

Entwicklungen in Theorie und Praxis des wirtschaftlichen Prüfungswesens

1

1.1	Praxis des wirtschaftlichen Prüfungswesens	1
1.2	Theorien im Hinblick auf das wirtschaftliche Prüfungswesen . . .	12

Ausgewählte Lernziele

Nach der Lektüre dieses Kapitels sollten Sie vor allem

- die historische Entwicklung des internen und externen Prüfungswesens wiedergeben können,
- die Entwicklungsstränge „vereidigter Bücherrevisor“ und „Treuhandler“ unterscheiden können,
- den Begriff der Treuhandtätigkeiten (i. w. S.) erläutern können,
- die Tätigkeitsschwerpunkte der Innenrevisoren und der Wirtschaftsprüfer wiedergeben und vor allem voneinander abgrenzen können sowie
- die Strömungen in der Theorie des wirtschaftlichen Prüfungswesens skizzieren können.

1.1 Praxis des wirtschaftlichen Prüfungswesens

1.1.1 Überblick

Mit fortschreitender Bedeutung und Entfaltung wirtschaftlicher Unternehmen (wachsende Unternehmensgröße, räumliche Trennung der Betriebsstätten, Trennung von Eigentum und Verfügungsgewalt) entstand das Bedürfnis nach Überwachung des Rechnungswesens der am Wirtschaftsleben beteiligten Unternehmen. Eine solche Überwachung erfolgte zunächst als **interne Revision** im Interesse des einzelnen Unternehmens und seiner Anteilseigner. Im weiteren Verlauf gewann diese Überwachung auch als **externe Revision** im Interesse von Gläubigern und der Öffentlichkeit an Bedeutung. Das damit verbundene Bedürfnis nach Prüfungsleistungen externer, d. h. selbstständiger, Revisoren führte in Deutschland zur Entwicklung der Berufsstände des heutigen wirtschaftlichen Prüfungswesens: dem Berufsstand des Wirtschaftsprüfers und dem des vereidigten Buchprüfers sowie der damit verbundenen Wirtschaftsprüfungs- bzw. Buchprüfungsgesellschaft.¹

¹ Seit dem 01.01.1995 können Frauen die Bezeichnung „Wirtschaftsprüferin“ (§ 18 Abs. 1 WPO) bzw. „vereidigte Buchprüferin“ (§ 128 Abs. 2 WPO) führen.

1.1.2 Entwicklung und Aufgaben des internen Prüfungswesens

Die Überwachung eines Unternehmens gehört zu den bedeutendsten **Führungsaufgaben**. Für Aktiengesellschaften ist diese wichtige Aufgabe im §91 Abs. 2 AktG kodifiziert.



Demnach hat der Vorstand geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein **Überwachungssystem** einzurichten, damit Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, frühzeitig erkannt werden.

Da die Aufgaben einer Unternehmensleitung aber mit der Expansion des Geschäftsvolumens, einer überregionalen Ausdehnung der Geschäftstätigkeit, sich ständig wandelnden Märkten sowie dem sich permanent verengenden Regulierungskorsett im Hinblick auf wirtschaftliche Tätigkeiten stetig komplexer und komplizierter werden, gewinnt die Aufgabe der Überwachung immer mehr an Bedeutung. Unternehmensleitungen tendieren deshalb zu ihrer eigenen Entlastung und ggf. auch zur Haftungsfreistellung dazu, **Überwachungsaufgaben** zu **bündeln** und Revisoren bzw. selbstständigen Abteilungen (Stabsabteilungen) zu übertragen. In der geschichtlichen Entwicklung hatten diese Abteilungen zunächst „Polizeifunktionen“ wahrzunehmen. Sie beschäftigten sich mit der Kassenrevision und waren primär Instrumente zur Verhinderung und Aufdeckung doloser Handlungen („Protective Auditing“). Im Laufe der Zeit wurde die Aufgaben erweitert, sodass heute – neben diesen ursprünglichen Aufgaben – hauptsächlich zwischen folgenden Prüfungstätigkeiten der internen Revision unterschieden werden kann:²

1. Finanz- und rechnungswesenbezogene Prüfung („Financial Auditing“): Diese beinhaltet formelle und materielle Ordnungsmäßigkeitsprüfungen im Finanz- und Rechnungswesen. Der interne Revisor hat dabei auf eine vollständige und normgerechte Erfassung und Verarbeitung der Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen zu achten. Er übernimmt hier eine der externen Jahresabschlussprüfung vergleichbare Aufgabe. Allerdings ist der interne Revisor hierbei in stärkerem Maße als der externe Prüfer, der sich primär auf die gesetzlichen Normen und die Regelungen des Gesellschaftsvertrags konzentriert, an durch die Geschäftsleitung gesetzte (unternehmensinterne) Normen gebunden.

2. Organisationsbezogene Prüfung („Operational Auditing“): Mit dieser sind Revisionsaufgaben verbunden, die eine Prüfung des Organisationssystems mit dem Zweck einer System- und Prozessverbesserung zum Gegenstand haben. Dabei handelt es sich somit primär um Zweckmäßigkeitsprüfungen. Sie betreffen vor allem die Aufbauorganisation, die Ablauforganisation, das Kommunikations- und Informationssystem sowie das interne Kontrollsystem (IKS) i. S. e. sog. systembezogenen Prüfung („System Auditing“).

3. Führungskräftebezogene Prüfung („Management Auditing“): Diese Prüfungsaufgabe hat sich aus der organisationsbezogenen Prüfung entwickelt und hat wie diese zur Aufgabe, eine Verbesserung des Geschäftsablaufs zu bewirken. Sie setzt bei den Führungsaufgaben an und prüft die Angemessenheit der Unternehmensziele und der Unternehmenspolitik sowie die Aufgabenstellung und Leistungsqualität aller Führungskräfte.

4. Umwelt- und sicherheitsrechtliche bzw. normenorientierte Prüfung („Compliance Auditing“): Aufgaben im Rahmen dieses Tätigkeitsfeldes sind die Überwachung der

² Siehe z. B. Egner (2011), S. 17 ff.

Einhaltung von Gesetzen bspw. zu Datenschutz, zur Mitarbeiterüberwachung, zum Umweltschutz und zur Wirtschaftskriminalität (z. B. Korruptionsvorbeugung, Geldwäsche, Kartellbildung), aber auch die Überprüfung der Einhaltung interner bzw. innerbetrieblicher Richtlinien (z. B. Sicherheitsrichtlinien, Ethikgrundsätze – sog. Code of Conduct, Verschwiegenheitspflicht im Hinblick auf sog. Whistleblowing-Aktivitäten, Regelungen zum Risikomanagement). Da die Haftungsrisiken für die Unternehmensleitung stetig steigen, sind die Schwerpunkte bei diesen Tätigkeiten die Überprüfung der Einhaltung von Aufsichtspflichten der diesbezüglichen Verantwortlichen im Unternehmen sowie die unternehmensinterne Risikoüberwachung.



Neben diesen Prüfungsaufgaben werden Revisionsabteilungen in zunehmendem Maße zu **Unterstützungs-, Beratungs- und Begutachtungsaufgaben** herangezogen.

Beispiele für Unterstützungs-, Beratungs- und Begutachtungsaufgaben

Dazu zählen u. a. das Erstellen von Wirtschaftlichkeits- und Kreditwürdigkeitsanalysen, die Entwicklung von Verbesserungsvorschlägen, die Mitarbeit bei Planungsaufgaben, die Ausbildung und Schulung von Mitarbeitern sowie die Übernahme von Aufgaben, mit denen einzelne Abteilungen überfordert wären, z. B. die Planung und Durchführung von Inventuren.

Die interne Revision (auch Innenrevision genannt) ist eine von der Unternehmensleitung eingesetzte und ihr unterstellte Institution. Sie kann ihre Aufgabe nur dann wirkungsvoll erfüllen, wenn sie uneingeschränkten Zugang zu allen erforderlichen Informationsquellen hat, die Qualifikationen der Mitarbeiter der internen Revision ausreichen, gewonnene Informationen sachgerecht auszuwerten, und sie in ihrer Urteilsbildung unabhängig ist. Die Kenntnisse des Innenrevisors haben bezüglich der zu überprüfenden Prozesse und Systeme mindestens derjenigen Person zu entsprechen, deren Arbeitsgebiet er prüft. Während im externen Prüfungswesen Qualifikationsnachweise erforderlich sind, gibt es in Deutschland für den Beruf des Innenrevisors zurzeit keine verbindlichen gesetzlichen Vorschriften. In den USA wird die Berufsbezeichnung „**Certified Internal Auditor**“ (CIA) nach dem damit verbundenen bestandenen Examen verliehen.³



In Deutschland bemüht sich das 1958 gegründete „**Deutsche Institut für Interne Revision e. V.**“ (DIIR) in Frankfurt a. M. um die (Weiter-)Entwicklung von Revisionsgrundsätzen und -methoden sowie um die wissenschaftliche und praktische Weiterbildung von Mitarbeitern der internen Revision. Hier können auch die Examen zum CIA⁴, zum „**Internen Revisor^{DIIR}**“ sowie für weitere Zertifizierungen abgelegt werden.⁵ Zudem ist das DIIR Herausgeber der (Fach-)Zeitschrift „**Interne Revision**“ (ZIR).

³ Vgl. Hofmann (1990), S. 103. Das Zertifikat „CIA“ wird vom „Institute of Internal Auditors“ (IIA) vergeben.

⁴ Der DIIR vergibt dieses Zertifikat als nationaler Fachverband des IIA in dessen Auftrag. Die CIA sind verpflichtet, den Ethikkodex der IIA und deren Grundsätze sowie die Berufsstandards der jeweiligen nationalen Fachverbände einzuhalten.

⁵ Für weitere aktuelle Informationen bezüglich der Möglichkeiten einer Zertifizierung von Fachwissen im Bereich der internen Revision sei an dieser Stelle auf die Netzseite des DIIR unter <http://www.diir.de/zertifizierung/> verwiesen.

Im Hinblick auf die notwendige **Freiheit der Urteilsbildung** darf die Innenrevision nicht an Entscheidungen mitwirken oder Entscheidungen fällen, deren Konsequenzen sie später selbst beurteilt. Eine weitere Gefährdung der Urteilsfreiheit besteht darin, dass Angehörige der internen Revision Angestellte der Unternehmung sind und demnach Weisungen übergeordneter Instanzen zu befolgen haben. Das gilt auch für die von einer Konzernmuttergesellschaft eingerichtete Prüfungsinstitution (Konzernrevision), deren Prüfungen sich auf die zum Konzern gehörenden Unternehmen erstrecken.



Aus dem **Angestelltenverhältnis** können sich Gefahren für die Freiheit der Urteilsbildung insbesondere dann ergeben, wenn Personen, deren Arbeitsgebiet der Innenrevisor beurteilt, direkt oder indirekt Einfluss auf dessen Position oder berufliches Weiterkommen haben.

Die Position des Innenrevisors ist daher durch organisatorische Maßnahmen vor Einflüssen, die seine Urteilsfreiheit beeinträchtigen können, bestmöglich zu schützen. Deshalb sollte die Stellung des Leiters der Innenrevision der des sog. oberen Managements entsprechen und die interne Revision der Unternehmens- bzw. Konzernspitze direkt als Stabstelle zugeordnet werden.

Da sich die nachfolgenden Ausführungen ausschließlich mit dem externen Prüfungswesen befassen, wird an dieser Stelle zur vertieften Auseinandersetzung mit der Thematik des internen Prüfungswesens auf die entsprechende Fachliteratur verwiesen.⁶

1.1.3 Entwicklung und Aufgaben des externen Prüfungswesens

Das Bild des wirtschaftlichen Prüfungswesens wird entscheidend durch dessen historische Entwicklung geprägt. Das heutige wirtschaftliche Prüfungswesen entstand zum einen aus dem Beruf des vereidigten Bücherrevisors und zum anderen aus dem Tätigkeitsbereich von Treuhandgesellschaften.



