, Ergebnisse oder Geschäftsvorfälle systematisch auf Basis eines fest organisierten Verfahrens abgewickelt bzw. erstellt werden.¹³⁵ Eine Systemprüfung orientiert sich folglich nicht an Einzelsachverhalten, sondern ist an der Ausgestaltung, der Wirksamkeit und der Funktionsfähigkeit der zugrunde gelegten Systeme ausgerichtet.¹³⁶ Aufgrund inhärenter Systembeschränkungen können jedoch interne Kontrollen dem Prüfer niemals vollständige Sicherheit darüber liefern, dass alle wesentlichen falschen Angaben verhindert oder aufgedeckt worden sind. So besteht generell die Gefahr, dass sich das Management über die internen Kontrollen hinwegsetzt, wenn es bspw. bewusst Fehler begehen will (*management override of controls*).¹³⁷

Entgegen dem Fehlerrisiko steht das Entdeckungsrisiko im Einflussbereich des Prüfers.¹³⁸ Es stellt das Risiko dar, dass der Wirtschaftsprüfer durch seine Prüfungshandlungen Fehler nicht entdeckt, die für sich oder kumuliert mit anderen Fehlern wesentlich sind. Das Entdeckungsrisiko ist dabei vom Prüfer in Abhängigkeit vom beurteilten Fehlerrisiko durch die Auswahl von Art, Umfang und zeitlichem Ablauf sog. aussagebezogener Prüfungshandlungen so festzulegen, dass das Prüfungsurteil mit der angestrebten Prüfungssicherheit abgegeben werden kann.¹³⁹ Entsprechend den anwendbaren aussagebezogenen Prüfungshandlungen kann dabei zwischen dem Risiko aus analytischen Prüfungshandlungen und dem Risiko aus Einzelfallprüfungen differenziert werden. Diese beschreiben dabei das jeweils maximal zulässige Risiko, mit dem die jeweiligen aussagebezogenen Prüfungshandlungen einen Fehler nicht entdecken.¹⁴⁰

Während es sich bei Einzelfallprüfungen um Detailprüfungen im Sinne unmittelbarer Soll-Ist-Vergleiche von einzelnen Sachverhalten, Elementen oder Geschäftsvorfällen handelt,¹⁴¹ beziehen sich analytische Prüfungshandlungen auf aggregierte Größen bzw. eine Gesamtheit

¹³⁴ Allgemein zu Systemprüfungen Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 303-329; Leffson, U. (1988), S. 231-238 sowie die Ausführungen in Kapitel 7.2.2.2.

¹³⁵ Siehe Link, R. (2006), S. 103.

¹³⁶ Vgl. Quick, R. (1996), S. 39.

¹³⁷ Vgl. Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 233.

¹³⁸ Siehe Wiedmann, H. (1993), S. 17. Ausführlich siehe hierzu auch Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 234.

¹³⁹ Vgl. IFAE.75-.82; IDW PS 261.6 i. V. m. IDW PS 300.8 f. und .22; ergänzend Quick, R. (1996), S. 49-51.

¹⁴⁰ Siehe Link, R. (2006), S. 113; ergänzend auch Stibi, E. (1995), S. 55 f. und S. 78 f. Die Risiken bauen dabei aufeinander auf. Das Risiko aus analytischen Prüfungshandlungen bezieht eine Nichterfassung des Fehlers durch das interne Kontrollsystem ein. Das Risiko aus Einzelfallprüfungen beschreibt wiederum das maximal zulässige Risiko, dass Fehler weder durch das interne Kontrollsystem und analytische Prüfungshandlungen, noch durch Einzelfallprüfungen aufgedeckt werden; siehe hierfür auch Quick, R. (1996), S. 56 i. V. m. S. 58.

