

de Gruyter Lehrbuch
Egner · Betriebswirtschaftliche
Prüfungslehre

Henning Egner

Betriebs- wirtschaftliche Prüfungslehre

Eine Einführung



Walter de Gruyter · Berlin · New York · 1980

Dr. Henning Egner

Professor für Betriebswirtschaftslehre an der Freien Universität Berlin

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Egner, Henning:

Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre : e. Einf. / Henning Egner. – Berlin, New York : de Gruyter, 1980

(De-Gruyter-Lehrbuch)

ISBN 3-11-007419-2

© Copyright 1979 by Walter de Gruyter & Co., vormals G. J. Göschen'sche Verlagshandlung J. Guttentag, Verlagsbuchhandlung, Georg Reimer, Karl J. Trübner, Veit & Comp., Berlin. Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Photokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Satz und Druck: Georg Wagner, Nördlingen. – Bindearbeiten: Wübben & Co., Berlin. – Printed in Germany

Vorwort

Dieses Buch richtet sich vor allem an Studenten von Universitäten, Fachhochschulen und Akademien, die sich einem Fachgebiet zuwenden, das üblicherweise als „Revisions- und Treuhandwesen“, „betriebswirtschaftliches Prüfungswesen“ oder auch kurz als „Wirtschaftsprüfung“ bezeichnet wird. Das Buch richtet sich aber nicht zuletzt auch an alle Personen in Unternehmen und Verwaltungen, die in irgendeiner Weise mit betriebswirtschaftlichen Prüfungen in Berührung kommen und ihre Kenntnisse unter Berücksichtigung der zuständigen Fachwissenschaft vertiefen und erweitern wollen.

Betriebswirtschaftliche Prüfungen sind aus dem heutigen Wirtschaftsleben nicht mehr wegzudenken. Sie sind ein sehr bedeutsames Instrument in der Hand des Staates zur Verfolgung rechts-, wirtschafts- und gesellschaftspolitischer Ziele. Sie sind ein gleichermaßen bedeutsames Instrument in der Hand von Firmen- oder Konzernleitungen, das es ermöglicht, der immer komplizierter werdenden Steuerungsprobleme in stark verzweigten Unternehmen Herr zu werden.

Das Fach, das sich mit diesen betriebswirtschaftlichen Prüfungen befaßt, und für das ich die Bezeichnung „betriebswirtschaftliche Prüfungslehre“ am treffendsten finde, zeichnet sich in seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand durch drei Dinge aus:

- durch sein Theorie-Defizit: Es gibt zwar eine große Zahl von Theorie-Entwürfen. Aber nur sehr wenige dieser Entwürfe sind einigermaßen ausgearbeitet, und nach meiner Meinung kann keiner den Anspruch erheben, die Wirklichkeit des Prüfungsgeschehens auch nur annähernd zu erklären;
- durch seine starke Prägung durch rechtliche Vorschriften: Juristische Normen, von denen ein großer Teil im Aktiengesetz und in der Wirtschaftsprüferordnung, der Rest aber in vielen anderen Gesetzen enthalten ist, regeln einerseits die Prüfungsdurchführung, enthalten andererseits die Maßstäbe, nach denen die sog. Prüfungsobjekte beurteilt werden. Probleme der Auslegung juristischer Vorschriften haben daher in Lehre und Literatur eine sehr große (manchmal meine ich: zu große) Beachtung erfahren;
- durch eine große Vielfalt von in der Praxis vorkommenden Prüfungen: Nicht nur die Anzahl der Prüfungsarten (man kann rund 100 Prüfungsarten unterscheiden), sondern die großen Unterschiede in Prüfungsziel und Prüfungsdurchführung machen die Beschäftigung mit der Prüfungslehre so schwierig.

Aus den Bedürfnissen der eben genannten Benutzer des Buchs und aus den skizzierten Besonderheiten des Fachs ergeben sich nun Folgerungen für Darstellungsweise und Inhalt des Buchs.