Demzufolge sind im heutigen wirtschaftlichen Prüfungswesen **zwei nicht identische Berufsstände** tätig, nämlich der vereidigte Buchprüfer (damit verbunden die Buchprüfungsgesellschaft) und der Wirtschaftsprüfer (damit verbunden die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft), die neben der Prüfertätigkeit⁷ auch Sachverständigen-⁸ und Treuhandtätigkeiten⁹ ausüben. Bei beiden Berufen handelt es sich um **freie Berufe**.

Die besondere Eigenart eines freien Berufs liegt in

- dem Berufsverständnis, die Ausübung der Tätigkeit als Dienst für die Allgemeinheit anzusehen,
- der Bindung an berufsethische Regeln,
- der Berufstätigkeit als Anwendung abstrakten Wissens und theoretisch fundierter Spezialausbildung,
- der Auslese des Berufszugangs durch staatliche (oder berufsständische) Eignungsprüfungen und Zulassungsverfahren,

⁶ Eine Auswahl an geeigneter Fachliteratur zum internen Prüfungswesen ist in den Angaben zur vertiefenden und weiterführenden Literatur am Ende dieses Kapitels zu finden.

⁷ Siehe hierzu Kapitel 11.

⁸ Siehe hierzu Kapitel 13.

⁹ Siehe hierzu Kapitel 14.

- der Bildung eines Berufsverbandes mit Disziplinierungsgewalt sowie
- dem Verzicht auf vorrangiges Streben nach maximalem Einkommen.

Der Beruf des vereidigten Buchprüfers (vBP) entstand aus dem sich Ende des 19. Jahrhunderts etablierenden Stand der sog. **Bücherrevisoren**. Bücherrevisoren wurden zur Prüfung der laufenden Abrechnung von Geschäftsführungen sowie in den Fällen benötigt, in denen sich eine Überprüfung der Bücher durch einen unabhängigen Sachverständigen als erforderlich erwies.

Beispiele für Anlässe zur Überprüfung der Bücher durch Sachverständige

Beispiele für Anlässe zur Überprüfung der Bücher durch einen unabhängigen Sachverständigen waren der Ein- und Austritt von Gesellschaftern, Todesfälle und damit verbundene Erbstreitigkeiten oder Verdachtsmomente von Unregelmäßigkeiten.

Vereidigte Bücherrevisoren wurden ursprünglich – gemäß des Preußischen Handelskammergesetzes vom 19.08.1897 – durch die Industrie- und Handelskammern als Sachverständige vor Gericht vereidigt. Die Novelle der Gewerbeordnung vom 30.06.1900 eröffnete durch eine Ergänzung im §36 die Möglichkeit, im gesamten Reichsgebiet Bücherrevisoren öffentlich zu vereidigen. Ab 1926 regelten Normativbestimmungen des Deutschen Industrie- und Handelstages das Zulassungs- und Prüfungsverfahren für vereidigte Bücherrevisoren sowie die Grundsätze ihrer Berufsausübung. In der im Jahre 1943 erlassenen Verordnung über den Zusammenschluss auf dem Gebiet des wirtschaftlichen Prüfungswesens wurde die Berufsbezeichnung „Vereidigter Bücherrevisor“ durch die Bezeichnung „**Vereidigter Buchprüfer**“ ersetzt. Nach 1945 wurde mit der **Wirtschaftsprüferordnung** (WPO¹⁰) vom 24.07.1961 ein bundeseinheitliches Berufsrecht im wirtschaftlichen Prüfungswesen geschaffen. Die WPO brachte damals vor allem folgende Neuerungen:

- Regelung des Berufsrechts der vereidigten Buchprüfer unmittelbar in der WPO,
- die Zusammenführung der Berufsstände der Wirtschaftsprüfer und der vereidigten Buchprüfer durch die Einrichtung einer Übergangsprüfung bei gleichzeitigem Wegfall der Neubestellung von vereidigten Buchprüfern, deren Berufsstand geschlossen werden sollte,
- die Übertragung der beruflichen Selbstverwaltung auf den Berufsstand im Rahmen einer bundesunmittelbaren und bundeszentralen Körperschaft des öffentlichen Rechts, der Wirtschaftsprüferkammer (WPK), welche die Berufsaufsicht ausübt,
- die Einführung einer einheitlichen Berufsgerichtsbarkeit bei den ordentlichen Gerichten in besonderen Kammern und Senaten für Wirtschaftsprüfersachen unter Beteiligung von Berufsangehörigen in drei Instanzen: Landgericht und Oberlandesgericht jeweils in Düsseldorf (gegenwärtig Landgericht und Kammergericht in Berlin) sowie Bundesgerichtshof,
- die Vereinheitlichung des Zulassungs-, Prüfungs- und Bestellungsverfahrens mit Zuständigkeit bei den Ländern unter Beteiligung des Berufsstandes sowie
- die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen¹¹ durch die WPK.

¹⁰ Neben der Abkürzung „WPO“, die sich in Wissenschaft und Praxis etabliert hat, existiert die eher selten zu findende Abkürzung „WiPrO“. Im Folgenden wird die Abkürzung „WPO“ genutzt.

¹¹ Dies waren im Einzelnen eine Prüfungsordnung, eine Verordnung über die Gestaltung des Berufssiegels, die Vorschriften über die obligatorische Berufshaftpflichtversicherung, eine Gebührenordnung sowie eine Ausbildungsordnung.

Eine Konsequenz der WPO war die **Schließung des Berufsstandes der vereidigten Buchprüfer**, denn mit Inkrafttreten der WPO waren Neubestellungen zum vereidigten Buchprüfer nicht mehr möglich. Damit wurde dieser Berufsstand zwar nicht gänzlich abgeschafft, aber zumindest bedeutungslos. Zum 01.01.1986 gab es daher nur noch 89 vereidigte Buchprüfer und keine Buchprüfungsgesellschaften mehr. Die Schließung des Berufsstandes wurde durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19.12.1985 jedoch ab Juli 1986 aufgehoben. Der in diesem Zusammenhang neu formulierte § 131 WPO schuf allerdings nur die Möglichkeit eines privilegierten Zugangs zum Beruf des vereidigten Buchprüfers, denn ein solcher war lediglich Steuerberatern und Rechtsanwälten vorbehalten. Im Zuge der Fünften WPO-Novelle, welche u. a. die Wiederherstellung der Einheitlichkeit des Prüferberufs vorsah, wurde durch das Wirtschaftsprüfungsexamens-Reformgesetz vom 01.12.2003, das am 01.01.2004 in Kraft trat, der Zugang zum Beruf des vereidigten Buchprüfers erneut geschlossen. Es ist somit davon auszugehen, dass der Berufsstand des vereidigten Buchprüfers – ohne die Möglichkeit eines Berufszugangs – zukünftig wieder an Bedeutung verlieren und letztlich vollkommen verschwinden wird.

Das **Berufsbild des vereidigten Buchprüfers** konkretisiert sich durch die im Folgenden erläuterten Aufgaben. Nach § 129 WPO haben vereidigte Buchprüfer (bzw. Buchprüfungsgesellschaften) die Aufgabe, Prüfungen auf dem Gebiet des betrieblichen Rechnungswesens, insbesondere Buch- und Bilanzprüfungen, vorzunehmen. Sie können Prüfungsvermerke erteilen.



Insbesondere fällt **vereidigten Buchprüfern** gemäß § 319 Abs. 1 HGB die **Aufgabe** zu, die **gesetzliche Abschlussprüfung von mittelgroßen GmbH** (entsprechend den Größenklassen des § 267 Abs. 2 HGB) **und mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften** i.S.d. § 264a HGB nach § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB durchzuführen.

Neben dieser im Vergleich zum Wirtschaftsprüfer enger umrissenen Aufgabe als Prüfer ist der vereidigte Buchprüfer befugt, in steuerlichen Angelegenheiten zu beraten und zu vertreten. Ihm ist es darüber hinaus nach § 129 WPO erlaubt, unter Berufung auf den Berufseid als Sachverständiger, auf den Gebieten des betrieblichen Rechnungswesens tätig zu werden, in wirtschaftlichen Angelegenheiten zu beraten und fremde Interessen zu wahren sowie treuhänderische Verwaltungsaufgaben wahrzunehmen. Gemäß § 130 i. V. m. § 43a Abs. 4 WPO dürfen vereidigte Buchprüfer die gleichen Nebentätigkeiten wie Wirtschaftsprüfer durchführen. Sie können dabei auch nach § 5 Abs. 1 des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG), wonach allgemein nur in Rechtsangelegenheiten beraten werden darf, wenn diese als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören, rechtlichen Rat erteilen.¹²

In der WPO ist auch das **Berufsrecht des vereidigten Buchprüfers** (und der Buchprüfungsgesellschaft) geregelt. Nach § 130 WPO finden die einschlägigen Bestimmungen der WPO auf den vereidigten Buchprüfer (und die Buchprüfungsgesellschaft) entsprechend Anwendung. Damit ist der vereidigte Buchprüfer Angehöriger eines freien Berufs. Vereidigte Buchprüfer (und Buchprüfungsgesellschaften) sind Mitglieder der WPK (§ 128 Abs. 3 WPO).

¹² Vgl. hierzu auch Fn. 19.

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers (WP) entwickelte sich zum einen aus dem Beruf des vereidigten Bücherrevisors und zum anderen aus dem Tätigkeitsbereich von Treuhandgesellschaften. Den deutschen **Treuhandgesellschaften** oblagen anfänglich rein treuhänderische Aufgaben i. S. d. angelsächsischen „Trust Companies“ – also die treuhänderische Vermögens- und Interessenverwaltung. Die Mitwirkung bei Sanierungen bzw. bei der Reorganisation notleidender Unternehmen hatte zur Folge, dass die deutschen Treuhandgesellschaften zunehmend betriebswirtschaftliche Beratungen und Bilanzprüfungen bei den von ihnen betreuten Unternehmen durchführten.

Diese spezifische Entwicklung schlägt sich auch im Sprachgebrauch des Wortes „Treuhandwesen“ nieder.¹³ In der deutschsprachigen Wirtschaftspraxis hat der Begriff „Treuhandwesen“ meist eine Bedeutung als Oberbegriff und bezeichnet als solcher das „Treuhandwesen i. w. S.“. Dieses umfasst neben der „Treuhandtätigkeit i. e. S.“ auch die reine Prüfungstätigkeit sowie die Begutachtungs- und Beratungstätigkeit. Dem Treuhandwesen i. e. S. werden die treuhänderischen Vermögensverwaltungen und Interessenvertretungen subsumiert. Hiervon zu unterscheiden ist der angelsächsische Sprachgebrauch. Dort gaben Ende des 19. Jahrhunderts gesetzliche Regelungen¹⁴ Veranlassung dafür, dass sich die Treuhandtätigkeit i. e. S. einerseits sowie die Prüfungs-, Beratungs- und Begutachtungstätigkeiten andererseits in zwei vollkommen eigenständigen Berufen entwickelten. Die Durchführung der Treuhandtätigkeiten i. e. S. bleibt demnach den sog. **Trustees** vorbehalten, während die Revisions-, Beratungs- und Begutachtungstätigkeiten vom Berufsstand der sog. **Public Accountants** durchgeführt werden. Somit hat im angelsächsischen Raum der Begriff „Treuhandwesen“ nicht die Inhaltserweiterung wie im deutschen Sprachraum erfahren. Dies wird in **Abbildung 1** verdeutlicht.