¹⁴¹ Vgl. IDW PS 300.24 f. Einzelfallprüfungen umfassen dabei folgende Prüfungshandlungen: Einsichtnahme/Inaugenscheinnahme, Beobachtung, Befragung/Bestätigung, Berechnung sowie Nachvollziehen; siehe auch IDW PS 300.14.

von Sachverhalten. Dabei werden aggregierte Größen durch Plausibilitätsbeurteilungen, wie bspw. die Beurteilung von bestimmten Zusammenhängen, Kennzahlen oder erwarteten Trends und Entwicklungen, analysiert oder Beziehungen zwischen prüfungsrelevanten Informationen und anderen Daten aufgestellt. Die hierbei festgestellten Schwankungen bzw. Abweichungen werden dann entsprechend untersucht und vom Prüfer beurteilt.¹⁴² Demnach lassen sich durch analytische Prüfungshandlungen keine Aussagen über Einzelsachverhalte treffen. Sie dienen vielmehr dazu, die Konsistenz und die Plausibilität einer Gesamtheit von Sachverhalten zu beurteilen, indem versucht wird, Auffälligkeiten hinsichtlich Größe oder Veränderung festzustellen.¹⁴³ Bei der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen können sowohl einfache Verfahren¹⁴⁴ als auch komplexe Analysen mittels mathematisch-statistischer Verfahren¹⁴⁵ herangezogen werden.¹⁴⁶

Insgesamt spielen analytische Prüfungshandlungen für die Wirtschaftlichkeit der Prüfung eine bedeutende Rolle, da durch sie Einzelfallprüfungen und damit der Prüfungsumfang insgesamt reduziert werden kann.¹⁴⁷ Wie bereits erwähnt, werden bei Einzelfallprüfungen einzelne Sachverhalte stichprobenartig ausgewählt und direkt geprüft. Der Stichprobenumfang der Einzelfallprüfungen wird dabei entweder bewusst oder zufällig gewählt.¹⁴⁸ Sie liefern demnach speziell für das untersuchte Prüfungsobjekt den Beweis, ob dieses fehlerhaft ist oder nicht. Einzelfallprüfungen sind in dieser Hinsicht wirksamer bei der Aufdeckung von Fehlern als analytische Prüfungshandlungen, aber auch zeitintensiver und damit aus Sicht des Unternehmens teurer.¹⁴⁹

Zusammenfassend dienen aussagebezogene Prüfungshandlungen dazu, geeignete Prüfungsnachweise einzuholen, die es dem Prüfer ermöglichen, zu einer begründeten Prüfungsfeststellung und damit letztlich zum Prüfungsurteil zu gelangen.¹⁵⁰ Während das Prüfungsrisiko in diesem Zusammenhang das Risiko darstellt, dass der Prüfer ein unangemessenes Prüfungsurteil abgibt, beinhaltet die Prüfungssicherheit den Grad der Gewissheit hinsichtlich der Abgabe eines aus Sicht des Prüfers richtigen Prüfungsurteils. Prüfungsrisiko und Prüfungssicherheit beziehen sich damit beide auf die Wahrscheinlichkeit, dass ein fälschliches Urteil abgegeben

¹⁴² Siehe IDW PS 312.5-8; Link, R. (2006), S. 100.

¹⁴³ Siehe Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 330.

¹⁴⁴ Hierunter fallen bspw. einfache Plausibilitätsbeurteilungen, Trendanalysen, Vorjahresvergleiche sowie Kennzahlenberechnungen.

¹⁴⁵ Ein Beispiel hierfür wäre die Regressionsanalyse.

¹⁴⁶ Siehe hierzu Leffson, U. (1988), S. 284 f.; Quick, R. (1996), S. 56-58.

¹⁴⁷ Vgl. IDW PS 312.9 f.

¹⁴⁸ Vgl. Leffson, U. (1988), S. 168-199. Bei bewusster Stichprobenauswahl werden die Elemente der Stichprobe nach pflichtgemäßem Ermessen des Prüfers subjektiv ausgewählt. Bei der Zufallsauswahl werden hingegen subjektive Elemente weitestgehend ausgeblendet, indem mathematisch-statistische Verfahren zur Auswahl des Umfangs herangezogen werden; ähnlich auch Link, R. (2006), S. 104 f.

¹⁴⁹ Siehe auch Quick, R. (1996), S. 58 f.

¹⁵⁰ Vgl. IDW PS 300.14.

wird. Da jedoch der Blickwinkel gegensätzlich ist, stehen die beiden Begriffe folglich invers zueinander.¹⁵¹

2.4 Determinanten eines vertrauenswürdigen Prüfungsurteils

Mit Blick auf die Systematik des Prüfungsprozesses wird deutlich, dass die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils ein essenzielles Element der betriebswirtschaftlichen Prüfung im Bereich der Unternehmensberichterstattung darstellt, da es den Stakeholdern i. d. R. die einzige Möglichkeit bietet, sich über das Ergebnis der Prüfung zu informieren.¹⁵² Die Prüfung bzw. das Prüfungsurteil fungiert in diesem Zusammenhang als Glaubwürdigkeitssignal in Bezug auf die Informationen, die durch die Unternehmensberichterstattung zur Verfügung gestellt werden.¹⁵³ Die Vertrauenswürdigkeit des Prüfungsurteils besitzt insofern eine große Bedeutung für die Funktion der Prüfung, da ein aus Sicht der Stakeholder nicht vertrauenswürdiges Urteil nutzlos ist.¹⁵⁴ Zur Sicherstellung der Vertrauenswürdigkeit des Prüfungsurteils sind entsprechende berufsethische und qualitätssichernde Grundsätze bzw. Prinzipien im internationalen Normenkontext der IFAC und hierbei insbesondere im Code of Ethics for Professional Accountants sowie in den International Standards on Quality Control (ISQC) verankert worden. Auf nationaler Ebene sind entsprechende Regelungen u. a. in der Wirtschaftsprüferordnung (WPO), der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (BS WP/vBP) sowie in der berufsständischen Stellungnahme VO 1/2006 kodifiziert.¹⁵⁵ Ein vertrauenswürdiges Prüfungsurteil wird dabei grundsätzlich durch folgende Anforderungen determiniert:

Der Prüfer muss urteilsfähig sein, was insbesondere entsprechenden Sachverstand und Expertise sowie persönliche Eigenschaften voraussetzt.¹⁵⁶ Er muss demnach die zur Beurteilung des Prüfungsobjekts notwendigen spezifischen Kenntnisse besitzen sowie die adäquaten Prüfungsansätze und -methoden beherrschen. Um dieser Forderung jederzeit gerecht werden zu können, ergibt sich hieraus u. a. die Notwendigkeit für den Prüfer, sich stetig fortzubilden.

¹⁵¹ Vgl. hierzu Stibi, E. (1995), S. 47; Lubitzsch, K. (2008), S. 17.

¹⁵² Ähnlich Leffson, U. (1988), S. 14; Wagenhofer, A./Ewert, R. (2015), S. 411.

¹⁵³ Für diesen Abschnitt siehe Leffson, U. (1988), S. 8; Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1640; Richter, M. (2002), S. 25; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 54. Allgemein auch Bonner, S. E. (1999), S. 385; Trotman, K. T./Tan, H. C./Ang, N. (2011), S. 279.

¹⁵⁴ Vgl. Leffson, U. (1988), S. 61; Herzig, N./Watrin, C. (1995), S. 777; Wagenhofer, A./Ewert, R. (2015), S. 411; ähnlich auch Sieben, G./Russ, W. (1992), Sp. 1973.

¹⁵⁵ Ergänzend hierzu finden sich auch in den §§ 319, 319a und 319b HGB bestimmte Anforderungen.

¹⁵⁶ Siehe IESBA Code of Ethics (2015), para. 130; § 43 WPO i. V. m. § 1 und § 4a-6 BS WPO/vBP; ähnlich auch Richter, M. (1975), S. 99; Binz, H.-B. (1985), S. 206.

Ebenso hat er eine geeignete Aus- und Fortbildung seiner Mitarbeiter sicherzustellen.¹⁵⁷ Die fachliche Eignung wird dabei bspw. auch durch die Notwendigkeit, ein Berufsexamen ablegen zu müssen, gewährleistet. Ohne dieses darf die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer nicht aufgenommen werden.¹⁵⁸