Treuhandtätigkeit i. w. S.		deutscher Sprachraum
Tätigkeitsbereich des Wirtschaftsprüfers		
Prüfung, Beratung, Begutachtung	Treuhandtätigkeit i. e. S.	angelsächsischer Sprachraum
	treuhänderische Vermögensverwaltung und Interessenvertretung	
Tätigkeitsbereich des „Public Accountant“	Tätigkeitsbereich des „Trustee“	

Abbildung 1: Abgrenzung des Begriffes „Treuhandwesen“ im deutschen und angelsächsischen Sprachraum

Der Berufsstand des Wirtschaftsprüfers fand im deutschen Sprachraum erstmalig seine gesetzliche Grundlage mit der „Verordnung über Aktienrecht, Bankenaufsicht

¹³ Der Bezeichnung „**Treuhand**“ kommt eine besondere Werbewirkung zu, weil von einem „Treuhand“ in hohem Maße die Zurückstellung eigener Interessen erwartet wird. Das veranlasst oft Unternehmen anderer Branchen dazu, sich dieser Bezeichnung zu bedienen (vgl. bereits *Gerstner* [1926], S. 60 ff.). In vielen Ländern (bspw. Deutschland und Österreich) wurden daher die Bezeichnungen „Treuhand“ bzw. „Treuhand“ durch Gesetz oder Rechtsprechung als selbstständige Bezeichnung oder in der Wortkombination „Wirtschaftstreuhand“ geschützt (vgl. *Gerstner* [1926], S. 60 ff., *Leifer* [1957], S. 20 ff., *IDW* [1985], S. 18). In Deutschland ist die Verwendung des Begriffes „Treuhand“ in der Firmenbezeichnung durch einen Beschluss des Kammergerichtes (Berlin) vom 22.10.1922 geschützt. Analog ist der Begriff „**Revision**“ in Deutschland nur Unternehmen des wirtschaftlichen Prüfungswesens als Firmenbezeichnung vorbehalten (s. Urteil Oberlandesgericht Bamberg [1990]).

¹⁴ England: 1893 Trustee Act, USA: 1887 Gesetz des Staates New York über Trust Companies.

und eine Steueramnestie“ des Reichspräsidenten *von Hindenburg* vom 19.05.1931.¹⁵ Das mit der Weltwirtschaftskrise ausgelöste Erfordernis der Prüfung und Betreuung vornehmlich kaufmännischer Unternehmen führte durch die damit verbundene Novellierung des Aktienrechts und der Einführung der Pflichtprüfung zur Schaffung des Wirtschaftsprüferberufs. Seitdem besteht für diesen Beruf eine gesetzliche Basis, wonach der Wirtschaftsprüfer in einem staatlichen Prüfungs- und Zulassungsverfahren, in dem seine persönliche und fachliche Eignung zu beurteilen ist, bestellt und vereidigt wird.



Zum **Berufsbild des Wirtschaftsprüfers** zählen zahlreiche und vielfältige Aufgaben. Als Hauptaufgabe haben Wirtschaftsprüfer **gesetzlich vorgeschriebene** (z. B. Jahresabschlussprüfung nach §§316ff. HGB) **bzw. gesetzlich vorgesehene** (z. B. Prüfung der Angemessenheit von Abfindungszahlungen) **sowie vertraglich vereinbarte bzw. freiwillige betriebswirtschaftliche Prüfungen** – insbesondere wirtschaftlicher Unternehmen – durchzuführen und über das Ergebnis Beurteilungen in Form von Bestätigungsvermerken und/oder Prüfungsberichten abzugeben.

Von den betriebswirtschaftlichen Prüfungen sind die sog. **Vorbehaltsprüfungen** hervorzuheben, d. h. jene Prüfungsaufgaben, die aufgrund gesetzlicher Regelungen ausschließlich von bestellten Wirtschaftsprüfern (bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) durchgeführt werden dürfen (also **nur diesen vorbehalten** sind). Zu den wichtigsten Vorbehaltsprüfungen zählen die handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung der großen Kapitalgesellschaft gemäß §316 Abs. 1 i. V. m. §319 Abs. 1 HGB, die Konzernabschlussprüfung gemäß §316 Abs. 2 i. V. m. §319 Abs. 1 HGB, die Prüfung der Rechnungslegung von Kreditinstituten gemäß §340k HGB und von Versicherungsunternehmen gemäß §341k HGB, die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses nach dem PublG¹⁶ sowie die Prüfung des Berichtes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (sog. Abhängigkeitsbericht¹⁷) gemäß §313 AktG.

Neben dieser reinen Prüf(er)tätigkeit üben Wirtschaftsprüfer auch umfangreiche **Treuhandtätigkeiten** aus. Hier sind zum einen die Berater- und Gutachtertätigkeiten zu nennen, die zu den Treuhandtätigkeiten i. w. S. zählen. Beispiele hierfür sind die Beratung und Begutachtung in Steuerangelegenheiten¹⁸, auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Betriebsführung (z. B. Finanzierung, Organisation und Rechnungswesen) sowie – wenn als Nebenleistung des Berufs- oder Tätigkeitsbildes – in rechtlichen Angelegenheiten.¹⁹ Zum anderen haben auch die ursprünglichen Treuhandaufgaben – also die Treuhandtätigkeiten i. e. S. – heute noch erhebliche Bedeutung für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Diese Aufgaben umfassen die

¹⁵ Vgl. bspw. *Lück* (1986), S. 3.

¹⁶ Vgl. hierzu §§6 und 14 PublG.

¹⁷ Siehe hierzu Abschnitt 10.2.3.1.

¹⁸ Nach §3 Nr. 1 StBerG sind Wirtschaftsprüfer zur Steuerberatung befugt.

¹⁹ Vgl. §5 Abs. 1 RDG, Vor Inkrafttreten des RDG und der damit einhergehenden Außerkraftsetzung des deutlich restriktiveren Rechtsberatungsgesetzes (RBerG) am 01.07.2008 durften „Wirtschaftsprüfer gemäß Art. 1 §5 Nr. 2 RBerG [. . . nur] die rechtliche Bearbeitung in Angelegenheiten mit denen sie beruflich befasst [. . . waren], übernehmen, soweit diese Rechtsberatung einerseits mit ihren Aufgaben in unmittelbarem Zusammenhang [. . . stand] und diese Aufgaben andererseits nicht sachgemäß ohne die Rechtsberatung erfüllt werden [. . . konnten] (sog. **Annexberatung**)“, so *Brösel/Olbrich/Rudolf* (2005), S. 1289 (Hervorhebung im Original, hier fett nachempfunden).

gesetzlich oder privatrechtlich geregelten Treuhandschaften wie die treuhänderische Vermögensverwaltung²⁰ sowie die Übernahme von Pfandhalterschaften (d. h., ein Wirtschaftsprüfer übernimmt die Obhut über verpfändete Sach- oder Finanzwerte) u. Ä. Des Weiteren sind laut § 43a Abs. 4 WPO mit dem Beruf des Wirtschaftsprüfers u. a. die Ausübung eines freien Berufs auf dem Gebiet der Technik und des Rechtswesens, die Tätigkeit an wissenschaftlichen Instituten und als Lehrer an Hochschulen sowie eine freie schriftstellerische, wissenschaftliche, künstlerische Tätigkeit und die freie Vortragstätigkeit vereinbar.²¹

Um die durch die Finanzkrise 2008 vermeintlich offengelegten Schwächen der Abschlussprüfung durch eine Qualitätserhöhung zu beseitigen und gleichzeitig das Vertrauen in die Rechnungslegung im Allgemeinen und die Abschlussprüfung im Speziellen zurückzugewinnen, veröffentlichte die Europäische Kommission unter der Leitung von Kommissar *Michel Barnier* am 13.10.2010 ein sog. **Grünbuch** mit dem Titel „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“. Ein erstes konkretes Ziel dieses Grünbuches war, eine Diskussion zu 38 explizit formulierten Fragen in folgenden Themenbereichen zu eröffnen: Rolle des Abschlussprüfers, Überwachung und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften, Beaufsichtigung von Abschlussprüfern, Konstellation des Markts für Abschlussprüfungen, Schaffung eines Binnenmarkts für Prüfungsleistungen, Vereinfachung der Bestimmungen für kleine und mittlere Unternehmen und für kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften sowie internationale Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung weltweit tätiger Prüfungsnetze.

Die aus der anschließenden Konsultation – auf Basis von 688 abgegebenen Stellungnahmen – abgeleiteten Erkenntnisse dienten der Erarbeitung von zahlreichen **Reformvorschlägen**²², die am 30.11.2011 veröffentlicht wurden. Diese fanden Eingang zum einen in einen Vorschlag zur „Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen“ sowie zum anderen in den Vorschlag der „Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse“. Wesentliche hierin zu findende Vorschläge betrafen die Unabhängigkeit und die Berichterstattung des Abschlussprüfers sowie die Thematik des Prüfungsausschusses.²³ Hinsichtlich der Verbesserung der **Unabhängigkeit** der Abschlussprüfer schlug die EU-Kommission bspw. die Einführung einer externen Prüferrotation, die Beschränkung der Übernahme von wichtigen Positionen beim Mandanten (zwei-jährige Abkühlungsperiode)²⁴ sowie ein Verbot der Erbringung von bestimmten Dienstleistungen bei gleichzeitiger Durchführung der Abschlussprüfung vor. Die **Berichterstattung des Abschlussprüfers** sollte durch die Reformbestrebungen im Vergleich zum bisher bestehenden EU-Recht wesentlich erweitert werden. Zu den an-

²⁰ Hierzu zählen die Vermögensanlage, Ausübung von Stimmrechten, mittel- oder unmittelbare Betriebsführung, Testamentsvollstreckung, Nachlassverwaltung sowie Vergleichs- und Konkursverwaltung.

²¹ Diesbezüglich wird auf die Ausführungen im 2. Kapitel verwiesen.

²² Siehe sehr ausführlich zu den einzelnen Reformvorschlägen *Velte/Sepetauz* (2012a), S. 10 f.

²³ Vgl., auch im Folgenden, *Velte/Sepetauz* (2012a), S. 12 ff., sowie *Velte/Sepetauz* (2012b).

²⁴ Demnach soll der Abschlussprüfer frühestens nach zwei Jahren eine wichtige Führungsposition oder eine Mitgliedschaft im Prüfungsausschuss bzw. Aufsichtsrat des von ihm geprüften Unternehmens übernehmen dürfen.

gestrebten Änderungen im Bereich des **Prüfungsausschusses** zählten Erweiterungen des Tätigkeitsprofils sowie der Anforderungsprofile bezüglich der Unabhängigkeit und Finanzexpertise. Demnach sollte der Prüfungsausschuss u. a. die externe Abschlussprüfung sowie die Vollständigkeit und Integrität des Entwurfes des Bestätigungsvermerks überwachen, das Verfahren der Prüferauswahl durchführen und mit einem Zustimmungsvorbehalt bezüglich prüfungsfremder Leistungen ausgestattet werden. Dabei sollte der Prüfungsausschuss mehrheitlich und der Ausschussvorsitzende vom zu prüfenden Unternehmen unabhängig sein. Um die Finanzexpertise des Prüfungsausschusses zu stärken, sollte mindestens ein Mitglied durch Sachverstand in der Abschlussprüfung und mindestens ein weiteres Mitglied durch Sachverstand in der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung ausgewiesen sein.

Nachdem diese Reformvorschläge wiederum in der interessierten Öffentlichkeit diskutiert sowie die diesbezüglichen sog. Trilog-Verhandlungen zwischen der EU-Kommission, dem EU-Parlament und dem Ministerrat im Dezember 2013 abgeschlossen wurden,²⁵ verabschiedete das EU-Parlament am 03.04.2014 (knapp dreieinhalb Jahre nach Veröffentlichung des Grünbuches) die **EU-Reform der Abschlussprüfung**. Mit der Zustimmung des Rats der EU vom 14.04.2014 endete der inhaltliche Teil des Verfahrens. Schließlich wurden am 27.05.2014 die „**Verordnung** (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission“ sowie die „**Richtlinie** 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen“ im Amtsblatt der EU, Ausgabe L 158, verkündet. Die **Verordnung** gilt ab dem 17.06.2016 **direkt** in allen Mitgliedstaaten der EU.²⁶ Die **Richtlinie** muss von den Mitgliedstaaten bis zu diesem Tag in nationales Recht **umgesetzt** werden.

Die weiter oben kurz geschilderten wesentlichen Reformvorschläge wurden dabei weitgehend umgesetzt.²⁷ Bezüglich der angestrebten Änderungen hinsichtlich der auf den **Prüfungsausschuss** muss jedoch bemerkt werden, dass diese zum einen nicht – wie vorgesehen – in die Verordnung, sondern in die Richtlinie aufgenommen wurden. Zum anderen sind die endgültigen – verglichen mit den angestrebten – Regelungen im Hinblick auf die Regelungsschärfe abgemildert worden. Beispielsweise muss nun nur noch ein Mitglied des Prüfungsausschusses über Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen. Ferner soll die Abschlussprüfung (gemäß Wortlaut der Richtlinie) nun vom Prüfungsausschuss nur noch beobachtet und nicht überwacht werden. Darüber hinaus fehlt in den endgültigen Regelungen die ursprünglich vorgesehene Überwachung im Hinblick auf Vollständigkeit und Integrität des Entwurfes des Bestätigungsvermerks.

Im Zuge der EU-Reform der Abschlussprüfung wurde auch der Art. 26 der Abschlussprüferrichtlinie²⁸ überarbeitet. Dieser verlangt von den Mitgliedsstaaten eine Sicherstellung, dass **internationale Prüfungsstandards** (vor allem die „International

²⁵ Vgl., auch im Folgenden, WPK (2014a), S. 4 ff.

²⁶ Mit einer Ausnahme zu Art. 16 Abs. 6 dieser Verordnung, welcher ab 17.06.2017 gilt.

²⁷ Siehe zu einer Gegenüberstellung der Vorschläge und endgültigen Regelungen der EU-Reform der Abschlussprüfung *Naumann/Herkendell* (2014), S. 177.

²⁸ Als Abschlussprüferrichtlinie wird die 8. EU-Rechtlinie, d. h. die Richtlinie 2006/43/EG, bezeichnet.

Standards on Auditing [ISA]“) zur Anwendung kommen.²⁹ In Deutschland ist deren Anwendung – (zumindest) der ins europäische Recht übernommenen ISA – aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) (also zeitlich vor dem o. g. Grünbuch) durch Einführung des § 317 Abs. 5 HGB bereits kodifiziert. Diese **Internationalisierung** wird kritisch beäugt.³⁰ Im Hinblick auf die bestehenden Prüfungsstandards (PS) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) wird ausgeführt, dass es weder notwendig noch sinnvoll ist, die ISA anstelle der IDW PS anzuwenden. Nach Meinung der Kritiker sind selbst die „clarified ISA“³¹ nicht für eine nationale Anwendung in Deutschland geeignet, weil diese

- aufgrund der bereits erfolgten Anpassung der IDW PS an die ISA redundant wären,
- die ISA nicht skalierbar sowie auf kapitalmarktorientierte Unternehmen ausgerichtet sind, was zum einen dazu führt, dass eine entsprechende Jahresabschlussprüfung die Unternehmensgröße und -komplexität nicht berücksichtigen kann und zum anderen den Dokumentationsaufwand bei der Prüfung von nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen erheblich erhöht,
- die Übernahme der ISA mehr Kosten verursachen als Nutzen bringen würde sowie
- die ISA nationale Besonderheiten in den jeweiligen Mitgliedsstaaten nicht in ausreichendem Maße berücksichtigen³².

Im Zuge der fortschreitenden **Internationalisierung der Rechnungslegung** hat die US-amerikanische Berufsbezeichnung „**Certified Public Accountant (CPA)**“³³ an Bedeutung gewonnen.³⁴ Vor diesem Hintergrund wurde im Jahr 2000 der Verein „German CPA Society – Verband der Certified Public Accountants in Deutschland e. V. (GCPAS)“³⁵ mit Sitz in München gegründet. Sofern ein deutscher Bewerber jedoch die Berufsbezeichnung „CPA“ erwerben möchte, muss er sich einem **Prüfungszulassungsverfahren** und einer **Prüfung in den USA** unterziehen.³⁶ Während die Prüfung zentral einheitlich vom „American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)“ gestellt wird, unterscheiden sich die Zulassungsvoraussetzungen in den einzelnen US-Bundesstaaten teilweise erheblich. Als Grundvoraussetzungen sind ein abgeschlossenes wirtschaftswissenschaftliches Hochschulstudium an Universitäten, Fachhochschulen oder Berufsakademien mit einer Mindestzahl an Semesterwochenstunden (nach Empfehlung des AICPA verlangen bisher 40 Bundesstaaten wenig-

²⁹ Dies galt bereits in der alten Fassung des Art. 26 der Abschlussprüferrichtlinie.

³⁰ Vgl., auch im Folgenden, *Olbrich/Weimann* (2011).

³¹ Um eine Verbesserung der Klarheit und Verständlichkeit der ISA zu erreichen und diese dadurch in Europa bedeutsamer zu machen, wurden die ISA im „clarity project“ des IAASB überarbeitet. Siehe Abschnitt 4.3.3 und 6.3.3.

³² Diesen Umstand hat der deutsche Gesetzgeber aufgrund der ebenfalls im Rahmen des BilMoG eingeführten Regelung des § 317 Abs. 6 HGB berücksichtigt. Demnach ist das Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz (BMJV) ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi), zusätzlich zu den bei der Durchführung der Abschlussprüfung nach § 317 Abs. 5 HGB anzuwendenden internationalen Prüfungsstandards weitere Abschlussprüfungsanforderungen oder die Nichtanwendung von Teilen der internationalen Prüfungsstandards vorzuschreiben, wenn dies als notwendig erachtet wird.

³³ Im Unterschied zum „Certified Internal Auditor (CIA)“, ein international orientiertes Zertifikat, handelt es sich beim CPA um eine US-amerikanische Berufsbezeichnung mit Ausstrahlungswirkung aufgrund der Internationalisierung der Rechnungslegung.

³⁴ Vgl. *Brinkmann/Leibfried* (2001), S. 64 ff.

³⁵ Für weitere Informationen siehe <http://www.gcpas.de/>.

³⁶ Vgl., auch im Folgenden, *Brinkmann/Leibfried* (2001), S. 57 ff.

tens 150 Semesterwochenstunden mit einem ausgewogenen Verhältnis der Inhalte bezüglich der Rechnungslegung, der Betriebswirtschaftslehre und der Allgemeinbildung) sowie eine vom jeweiligen US-Bundesstaat festgelegte berufliche Erfahrung nachzuweisen. Weder die Zulassungsvoraussetzungen noch die Prüfungsanforderungen reichen – nicht einmal ansatzweise – an die Anforderungen heran, die an die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ gestellt werden. **Aufgaben der CPA in Deutschland** sind vor allem die Hilfestellung bei der Erstellung internationaler Abschlüsse sowie die damit einhergehende Unterstützung bei der Prüfung derartiger Abschlüsse. Diesbezüglich muss angemerkt werden, dass die Berufsbezeichnung „CPA“ per se in Deutschland nicht dazu ermächtigt, Bestätigungsvermerke unterschreiben zu dürfen.

1.2 Theorien im Hinblick auf das wirtschaftliche Prüfungswesen

Im Laufe der letzten Jahrzehnte wurden zahlreiche Theorien entwickelt, die sich mit dem wirtschaftlichen Prüfungswesen auseinandersetzen und dabei u. a. versuchen, Entscheidungs- oder Erklärungsmodelle für das wirtschaftliche Prüfungswesen zu liefern.

Entscheidungsorientierter Ansatz:³⁷ Im Rahmen des vor allem auf *Loitlsberger*³⁸ basierenden entscheidungsorientierten Ansatzes stellt die „Prüfung“ das **funktionale Erkenntnisobjekt** dar, das „Prüfungsunternehmen“ wird als das **institutionelle Erkenntnisobjekt** angesehen. Im Mittelpunkt der Betrachtungen stehen die „Beschreibung und Analyse von Prüfungsaufgaben, Prüfungsgrundsätzen, Prüfungsplanung und Prüfungsmethoden“³⁹. Ausgehend von den Sach- und den Formalzielen des Wirtschaftsprüfers bzw. der Prüfungsunternehmen werden Modelle zur Lösung von strategisch und operativ ausgerichteten Entscheidungen entwickelt. Hierzu gehören als strategische Entscheidungsprobleme u. a. die Fragen der Unternehmensform (z. B. Einzelpraxis vs. Prüfungsgesellschaft), der Standortwahl, der Unternehmensgröße, des Leistungsprogramms, der Aufbau- und Ablauforganisation sowie der (kollektiven) Willensbildung in Fachfragen und der einheitlichen Durchsetzung von Fachnormen. Zahlreiche operative Entscheidungen sind hingegen im eigentlichen Prozess der Prüfung zu fällen. Diese beziehen sich u. a. auf die Bereiche „Auftragsannahme“, „Prüfungsplanung“, „Prüfungsdurchführung“ und „Urteilsbildung“.

Dieser traditionelle und vor allem im vorigen Jahrhundert⁴⁰ in der Literatur vorherrschende **ganzheitliche anwendungsorientierte Ansatz wird auch im vorliegenden Lehrbuch verfolgt**. Hierbei werden bestimmte sinnvolle Aspekte aus ausgewählten anderen, nachfolgend beschriebenen Ansätzen aufgegriffen, „die analytische Grundlagen vermitteln, Rationalitätskalküle verdeutlichen und [.] auf logische Richtigkeit überprüfbar sind.“⁴¹ Hierzu gehören der kybernetische und der messtheoretische Ansatz.

Sowohl hinsichtlich des funktionalen als auch hinsichtlich des institutionellen Erkenntnisobjekts ist zu berücksichtigen, dass Prüfungen Dienstleistungen und

³⁷ Siehe hierzu u. a. *Freidank* (2012), S. 126.

³⁸ Siehe *Loitlsberger* (1966), S. 36 ff.

³⁹ *Freidank* (2012), S. 126.

⁴⁰ Siehe zu einer aktuelleren Forschungsarbeit nach diesem Ansatz z. B. *Weimann* (2013).