Die Urteilsfähigkeit setzt des Weiteren auch bestimmte persönliche Eigenschaften voraus. So muss es sich beim Prüfer um eine integre und verschwiegene Person handeln, die insgesamt die Anforderungen an ein berufswürdiges Verhalten erfüllt.¹⁵⁹ Der Prüfer darf folglich bspw. keine im Rahmen der Prüfung erhaltenen unternehmensinternen Informationen an Konkurrenten weitergeben. Unter dem berufswürdigen Verhalten wird außerdem auch verstanden, dass der Prüfer gewissenhaft arbeitet, sich an Gesetze und Regularien hält und ehrlich und wahrheitsgemäß Auskunft erteilt bzw. im Rahmen seines Prüfungsurteils berichtet.¹⁶⁰ Aus der Forderung an ein berufswürdiges Verhalten ergibt sich folglich auch die Notwendigkeit, dass der Prüfer bspw. im Falle mangelnder Fachkenntnisse und Expertise einen Prüfungsauftrag nicht annehmen darf.

Für ein vertrauenswürdigen Urteil reicht jedoch die Urteilsfähigkeit alleine nicht aus. Im Sinne der Urteilsfreiheit muss der Prüfer zudem in seiner Urteilsbildung frei von jeglichen Einflüssen und damit von anderen Personen bzw. Institutionen unabhängig sowie unbefangen sein.¹⁶¹ Der Grundsatz der Unabhängigkeit bildet die wesentliche Grundlage eines glaubwürdigen und vertrauenswürdigen Prüfungsurteils und stellt eine tragende Säule der betriebswirtschaftlichen Prüfung dar.¹⁶² Die sich durch eine fragwürdige oder mangelnde Unabhängigkeit ergebenden weitreichenden Folgen hebt Ebke deutlich hervor, indem er festhält, dass ein *„lack of, or serious doubts as to, a statutory auditor’s independence has far-reaching effects not only on those who rely on certified financial statements for their investment or other decisions, but also on the securities and capital markets, the corporate governance system and, ultimately, the public at large“*¹⁶³. Eine Gefährdung des Vertrauens zwischen dem Prüfer und den Stakeholdern kann meist auf berufsethisches Versagen und dabei vor allem auf einen

¹⁵⁷ Siehe IESBA Code of Ethics (2015), para. 130.2 f.; VO 1/2006 (2006), Rn. 68-78; Leffson, U. (1988), S. 66 f.; Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1642; Herzig, N./Watrin, C. (1995), S. 777; allgemein zur Sicherung der Urteilsfähigkeit siehe Herkendell, A. (2007), S. 66-68.

¹⁵⁸ Für Deutschland siehe hierfür §§ 5-24 WPO.

¹⁵⁹ Vgl. hierzu IESBA Code of Ethics (2015), para. 110, 140 und 150; § 43 WPO i. V. m. §§ 9 und 10 BS WPO/vBP; VO 1/2006 (2006), Rn. 46-50 und Rn. 53-55.

¹⁶⁰ Vgl. hierzu IESBA Code of Ethics (2015), para. 150; § 43 WPO i. V. m. §§ 4 und 7 BS WPO/vBP.

¹⁶¹ Vgl. IESBA Code of Ethics (2015), para. 290 und 291; § 43 WPO i. V. m. § 2 BS WPO/vBP; ähnlich Richter, M. (1975), S. 99; Sieben, G./Russ, W. (1992), Sp. 1973; Peemöller, V. H./Oberste-Padtberg, S. (2001), S. 1813.

¹⁶² Siehe Richter, M. (1975), S. 99 f. (m. w. N.); Peemöller, V. H./Oberste-Padtberg, S. (2001), S. 1813.

¹⁶³ Ebke, W. F. (2004), S. 518.

Mangel an Unabhängigkeit zurückgeführt werden.¹⁶⁴ In der Praxis wird die Urteilsfreiheit daher auf vielfältige Weise bspw. durch berufsethische Grundsätze und gesetzliche Vorschriften wie auch durch Haftungsregelungen, Berufsaufsichts- und Sanktionssysteme sowie unternehmensinterne und -externe Qualitätssicherungs- bzw. Qualitätskontrollsysteme sichergestellt.¹⁶⁵