⁴¹ *Ballwieser* (2002), Sp. 1826.

dementsprechend Prüfungsunternehmen Dienstleistungsunternehmen sind. Auf die Erkenntnisobjekte sollten somit die in dem diesbezüglichen Forschungsstrang der Betriebswirtschaftslehre, dem sog. Dienstleistungsmanagement, gewonnenen Erkenntnisse⁴² auf die Prüfungsunternehmen transferiert werden.⁴³ Definitionsansätze für die **Dienstleistung** sind zahlreich.⁴⁴ Da an dieser Stelle das Wesen einer Dienstleistung verdeutlicht und die Abschlussprüfung als eine solche dargestellt werden soll, wird auf jene Definitionsansätze zurückgegriffen, die die konstitutiven Merkmale einer Dienstleistung aufzeigen. Hierzu gehören vor allem:⁴⁵

- **Integrativität und Interaktion:** Dies bedeutet, dass ein externer Produktionsfaktor in den Leistungserstellungsprozess einbezogen werden muss. Im Falle der Prüfung ist dies das zu prüfende Unternehmen, die zu prüfende Buchführung bzw. der zu prüfende Jahresabschluss. Ohne die Mitwirkung der Mitarbeiter des zu prüfenden Unternehmens ist keine Abschlussprüfung möglich. Insofern erfolgt bei der Leistungserstellung des Prüfers eine Interaktion mit dem Unternehmen bzw. den Mitarbeitern des Unternehmens.
- **Immaterialität:** Hiermit wird gewöhnlich die Nichtkörperlichkeit gemeint, die sich z. B. dadurch zeigt, dass die Leistung nicht greifbar ist bzw. dass dies zumindest auf wesentliche Leistungsbestandteile zutrifft. Im Hinblick auf die Abschlussprüfung stellt sich die Frage, was konkret die Leistung ist: also ob dies der Prüfungsprozess oder ob dies vielmehr der Prüfungsbericht bzw. das Testat (Bestätigungsvermerk) ist bzw. ob Letzteres vielmehr den Träger der Dienstleistung darstellt. Diese Diskussion könnte z. B. dahingehend fortgeführt werden, ob „reine“ Dienstleistungen überhaupt auftreten oder welche Leistungskomponente, die materielle oder die immaterielle, im Falle des wirtschaftlichen Prüfungswesens überwiegt. *Freidank* äußert sich hierzu im Hinblick auf die Abschlussprüfung: „Die schriftliche Berichterstattung über das Resultat der Prüfung [...] sowie die Alternativen, einen Bestätigungsvermerk (Testat) zu erteilen, diesen zu erweitern, einzuschränken oder zu versagen [...] [] können als immaterielle Ergebnisse der dienstleistenden Tätigkeit (Prüfung) verstanden werden.“⁴⁶
- **Individualität und Heterogenität:** Jedes Unternehmen und jeder zu prüfende Jahresabschluss ist individuell; eine Individualität des Prüfungsprozesses ergibt sich auch aus den jeweils unterschiedlichen Umfeldbedingungen. Aufgrund der Individualität der in den Leistungserstellungsprozess zu integrierenden Produktionsfaktoren sind z. B. mit der Prüfung verschiedener Jahresabschlüsse unterschiedliche Herausforderungen verbunden, die sich bspw. in verschiedenartigen Bilanzierungsproblemen niederschlagen können. Die bei der Prüfung zu erbringenden Leistungen sind dementsprechend sehr heterogen. Insofern ist der Prüfungsaufwand u. a. abhängig vom „Zustand“ der Rechnungslegung, von der Mitwirkung der Vertreter des Unternehmens und vom Geschäftsmodell des Unternehmens.
- **Nichtlagerbarkeit:** Abschlussprüfungen können nicht „auf Lager“ bzw. vorrätig produziert werden, weil dies einen Jahresabschluss bzw. zumindest eine fortgeschrittene Buchführung und die Mitwirkung des Unternehmens erfordert.

⁴² Siehe z. B. *Fließ* (2009).

⁴³ Siehe z. B. *Grothe* (2005), S. 201 ff.

⁴⁴ Zu einer übersichtlichen Systematisierung und für weitere Quellen wird verwiesen auf *Wittko* (2012), S. 11 ff.

⁴⁵ Siehe zu nachfolgenden Eigenschaften allgemein, ausführlich und m. w. N. *Fließ* (2009), S. 10 ff.

⁴⁶ *Freidank* (2012), S. 174.

Kybernetischer Ansatz:⁴⁷ Dieser Ansatz wird auch als **regelungstheoretischer bzw. systemtheoretischer Ansatz** bezeichnet. Er basiert vor allem auf den Arbeiten von *Sieben/Bretzke* und *Baetge*.⁴⁸ Der kybernetische Ansatz fokussiert auf den Prozess der Prüfung und stellt diesen im Rahmen des **Regelkreismodells** dar, welches die Phasen „Planung“, „Durchführung“ und „Überwachung“ umfasst. Die Überwachung kann dabei als Kontrolle und/oder als Prüfung (bzw. Revision) erfolgen.⁴⁹ Ein solcher Arbeitsablauf stellt im Rahmen dieses Ansatzes ein System dar. Da es sich gewöhnlich um dynamische Systeme handelt, wird zur Beschreibung, zur Erklärung und vor allem zur Gestaltung solcher Systeme auf die Kybernetik, also die Theorie dynamischer Systeme, zurückgegriffen. Der Prozess der Prüfung wird hierbei aus regelungstheoretischer Sicht in verschiedene Teilschritte zerlegt,⁵⁰ um ein zweckmäßiges Prüfungsvorgehen abzuleiten.

Messtheoretischer Ansatz:⁵¹ Dieser Ansatz basiert u. a. auf *Adam*.⁵² Zur Urteilsbildung unterteilt der Prüfer i. S. d. Ansatzes das Prüfungsobjekt in Teilbereiche (z. B. Prüffelder) und nimmt jeweils **Soll-Ist-Vergleiche** vor. Da unterschiedliche Prüfungsziele verfolgt werden können und Prüfungsobjekte der einzelnen Teilbereiche wiederum verschiedenartige Merkmalsausprägungen haben können, müssen unterschiedliche Prüfungshandlungen zur **Bemessung von Abweichungen** herangezogen werden.

Beispiel für unterschiedliche Merkmalsausprägungen

Merkmalsausprägungen können etwa nominalskaliert (wenn z. B. lediglich die Unterscheidung in „ordnungsgemäß“ und „nicht ordnungsgemäß“ möglich ist) bzw. ordinalskaliert (wenn sich die Merkmalsausprägungen einer Rangordnung zuführen lassen) sein.

Die für die einzelnen Prüfungsteilbereiche (Prüffelder) gefällten **Einzelurteile** sind schließlich **zu einem Gesamturteil zu aggregieren**. Hierbei können Probleme auftreten, wenn sich die Einzelurteile auf verschiedene Prüfungsmerkmale (z. B. „ordnungsgemäß“ vs. „nicht ordnungsgemäß“ im Einzelurteil 1 sowie „Höhe der Abweichungen“ im Einzelurteil 2) beziehen bzw. Abhängigkeiten (einseitige Abhängigkeiten) oder sogar Interdependenzen (wechselseitige Abhängigkeiten) bestehen. In Anbetracht der Schwierigkeiten, die in praxi mit der Gesamturteilsbildung verbunden sind, obliegt diese – vor dem Hintergrund einer zumindest gedanklichen Gewichtung der Einzelurteile – weitgehend dem **pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers**.

Verhaltensorientierter Ansatz:⁵³ Bei diesem Ansatz, der auf *Fischer-Winkelmann*⁵⁴ beruht, soll im Hinblick auf die Prüfung – neben dem sozialen Umfeld – das Verhalten des Individuums (des Prüfers bzw. der geprüften Person) oder der Gruppe (des sog. Prüfungsteams oder des geprüften Unternehmens) berücksichtigt werden.

⁴⁷ Siehe als Überblick – auch im Hinblick auf die einschlägige Literatur – *Baetge/Thiele* (2002), *Baetge/Oberdörster* (2007) bzw. *Freidank* (2012), S. 127.

⁴⁸ Siehe z. B. *Sieben/Bretzke* (1973), *Baetge* (1974).

⁴⁹ Siehe ausführlich zu dieser Differenzierung Abschnitt 11.1.1.

⁵⁰ Siehe zu einem solchen Vorgehen ausführlich Abschnitt 11.1.3.

⁵¹ Siehe als Überblick – auch im Hinblick auf die einschlägige Literatur – *von Wysocki* (1992), (2002) und (2007), *Freidank* (2012), S. 128 ff.

⁵² Siehe *Adam* (1959).

⁵³ Siehe als Überblick – auch im Hinblick auf die einschlägige Literatur – *Lenz* (2002), *Freidank* (2012), S. 132 f.

⁵⁴ Siehe *Fischer-Winkelmann* (1975), (1978) und (1992).

„Im Ergebnis beabsichtigt diese Prüfungstheorie, das Verhalten und Handeln von Revisoren und zu prüfenden Individuen durch **empirisch bewährte verhaltenswissenschaftliche Hypothesen** zu beschreiben, zu erklären, zu prognostizieren und zu gestalten.“⁵⁵ Ballwieser äußert sich im Hinblick auf diesen Forschungsstrang: „Um empirisch gehaltvolle, falsifizierbare Gesetzaussagen bemühen sich Vertreter des empirisch-kognitiven und des verhaltensorientierten Ansatzes der Prüfungstheorie [...]. Trotz jahrzehntelangen Forschungsbemühens wurden Gesetzmäßigkeiten kaum gewonnen.“⁵⁶ Selbst wenn dies gelingen würde, müssen empirisch behauptete Phänomene der Bilanzierung und des wirtschaftlichen Prüfungswesens im Einzelfall keineswegs zutreffend sein, insbesondere dann, wenn den Akteuren bzw. den Betroffenen diese Phänomene bekannt sind.



Auf Basis **empirischer Methoden** können Zusammenhänge schließlich lediglich festgestellt, aber weder theoretisch noch ökonomisch begründet werden.

Spieltheoretischer Ansatz:⁵⁷ Im Rahmen der Spieltheorie wird von mindestens zwei Spielern ausgegangen, die gewisse individuelle Ziele verfolgen. Zur Zielerreichung können sie jeweils auf mehrere Strategien zurückgreifen, wobei der Grad der Zielerreichung nicht nur von der gewählten (eigenen) Strategie, sondern auch vom strategischen Vorgehen des Gegners abhängig ist.

Beispiel für eine spieltheoretische Ausgangssituation im wirtschaftlichen Prüfungswesen

Spieler A, der Bilanzierende, könnte auf ein möglichst hohes (oder geringes) Jahresergebnis oder auch auf eine möglichst geringe Fehleraufdeckung zielen. Spieler B, der Prüfer, könnte auf ein möglichst sicheres Prüfungsurteil oder eine größtmögliche Fehleraufdeckung unter den bestehenden Zeit- und Kostenrestriktionen zielen.

Institutionenökonomischer Ansatz:⁵⁸ Mit Aufkommen der **neuen Informationsökonomik** findet der institutionenökonomische Ansatz in der Literatur im Rahmen unterschiedlicher Ausprägungen wachsende Beliebtheit und großen Anklang. Die größte Resonanz in der Literatur findet dabei wohl die sog. **doppelstufige Prinzipal-Agenten-Theorie**, weshalb diese hier am Beispiel der AG ausführlicher dargestellt wird. Als Akteure der AG gelten die Eigentümer (Hauptversammlung bzw. Aktionäre), die Geschäftsleitung (Vorstand) und das Überwachungsorgan „Aufsichtsrat“. Der Abschlussprüfer kommt als weiterer Akteur erst später „ins Spiel“. Unterstellt wird, dass die Akteure einerseits begrenzt rational und andererseits opportunistisch handeln. Folgende **Prämissen** werden dem Modell zugrunde gelegt:

⁵⁵ Freidank (2012), S. 133 (Hervorhebungen im Original).

⁵⁶ Ballwieser (2002), Sp. 1826.

⁵⁷ Hierbei wird auch vom **Behavioral Auditing** gesprochen. Siehe als Überblick – auch im Hinblick auf die einschlägige Literatur – Ewert (2002) und (2007), Freidank (2012), S. 133 ff. Siehe zudem bereits Loitlsberger (1992).

⁵⁸ Siehe hierzu und für nachfolgende Ausführungen Tirole (1986), Velte/Weber (2011), Velte/Weber/Stiglitzbauer (2014), S. 33 ff. Siehe auch Ballwieser (1987), Ewert (1990) und (1993), Herzig/Watrin (1995), S. 781 ff., insbesondere jedoch S. 790 ff., sowie Schildbach (1996). Zu den Grundlagen des Ansatzes siehe z. B. Jensen/Meckling (1976), Elschen (1991), Pfaff/Zweifel (1998).