Der Unabhängigkeitsbegriff umfasst hierbei zwei Ausprägungen. So wird national wie auch international zwischen der inneren Unabhängigkeit bzw. Unbefangenheit (*independence of mind*)¹⁶⁶ und der äußeren Unabhängigkeit (*independence in appearance*) unterschieden.¹⁶⁷ Die innere Unabhängigkeit bezieht sich auf die innere Einstellung des Prüfers. Dieser muss gegenüber dem Prüfungsobjekt unvoreingenommen sein, was auch als Unbefangenheit bezeichnet wird.¹⁶⁸ Hieraus ergibt sich mitunter z. B. das Verbot einer Selbstprüfung, wonach der Prüfungsgegenstand vom Prüfer nicht mitgestaltet bzw. erstellt worden sein darf.¹⁶⁹ Im Sinne der äußeren Unabhängigkeit soll der Prüfer aus Sicht der Prüfungsadressaten, für die er prüfend tätig wird, unabhängig erscheinen. Sie bezieht sich daher auf die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, aufgrund derer ein sachverständiger und informierter Dritter die Fähigkeiten des Prüfers zur objektiven Wahrnehmung seiner Prüfungsaufgabe in Zweifel ziehen würde.¹⁷⁰ Das Prüfungsurteil darf folglich weder durch finanzielle Interessen oder persönliche Beziehungen noch aufgrund von anderen rechtlichen, wirtschaftlichen und faktischen Einwirkungsmöglichkeiten durch das zu prüfende Unternehmen oder durch Dritte beeinflusst werden.¹⁷¹ Von der sog. Besorgnis der Befangenheit wird in diesem Zusammenhang immer

¹⁶⁴ Vgl. Campbell, D. R./Parker, L. M. (1992), S. 298 f.; Clemm, H. (1992), S. 103; VO 1/2006 (2006), Rn. 32-43; Herkendell, A. (2007), S. 71.

¹⁶⁵ Vgl. hierzu ausführlich Herkendell, A. (2007), S. 68-87; ergänzend IESBA Code of Ethics (2015), para. 100.13-16.

¹⁶⁶ Der Begriff „*independence in fact*“ findet hierbei synonym gebrauch; siehe AICPA (Hrsg.) (2015a), S. 9; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 173.

¹⁶⁷ Siehe AICPA Code of Professional Conduct (2015), para. 0.300.050.01 und .04; IESBA Code of Ethics (2015), para. 290.6; außerdem Europäische Kommission (Hrsg.) (2002), S. 24 i. V. m. S. 34; IDW (Hrsg.) (2012), Kapitel A, Rn. 276 f.; ergänzend Granobs, H. (1981), S. 532; Peemöller, V. H./Oberste-Padtberg, S. (2001), S. 1813; Bormann, M. (2002), S. 190; Deloitte (Hrsg.) (2008), S. 5; Quick, R./Sattler, M. (2009), S. 214; AICPA (Hrsg.) (2015a), S. 9; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 173 f. Für eine Gegenüberstellung verschiedener Definitionen des Unabhängigkeitsbegriffs siehe Bauer, M. (2004), S. 32-43, insb. S. 41-43.

¹⁶⁸ Siehe Granobs, H. (1981), S. 532; Peemöller, V. H./Oberste-Padtberg, S. (2001), S. 1813.

¹⁶⁹ Siehe Leffson, U. (1988), S. 67; Sieben, G./Russ, W. (1992), Sp. 1974 f.; ergänzend Bormann, M. (2002), S. 191 f.; IDW (Hrsg.) (2012), Kapitel A, Rn. 186 ff.

¹⁷⁰ Vgl. IDW (Hrsg.) (2012), Kapitel A, Rn. 277.

¹⁷¹ Vgl. hierzu Leffson, U. (1988), S. 70-86; Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1642 f.; Sieben, G./Russ, W. (1992), Sp. 1973-1975; Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2015), S. 173; Wagenhofer, A./Ewert, R. (2015), S. 508; ergänzend Peemöller, V. H./Oberste-Padtberg, S. (2001), S. 1815 f.; Bormann, M. (2002), S. 191; IDW (Hrsg.) (2012), Kapitel A, Rn. 278-318; IESBA Code of Ethics (2015), para. 100.12(a)-(e).

dann gesprochen, wenn sich bei einem Dritten aus sachlichem Grund Misstrauen über die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers ergibt.¹⁷²

Zusammenfassend kann unter dem Begriff der Unabhängigkeit im umfassenden Sinne verstanden werden, dass der Wirtschaftsprüfer in objektiver wie auch subjektiver Hinsicht sein Prüfungsurteil unbeeinflusst von sachfremden Erwägungen und ohne Rücksichtnahme auf eigene Belange oder Interessen Dritter treffen kann.¹⁷³ Eng damit verbunden ist auch die Forderung, dass der Prüfer nicht weisungsgebunden sein darf, sondern eigenverantwortlich handeln muss.¹⁷⁴

Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit stellen letztlich sicher, dass der Prüfer in der Lage ist, ein sachgerechtes Urteil treffen zu können. Die sachgerechte Urteilsbildung führt zu einem objektiven bzw. objektivierten, d. h. ausschließlich am Prüfungsobjekt ausgerichteten, Urteil, welches weitestgehend frei von Gefühlen oder willkürlichen Entscheidungen des Prüfers ist.¹⁷⁵ Objektivität bewirkt in diesem Zusammenhang logische und intersubjektiv nachprüfbare Urteilsprozesse und Urteile.¹⁷⁶ Die intersubjektive Nachprüfbarkeit impliziert dabei eine Offenlegung aller festgestellter Tatsachen, Prämissen und wichtiger logischer Schritte, die zum jeweiligen Urteil geführt haben.¹⁷⁷ Da nicht alle Sachverhalte im Rahmen einer Prüfung eindeutig zu quantifizieren bzw. zu beurteilen sind, impliziert die Nachprüfbarkeit jedoch nicht, dass zwei verschiedene Prüfer zwangsweise zum gleichen Ergebnis kommen müssen.¹⁷⁸ Damit eine Prüfung letztlich den Adressaten Nutzen stiftet, stellt die Anforderung an eine korrekte Urteilsformulierung sicher, dass das Prüfungsergebnis in verständlicher Form an die Adressaten mitgeteilt wird.¹⁷⁹

Nur wenn diese grundsätzlichen Anforderungen vom Prüfer erfüllt werden, kann die mit der Prüfung intendierte Glaubwürdigkeitserhöhung auch tatsächlich erreicht werden. In allen anderen Fällen werden die Prüfungen und insbesondere die abgegebenen Prüfungsurteile für die Stakeholder nutzlos. Die Informationen der Unternehmensberichterstattung können dabei teilweise, wenn nicht sogar vollständig an Entscheidungsnützlichkeit einbüßen. Auch für die Unternehmen selbst verliert die Prüfung an Wert bzw. Nutzen, wenn der Prüfer diese grundlegenden Anforderungen nicht erfüllt.

¹⁷² Vgl. Granobs, H. (1981), S. 533; Thümmel, M. (1986), S. 647; Peemöller, V. H./Oberste-Padtberg, S. (2001), S. 1813; Quick, R./Sattler, M. (2009), S. 215. Bei der Besorgnis der Befangenheit handelt es sich um einen Antagonismus zur Unabhängigkeit; vgl. Bormann, M. (2002), S. 190.

¹⁷³ Vgl. IDW (Hrsg.) (2012), Kapitel A, Rn. 277.

¹⁷⁴ Siehe auch § 44 WPO i. V. m. § 11 BS WPO/vBP; VO 1/2006 (2006), Rn. 51 f.

¹⁷⁵ Vgl. Leffson, U. (1988), S. 86 f.; ergänzend auch IESBA Code of Ethics (2015), para. 120; § 43 WPO.

¹⁷⁶ Vgl. Grünfeld, K.-P. (1972), S. 30.

¹⁷⁷ Siehe Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1642.

¹⁷⁸ Vgl. Leffson, U. (1988), S. 88.

¹⁷⁹ Vgl. Leffson, U./Lösebeck, H. M. z. (1992), Sp. 1641-1643.

Einfluss des Wandels der
Unternehmensberichterstattung auf die
Informationsfunktion des Wirtschaftsprüfers
Durchschein, C.
2017, XXV, 402 S. 27 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-18672-2