- Eigentum und Führung des Unternehmens liegen in verschiedenen Händen (**keine Personalunion**).
- Die Akteure zielen auf eine individuelle Nutzenmaximierung, wobei diese **unterschiedliche Interessen** verfolgen.
- Die Informationen sind asymmetrisch verteilt.
- Die Verfolgung von individuellen Interessen führt unter Ausnutzung der asymmetrischen Informationen zu **opportunistischem Verhalten**.

In der AG stellen die Aktionäre als **Prinzipal** (Geschäftsherr/Auftraggeber) Kapital zur Verfügung. Der Vorstand wirkt als **Agent** (Auftragnehmer), der von den Aktionären die Unternehmensleitung delegiert bekommt und schließlich gegenüber den Aktionären berichtspflichtig ist. Im Hinblick auf diese Beziehung werden insofern Interessenkonflikte unterstellt, als der Aktionär nach der langfristigen Gewinnmaximierung strebt und der Vorstand nach einer Maximierung der Differenz zwischen den Zuflüssen aus seiner Tätigkeit⁵⁹ einerseits und dem Arbeitseinsatz (dem sog. Arbeitsleid) andererseits. Neben diesen Interessenkonflikten bestehen Informationsasymmetrien vor und nach „Vertragsabschluss“, wobei diese aus Sicht des Prinzipals im Hinblick auf den/die Agenten wie folgt konkretisiert werden:

- **verborgene Qualitäten** („hidden characteristics“),
- **verborgene Absichten** („hidden intentions“),
- **verborgene Informationen** („hidden informations“) und
- **verborgene Handlungen** („hidden actions“).

Aus den Informationsasymmetrien resultieren vor allem die Gefahr der **Negativauslese** („adverse selection“) und das **moralische Risiko** („moral hazard“). Als Instrumente zur Gegensteuerung kann der Auftraggeber bspw. die Erfolgsbeteiligung – zur Überbrückung der Interessenkonflikte – und/oder die Überwachung wählen.

Während sich das Grundmodell der **einstufigen Prinzipal-Agenten-Theorie** auf das Verhältnis zwischen dem Eigner und der Führung konzentriert, wird beim **doppelstufigen Modell** ein Aufseher („Supervisor“) hinzugezogen, woraus aus einer Prinzipal-Agenten-Beziehung drei Prinzipal-Agenten-Beziehungen werden, wie in **Abbildung 2** ersichtlich wird.

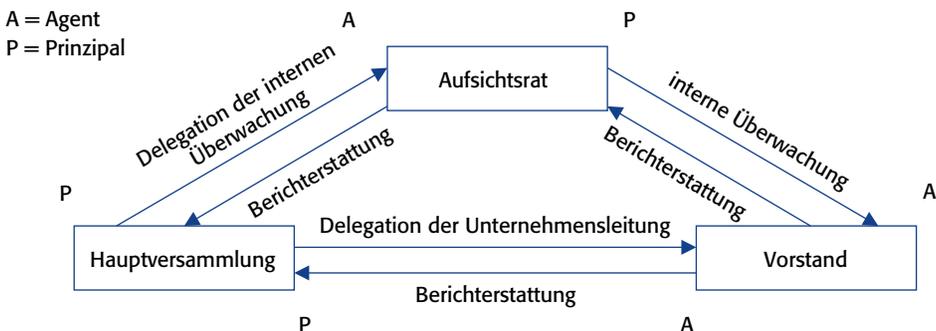


Abbildung 2: Doppelstufige Prinzipal-Agenten-Theorie in der AG⁶⁰

⁵⁹ Neben seinem Einkommen zählen hierzu Macht sowie Konsum am Arbeitsplatz (z. B. Dienstwagen mit Fahrer).

⁶⁰ In enger Anlehnung an *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 34.

In Anbetracht der begrenzten zeitlichen und oftmals auch fachlichen Ressourcen der Aktionäre wird die (interne) Unternehmens(führungs)überwachung auf den Aufsichtsrat delegiert. Vorstand und Aufsichtsrat werden zusammen als **Unternehmensverwaltung** bezeichnet. Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen den Aktionären (der Hauptversammlung) und dem Aufsichtsrat resultiert eine **zweite Prinzipal-Agenten-Beziehung**, wobei die Aktionäre als **Prinzipal** und die Aufsichtsratsmitglieder als **Agent** fungieren.⁶¹ Eine **dritte Prinzipal-Agenten-Beziehung** ergibt sich schließlich zwischen dem Aufsichtsrat (**Prinzipal**) und dem Vorstand (**Agent**). Für alle sich mit der Beauftragung des Aufsichtsrats ergebenden Prinzipal-Agenten-Beziehungen können jedoch grundsätzlich dieselben Problembereiche wie bei der ursprünglichen (und weiterhin bestehenden) Prinzipal-Agenten-Beziehung zwischen Aktionären und Vorstand identifiziert werden.

Da nun der Aufsichtsrat als weiterer Akteur – neben den Aktionären und dem Vorstand – „auftaucht“, besteht zudem die **Gefahr einer Koalitionsbildung** zwischen den beiden (verschiedenen Agenten (Vorstand und Aufsichtsrat) des einzigen Prinzipals (Aktionäre). Eine solche kann z. B. auf Absprachen beruhen, die eine geringere interne Überwachung durch den Aufsichtsrat und einen entsprechend niedrigeren Arbeitseinsatz durch den Vorstand nach sich ziehen. Der doppelstufige Prinzipal-Agenten-Ansatz wird deshalb um den **Abschlussprüfer als weitere Überwachungsinstanz** erweitert.⁶² Dieser gilt – wie **Abbildung 3** offenbart – sowohl als Agent der Hauptversammlung als auch als Agent des Aufsichtsrats und ist somit ein „**Doppelagent**“:

- Aus Sicht der Aktionäre soll der Einsatz des Abschlussprüfers den Vorstand insofern disziplinieren, als dieser (zumindest) zu einer ordnungsgemäßen Erstellung der Rechnungslegungsinstrumente motiviert wird. Die (externe) Abschlussprüfung wird im Rahmen dieser Theorie als sog. **Monitoringinstrument** angesehen, wobei der Abschlussprüfer eine **Torwächterfunktion** (sog. **Gatekeeper-Funktion**) innehaben soll, weil diesem letztlich eine Schlüsselrolle dahingehend zukommt, welche Rechnungslegungsinformationen des Unternehmens (und in welchem Zustand) den „Weg an die Öffentlichkeit“ (und somit auch zu den Aktionären) finden.
- Im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat wird dem Prüfer eine **Gehilfenfunktion**⁶³ zugesprochen, weil dieser den Aufsichtsrat bei der Überwachung des Vorstandes unterstützen soll. Die Berichtspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat unterstreichen diese Funktion.

Werden die Probleme, die im (die Realität stark vereinfachenden) doppelstufigen Prinzipal-Agenten-Ansatz für drei Prinzipal-Agenten-Beziehungen identifiziert wurden, nun „weitergesponnen“, resultieren diese, weil sich die Annahmen des Modells nicht ändern sollten, auch für die beiden „**zusätzlichen**“ **Prinzipal-Agenten-Beziehungen** zwischen Hauptversammlung und Abschlussprüfer sowie zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Dem Doppelagenten werden nicht nur eigene Anreizstrukturen unterstellt, sondern auch der Drang, diese durch verschiedenartiges **unmoralisches Verhalten** auszunutzen bzw. zumindest ausnutzen zu wollen, was

⁶¹ Siehe hierzu u. a. und m. w. N. *Bull* (2014), S. 26 ff.

⁶² Siehe hierzu und weiterführend *Antle* (1982), *Stegemeyer* (2002), *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 35 ff.

⁶³ Siehe hierzu insbesondere *Velte* (2010b).

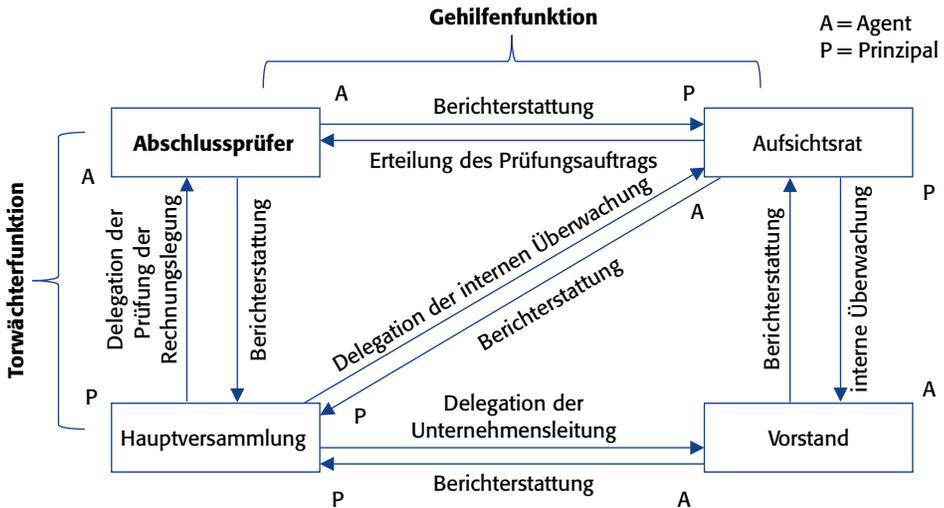


Abbildung 3: Integration des Abschlussprüfers in die doppelstufige Prinzipal-Agenten-Theorie⁶⁴

die Prüfungsqualität beeinflussen würde.⁶⁵ In der Folge werden im Rahmen des um den Abschlussprüfer erweiterten doppelstufigen Prinzipal-Agenten-Ansatzes durch deren Vertreter somit die möglichen Einflüsse auf die Urteilsfähigkeit, die Urteilsbildung und die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers analysiert, die gemeinhin als auf *Leffson*⁶⁶ zurückzuführende **Dreifaltigkeit der Prüfungsqualität** gelten. Die Qualität der Prüfung sollte schließlich tendenziell umso besser sein,

- je besser der Abschlussprüfer qualifiziert ist (**Urteilsfähigkeit**),⁶⁷
- je sachgerechter die Prüfung durchgeführt und das Prüfungsergebnis abgeleitet wird (**Urteilsbildung**)⁶⁸ und
- je unabhängiger der Abschlussprüfer ist (**Urteilsfreiheit**).⁶⁹

Diese **Definition der Prüfungsqualität** nach *Leffson* ist allerdings nicht explizit der hier betrachteten Theorierichtung zuzuordnen, sondern diese ist eine, auf die im Rahmen des um den Abschlussprüfer erweiterten doppelstufigen Prinzipal-Agenten-Ansatzes zurückgegriffen wird. Abstrahierend von der nachfolgenden Kritik am Prinzipal-Agenten-Ansatz stellt die Definition nach *Leffson* einen sinnvollen Definitionsansatz der Prüfungsqualität dar. Die Existenz anderer sinnvoller Definitionsbemühungen zur Prüfungsqualität bzw. weiterer Indikatoren der Prüfungsqualität soll nicht bestritten werden.⁷⁰

⁶⁴ In Anlehnung an *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 36.

⁶⁵ Siehe weiterführend und m. w. N. *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 36 ff.

⁶⁶ Siehe hierzu ausführlich *Leffson* (1988), S. 66 ff. Vgl. auch *Herzig/Watrin* (1995), S. 777 f.

⁶⁷ Urteilsfähigkeit erfordert nach *Leffson* (1988), S. 67, Sachkunde dahingehend, die zu beurteilenden Sachverhalte zu ermitteln sowie die notwendigen Urteilkriterien und Normen heranzuziehen.

⁶⁸ Sachgerechte Urteilsbildung setzt nach *Leffson* (1988), S. 86 f., voraus, dass die Postulate „Vollständigkeit“ (i. S. d. Erfassung aller relevanten Sachverhalte), „Wesentlichkeit“ (i. S. d. möglichen Vernachlässigung unwesentlicher Aspekte) und „Objektivität“ (i. S. d. Willkürfreiheit sowie der logischen und intersubjektiven Nachprüfbarkeit) beachtet werden.

⁶⁹ Nach *Leffson* (1988), S. 67, ist Urteilsfreiheit gegeben, wenn der Prüfer keinen Weisungen anderer Personen folgen muss, er keine Rücksicht auf eigene und fremde Interessen nehmen muss sowie dieser gegenüber dem Prüfungsobjekt unvoreingenommen ist.

⁷⁰ Zu einem Überblick siehe z. B. *Bedard/Johnstone/Smith* (2010), *Martin* (2013).

Der aufmerksame Leser wird bemerkt haben, dass das Menschenbild der Forscher, welche die Prinzipal-Agenten-Theorie entwickelt haben, nicht das Beste zu sein scheint. Den Akteuren des Modells werden vor- und nachvertragliche Manipulationen unterstellt. Unehrlisches, illoyales und berufsschädigendes Verhalten steht im Mittelpunkt dieses theoretischen Ansatzes. Das klassische Bild des ehrbaren Kaufmanns scheint ausgedient zu haben. Die mit der Forschung und Lehre verfolgten Aufgaben im Hinblick auf den **entscheidungsorientierten Ansatz** einerseits und hinsichtlich der **Prinzipal-Agenten-Theorie** andererseits unterscheiden sich wie folgt:⁷¹

- Im Rahmen des entscheidungsorientierten Ansatzes wird die **erstbeste** („first best“) **Lösung** gesucht. Es sollen „Entscheidungsabläufe [...] analysiert und modellgestützte Handlungsempfehlungen an Wirtschaftssubjekte“⁷² aufgezeigt werden. Also z. B.: Was ist – unter Berücksichtigung des engen regulatorischen Korsetts – vor dem Hintergrund des auch durch (ehrliche und loyale) Wirtschaftsprüfer zu beachtenden ökonomischen Prinzips wie zu prüfen?
- Verborgene Qualitäten, Absichten, Informationen und Handlungen sowie eine diesen zugrunde liegende kriminelle Energie führen innerhalb der Prinzipal-Agenten-Theorie dazu, dass nur die **zweitbeste** („second best“) **Lösung** erreichbar ist. Denkbare eigennütziges Verhalten der Agenten (Vorstand, Aufsichtsrat, Abschlussprüfer, ...) führt dazu, dass in das Zentrum von Lehre und Forschung nicht die bestmögliche Prüfung, sondern die bestmögliche Gestaltung der Unternehmensverfassung sowie von Anreiz-, Führungs- und Entlohnungssystemen bzw. die Erklärung von abnormen Verhalten rückt.

Dies soll nicht die Existenzberechtigung einer Forschungsrichtung infrage stellen, die auf eine Weiterentwicklung der Unternehmensverfassung sowie auf eine Verbesserung der Anreiz-, Führungs- und Entlohnungssysteme abstellt. Das dies erforderlich ist, wird nicht zuletzt durch Bilanzskandale deutlich. Allerdings sind diese eher die Ausnahme und nicht die Regel. Entsprechend sollten sich der Fokus der Betriebswirtschaftslehre im Allgemeinen und der Fokus der Theorie des wirtschaftlichen Prüfungswesens im Besonderen nicht so sehr verschieben, dass die damit verbundenen Hauptaufgaben in den Hintergrund rücken. *Hering* spricht im Hinblick auf die zu betrachtende Entwicklung in der Forschung von der **entarteten Betriebswirtschaftslehre**.



„Eine Betriebswirtschaftslehre, die Täuschung und Betrug in den Mittelpunkt sämtlicher Modellierungsansätze stellte, wäre sicherlich entartet, indem sie den unerwünschten, unlauteren oder kriminellen Abweichungsfall zum Normalfall erklärte. Zu einem realistischen Menschenbild gehören aber neben einzelnen eigensüchtigen Regelverletzern immer noch in großer Zahl auch der ehrbare Kaufmann und der pflichtbewusste Angestellte, wie sie übrigens auch in der bewährten externen Rechnungslegung nach dem HGB zugrunde gelegt werden.“⁷³

Die Erkenntnisse aus den spieltheoretischen und institutionenökonomischen Ansätzen der Prüfungstheorie dienen in erster Linie als **Erklärungsmodelle** z. B. für die

⁷¹ Siehe für nachfolgende Ausführungen – jedoch im Hinblick auf das wertorientierte Controlling – *Hering* (2008), S. 42.

⁷² *Döring* (2004), S. 121.

⁷³ *Hering* (2008), S. 42.

Rolle des Wirtschaftsprüfers im System der Unternehmensverfassung,⁷⁴ zur Sicherung der Unabhängigkeit des Prüfers,⁷⁵ zur Signalisierung der Prüfungsqualität⁷⁶ sowie für Marktentwicklungen (z. B. Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften⁷⁷).⁷⁸ Gleichwohl darf die Möglichkeit der in den hier beschriebenen Ansätzen unterstellten kriminellen Energie einzelner Mitarbeiter innerhalb der Abschlussprüfung nicht unberücksichtigt bleiben, dies ist jedoch bereits im entscheidungsorientierten Ansatz denkbar.⁷⁹

Einen weiteren Themenbereich der Prüfungsforschung stellen in diesem Zusammenhang die **Quasi-Renten-Ansätze**⁸⁰ dar, die sich mit der Analyse von Vorteilen des Prüfers im Hinblick auf ein bestehendes Prüfungsmandat und von Nachteilen, die sich aus dem Entzug dieses Mandats ergeben würden, auseinandersetzen. Ausgangspunkt der diesbezüglichen Überlegungen ist die (realistische) Annahme, dass eine Erstprüfung einen höheren Prüfungsaufwand erfordert als eine Folgeprüfung. Schließlich muss der Prüfer bei der Erstprüfung bestimmte notwendige Informationen über das Unternehmen, z. B. über die Geschäftstätigkeit, das Umfeld sowie den Aufbau und die Funktionsfähigkeit des IKS, erst noch umfänglich gewinnen. Der entsprechende Informationsvorsprung bei einem bestehenden Mandat könnte durch den Prüfer schließlich so genutzt werden, dass er die (Folge-)Prüfung zu einem geringeren **Prüfungshonorar** anbietet als ein anderer (neuer) Prüfer. Der Wechsel eines Abschlussprüfers wäre aus Unternehmenssicht also tendenziell mit höheren Kosten verbunden, woraus kein Anreiz zur Prüferrotation resultiert. Dieser besteht auch nicht aus Sicht des Prüfers, denn diesem würden – so die Vertreter dieses Ansatzes – zukünftig sog. Quasi-Renten verloren gehen, weil ein Prüfer bei Folgeprüfungen Honorare verlangen kann, die zwar (knapp) unter denen eines anderen (neuen) Prüfers, aber über den Prüfungskosten liegen. Hierdurch könnte die Unabhängigkeit gefährdet sein, weil ein Prüfer – in Aussicht auf die Quasi-Renten – ein Mandat ungern verlieren möchte und entsprechende Verhaltensweisen gegenüber den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens an den Tag legen könnte.

Die Aussicht auf Quasi-Renten führt zu einem weiteren in diesem Zusammenhang betrachteten Effekt, dem sog. **Low-Balling-Effekt**.⁸¹ Der Abschlussprüfer könnte schließlich geneigt sein, seine Dienstleistung im ersten Jahr unter den Prüfungskosten anzubieten, weil er bei den Folgeprüfungen (hoffentlich) regelmäßig Honorare erwirtschaften kann, die über den Prüfungskosten liegen. Hieraus ergeben sich jedoch mehrere Probleme: Die Abhängigkeit des Abschlussprüfers könnte steigen. Bei einer sehr großen Anzahl von Low-Balling-Mandaten eines Prüfungsunternehmens könnte dieses in wirtschaftliche „Schiefelage“ geraten. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass ein „Low Balling“ die Idee des Quasi-Renten-Modells insofern untergräbt, als der Wechsel des Abschlussprüfers aus Unternehmenssicht nicht mehr mit (sehr

⁷⁴ Siehe etwa *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 33 ff.

⁷⁵ Siehe bereits *Ewert* (1990).

⁷⁶ Siehe etwa *Watkins/Hillison/Morecroft* (2004).

⁷⁷ Siehe etwa *Hachmeister* (2001).

⁷⁸ Vgl. *Ballwieser* (2002), Sp. 1826 f.

⁷⁹ Siehe hierzu ausführlich Abschnitt 12.3.

⁸⁰ So *Ewert* (2007). Zu nachfolgenden Ausführungen siehe *Wolz* (2007), S. 1086 f. Siehe weiterführend z. B. *Simon/Francis* (1988), *Bigus/Zimmermann* (2009).

⁸¹ Vgl. hierzu *Lenz* (1991). Siehe weiterführend *DeAngelo* (1981a), *DeAngelo* (1981b) sowie auch *Velte* (2012).

viel) höheren Kosten verbunden ist und sich entsprechend auch die Quasi-Renten reduzieren. Im Zusammenhang mit (nicht kostendeckenden) Prüfungshonoraren sei an dieser Stelle auf die **Quersubventionierung** verwiesen. Prüfungsmandate werden oftmals als „Türöffner“ für Beratungsleistungen, die den Mandanten mit höheren Margen als die Abschlussprüfung angeboten werden, angesehen.⁸²

Das sog. Low Balling ist jedoch nicht der einzige Effekt des Quasi-Renten-Modells. Die Kenntnis der Quasi-Renten kann auf Mandantenseite die Forderung nach einem Absenken der Prüfungshonorare (sog. **Fee Cutting**) auslösen, weil dieser der Meinung ist, dass eine mehrjährige Prüfung zwischenzeitlich zu Effizienzsteigerungen geführt haben sollte. Von „Fee Cutting“ wird allerdings – und dies in der Literatur überwiegend⁸³ – auch gesprochen, „wenn ein Abschlussprüfer bei einer Erstprüfung seine Leistung unter der Gebühr für eine Folgeprüfung anbietet“⁸⁴. Bei dieser Definition besteht jedoch die Gefahr, dass die Grenzen zum „Low Balling“⁸⁵ verschwimmen.⁸⁶

Verantwortungsorientierter Ansatz (sog. Stewardship-Theorie):⁸⁷ Die oben dargestellte Kritik an der Prinzipal-Agenten-Theorie greift dieser Ansatz insofern auf, als unehrliches und illoyales Verhalten von Individuen vernachlässigt wird. Stattdessen wird im Hinblick auf die Akteure der Unternehmensverwaltung (Vorstand und Aufsichtsrat) unterstellt, dass mit steigender Bedürfnisbefriedigung finanzielle Motive in den Hintergrund treten.⁸⁸ Die Akteure der Unternehmensverwaltung streben somit vielmehr – auf einer (sehr) hohen Ebene der **Maslowschen Bedürfnispyramide** – nach einer Erhöhung von Reputation, nach Vertrauen und nach Selbstverwirklichung. Hiermit ist im Hinblick auf das Handeln der Akteure ein hohes **Verantwortungsbewusstsein** verbunden, wo auch die Bezeichnung des Ansatzes herrührt. Zielkonflikte zwischen der Unternehmensverwaltung und den Eignern bestehen annahmegemäß nicht. Das Verhältnis der Akteure innerhalb der Unternehmensverwaltung ist teamorientiert, wobei der **Aufsichtsrat als Beratungsorgan**⁸⁹ des Vorstandes und weniger als dessen Überwachungsorgan gesehen wird. Das berufsethische Verhalten hat – auch für Abschlussprüfer – einen hohen Stellenwert innerhalb dieser Theorie. Die wesentlichen Eigenschaften der Prinzipal-Agenten-Theorie und des verantwortungsorientierten Ansatzes werden in **Tabelle 1** gegenübergestellt.

⁸² Siehe zur diesbezüglichen Unabhängigkeitsdiskussion z. B. *Ostrowski/Söder* (1999), *Meuwissen/Quick* (2009), *Quick/Sattler* (2011).

⁸³ Siehe den Überblick bei *Velte* (2012), S. 291.

⁸⁴ *Wild* (2010), S. 514.

⁸⁵ So definiert *Wild* (2010), S. 515, wie folgt: „Low Balling liegt vor, wenn der Wirtschaftsprüfer im Wettbewerb um ein Prüfungsmandat auf dem Markt für Erstprüfungen die Abschlussprüfung unter den eigenen Kosten anbietet.“

⁸⁶ Siehe *Wagenhofer/Ewert* (2007), S. 525 ff.

⁸⁷ Vgl. hierzu und für nachfolgende Ausführungen *Velte* (2010a), *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 40 ff., dort basierend u. a. auf *Donaldson/Davis* (1991) und *Davis/Schoorman/Donaldson* (1997). Siehe auch *Freidank* (2012), S. 136 f.

⁸⁸ Vgl. hierzu die Bedürfnispyramide z. B. in *Wöhe/Döring* (2013), S. 138, basierend auf *Maslow* (1943).

⁸⁹ Vgl. *Donaldson/Davis* (1991), S. 51 f.

Kriterium	Prinzipal-Agenten-Theorie	verantwortungsorientierter Ansatz
Motive der Unternehmensverwaltung	überwiegend finanziell (materialistisch; extrinsisch)	überwiegend nichtfinanziell (idealistisch; intrinsisch)
Hauptziel der Unternehmensverwaltung	(persönliches Einkommen ./ Arbeitsleid) → max!	Erhöhung von Reputation, Vertrauen und Verantwortung
Verhältnis der Ziele der Unternehmensleitung zu den Interessen der Eigner	Zielkonflikt	Zielkonformität
Form der Zusammenarbeit	Individualismus	Kollektivgedanke („Teamorientierung“)
Philosophie der Verwaltungsorgane	überwachungsorientiert; abgrenzend	beratungsorientiert; integrierend
Ausgestaltung der Unternehmensverfassung	vordergründig institutionelle Überwachungsmaßnahmen (z. B. Aufsichtsrat)	vordergründig vertrauensbildende Maßnahmen gegenüber den Anspruchsgruppen
Werte und Berufsethik	geringe Bedeutung	hohe Bedeutung

Tabelle 1: Vergleich zwischen der Prinzipal-Agenten-Theorie und dem verantwortungsorientierten Ansatz⁹⁰

Der verantwortungsorientierte Ansatz kommt dem Bild eines ehrbaren Kaufmanns näher als die Prinzipal-Agenten-Theorie. Nur stellt sich die Frage nach der Rolle des Abschlussprüfers in einer Theoriewelt, in der – wie im verantwortungsorientierten Ansatz – Überwachung als kontraproduktiv erachtet wird. Im verantwortungsorientierten Ansatz wird zwischen Abschlussprüfer⁹¹ und Aufsichtsrat ein **wechselseitiges Informationsaustauschverhältnis** unterstellt. Vor diesem Hintergrund agiert der Abschlussprüfer nicht nur gegenüber dem Aufsichtsrat als Berater, sondern auch der Aufsichtsrat soll den Abschlussprüfer bei seiner Tätigkeit unterstützen. Der Abschlussprüfer mutiert beim verantwortungsorientierten Ansatz zum **Gehilfen des Aufsichtsrats**. Im Rahmen dieser Funktion könnte er u. a. dafür Sorge tragen, Vorschläge zur Verbesserung der Rechnungslegungssysteme des Unternehmens zu unterbreiten sowie dass das Unternehmen durch ihn auf Buchungs- und andere Fehler hingewiesen wird. Dieser Ansatz kann – nicht nur, weil er die Kerntätigkeit des Abschlussprüfers, die Prüfung (als Teilbereich der Überwachung) negiert, – jedoch insgesamt bestenfalls als Erklärungsansatz, z. B. für bestimmte Entwicklungen in den (gesetzlichen) Normierungen zur Unternehmensverfassung, dienen.⁹²

⁹⁰ In Anlehnung an *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 41.

⁹¹ Zur Funktion des Abschlussprüfers im verantwortungsorientierten Ansatz siehe *Freidank* (2012), S. 137, *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 43 f.

⁹² Siehe für Beispiele *Velte/Weber/Stiglbauer* (2014), S. 42 ff.

Kernaussagen

- Um die **Führungsaufgabe der internen Überwachung** eines Unternehmens sinnvoll wahrzunehmen, wurden in vielen Unternehmen eigene Überwachungsabteilungen geschaffen. Im Zuge dessen bildete sich der (in Deutschland gesetzlich nicht kodifizierte) Beruf des Innenrevisors heraus.
- Die **interne Revision** eines Unternehmens bzw. eines Konzerns (auch Innenrevision genannt) befasst sich vor allem mit finanz- und rechnungswesenbezogenen, organisationsbezogenen, führungskräftebezogenen sowie umwelt- und sicherheitsrechtlichen bzw. normenorientierten Prüfungen im Hinblick auf das in Rede stehende Unternehmen bzw. die entsprechenden Konzernunternehmen. Außerdem wird sie zu Unterstützungs-, Beratungs- und Begutachtungsaufgaben herangezogen.
- Das heutige wirtschaftliche Prüfungswesen entstand zum einen aus dem Beruf des vereidigten **Bücherrevisors** und zum anderen aus dem Tätigkeitsbereich von **Treuhandgesellschaften**.
- Im wirtschaftlichen Prüfungswesen sind in Deutschland **zwei nicht identische Berufsstände** tätig. Hierbei handelt es sich um die vereidigten Buchprüfer (und die damit verbundenen Buchprüfungsgesellschaften) sowie die Wirtschaftsprüfer (und die damit verbundenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften).
- **Vereidigten Buchprüfern** fällt insbesondere die Aufgabe zu, die gesetzliche Abschlussprüfung von mittelgroßen GmbH (entsprechend den Größenklassen des §267 Abs.2 HGB) und ebensolchen Personenhandelsgesellschaften i. S. d. §264a HGB nach §316 Abs.1 Satz 1 HGB durchzuführen.
- Die Hauptaufgabe der **Wirtschaftsprüfer** besteht darin, gesetzlich vorgeschriebene und gesetzlich vorgesehene sowie vertraglich vereinbarte bzw. freiwillige betriebswirtschaftliche Prüfungen durchzuführen und über das Ergebnis Beurteilungen in Form von Bestätigungsvermerken und/oder Prüfungsberichten anzufertigen.
- Als **theoretische Strömungsrichtungen** des wirtschaftlichen Prüfungswesens gelten der entscheidungsorientierte, der kybernetische, der messtheoretische, der verhaltensorientierte, der spieltheoretische, der institutionenökonomische sowie der verantwortungsorientierte Ansatz.

Vertiefende und weiterführende Literatur

- Amling, T./Bantleon, U.* (2007): Handbuch der Internen Revision, Berlin.
- Bömelburg, P.* (2012): Die Reformvorschläge der EU-Kommission zur Abschlussprüfung aus Sicht einer deutschen international tätigen Prüfungsgesellschaft, in: *StuB*, 14. Jg., S. 183–186.
- Brinkmann, R./Leibfried, P.* (2001): Der Berufsstand der US-amerikanischen Certified Public Accountants und dessen zunehmende Bedeutung in Deutschland, in: *KoR*, 1. Jg., S. 55–70.
- Eberle, R./Schmitz, D.* (2012): Grünbuch der EU zur Abschlussprüfung: alter Wein in neuen Schläuchen? – Vergleichende Analyse der Bestimmungen des EU-Grünbuchs mit dem Sarbanes-Oxley Act unter besonderer Berücksichtigung von industrieökonomischen Aspekten, in: *Meyer, C./Pfaff, D.* (Hrsg.), *Finanz- und Rechnungswesen – Jahrbuch 2012*, Zürich, S. 201–233.
- Fließ, S.* (2009): *Dienstleistungsmanagement*, Wiesbaden.
- Freidank, C.-C.* (2012): *Unternehmensüberwachung*, München, S. 51–57, S. 124–137 und S. 208–224.

- Freidank, C.-C./Peemöller, V. H.* (Hrsg.) (2011): Kompendium der Internen Revision, Berlin.
- Hakelmacher, S.* (2010): Das Grünbuch – Blaues Wunder oder rotes Tuch?, in: *StuB*, 12. Jg., S. 866–871.
- Hakelmacher, S.* (2011): Sind die Wirtschaftsprüfer noch zu retten?, in: *WPg*, 64. Jg., S. 201–208.
- Hofmann, R.* (1990): Prüforgane in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland sowie sich wandelnde Zuständigkeit der Internal Auditors in den Vereinigten Staaten im Zusammenhang mit der externen Berichterstattung der Unternehmen, in: *ZIR*, 25. Jg., S. 98–109.
- IDW* (2012): *WP-Handbuch 2012*, Band I, 14. Aufl., Düsseldorf, Abschnitt A, S. 1–10.
- Löffelholz, S.* (2014a): Der Wirtschaftsprüfer: Berufsbild und Berufsausübung, in: *Löffelholz, S./Hüsch, A. R./Ernst-Auch, U.* (Hrsg.), *Berufs- und Karriere-Planer Steuerberater Wirtschaftsprüfer*, 4. Aufl., Wiesbaden, S. 75–91.
- Naumann, K.-P./Herkendell, A.* (2014): Regulierung der Abschlussprüfung, in: *WPg*, 67. Jg., S. 177–181.
- Olbrich, M./Weimann, M.* (2011): Wider die Substitution der IDW-Prüfungsstandards durch die International Standards on Auditing, in: *BFuP*, 63. Jg., S. 180–197.
- Peemöller, V. H./Kregel, J.* (2014): *Grundlagen der Internen Revision*, 2. Aufl., Berlin.
- Pothmann, U.* (2013): *Wirtschaftsprüfung im Nationalsozialismus*, Essen.
- Velte, P./Sepetauz, K.* (2010): Das Grünbuch der EU-Kommission zur Abschlussprüfung aus prüfungstheoretischer Sicht. Fluch oder Segen?, in: *StuB*, 12. Jg., S. 843–849.
- Velte, P./Sepetauz, K.* (2012a): Die Reformvorschläge der EU-Kommission vom 30.11.2011 zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: *StuB*, 14. Jg., S. 9–15.
- Velte, P./Sepetauz, K.* (2012b): Die Reformvorschläge der EU-Kommission vom 30.11.2011 zum Prüfungsausschuss und zur Berichterstattung des Abschlussprüfers, in: *StuB*, 14. Jg., S. 58–66.
- Velte, P./Weber, S. C./Stiglbauer, M.* (2014): *Reform der Abschlussprüfung*, 2. Aufl., Herne.
- WPK* (2014a): EU-Parlament und EU-Rat beschließen Reform der Abschlussprüfung, in: *WPK Magazin*, o. Jg., S. 4–8.
- von Wysocki, K.* (1982): Wirtschaftsprüfung und Wirtschaftsprüfungswesen, in: *Albers, W. et al.* (Hrsg.), *Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft*, Band 9, Stuttgart et al., S. 206–238.