Zuerst: Ich habe mich bemüht, ein Buch zu schreiben, das auch für Menschen, die mit betriebswirtschaftlich-wissenschaftlichen Darstellungen noch wenig vertraut sind, lesbar ist. Sehr viel Raum habe ich darauf verwendet, Einflüsse auf Prüfungen und diejenigen Probleme zu besprechen, die in der bislang vorliegenden Prüfungsliteratur nicht oder nur am Rande behandelt werden: die Tatsache nämlich, daß Prüfungen von Menschen durchgeführt werden. In den verbreiteten Lehrbüchern des Fachs (Leffson: Wirtschaftsprüfung; Loitsberger: Treuhandwesen; v. Wysocki: Prüfungsordnungen, Grundlagen¹) hat der Mensch als Prüfer eine sehr untergeordnete (fast nur instrumentale) Stellung. Es wird dargelegt, was Prüfer tun sollen und was sie aufgrund gesetzlicher Vorschriften tun müssen. Es wird aber nicht gefragt, welche Zusammenhänge zwischen Prüferpersönlichkeit, den in Prüfergruppen ablaufenden sozialen Prozessen und den zwischen Prüfern und geprüften Personen vorhandenen Beziehungen und dem Ablauf von Prüfungen bestehen können. Genau hier liegt der Schwerpunkt dieses Buchs.

Angesichts der großen Zahl von Prüfungsarten hilft nur eine „Arbeitsteilung“: In diesem Buch wird nur das behandelt, was nach meiner Meinung allen Prüfungen gemeinsam ist (allgemeine Prüfungslehre). Über die Besonderheiten einzelner Prüfungsarten (besondere Prüfungslehren) informiert den Leser die jeweils angegebene weiterführende Literatur. Eine derartige Beschränkung ist notwendig. Das Buch würde andernfalls sehr umfangreich und unhandlich, – oder die Behandlung aller Teilgebiete sehr oberflächlich. Bei der Darstellung der rechtlichen Vorschriften (sie betreffen vor allem den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer und die Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen) habe ich mich um Kürze bemüht. Die relativ wenigen als wichtig erachteten Vorschriften werden dann allerdings kritisiert und es wird nach den Problemen ihrer Umsetzung in die Praxis gefragt. Einzelheiten können in wenigen Handbüchern, auf die verwiesen wird, nachgeschlagen werden.

Das Buch ist in vier Teile gegliedert. In einem einleitenden Teil wird gefragt, was man eigentlich sinnvollerweise unter Prüfungen verstehen kann, warum Prüfungen durchgeführt werden und welches die in der Praxis häufigsten Prüfungen sind. Das zweite Kapitel bietet eine Darstellung und Erklärung der wichtigsten, bei allen Prüfungen vorzunehmenden Entscheidungen und Handlungen. Dabei wird von einem Grundmodell menschlichen Verhaltens

¹ Im Text wird neben dem Namen des Autors nur ein Kurztitel angegeben, wenn mehrere Werke des Autors verwendet werden. Ansonsten reicht der Name des Autors aus, um das betreffende Werk im Literaturverzeichnis zu finden.

ausgegangen und werden die Einflüsse aufgezeigt, die von unterschiedlichen menschlichen Persönlichkeiten und ihrem unterschiedlichen Befinden auf die Prüfungsdurchführung, insbesondere auf die vorbereitenden Entscheidungen und auf das schließlich formulierte Prüfungsurteil ausstrahlen.

Das dritte Kapitel schließlich behandelt die Prüfungsorgane (d. h. diejenigen Institutionen, die Prüfungsurteile erarbeiten) und vor allem Probleme der beiden in der Praxis am weitesten verbreiteten Prüfungsorgane, der Wirtschaftsprüfer-Unternehmen und der Abteilungen für Interne Revision von Unternehmen. Dabei wird besonders auf die Einflüsse geachtet, die von unterschiedlichen Situationen in Prüfungsorganen auf die Prüfungsdurchführung ausgehen können.

Dieses Buch hätte ohne die Hilfe der anderen Mitglieder der Fachrichtung Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen an der Freien Universität Berlin kaum entstehen können. Den Herren Dipl.-Kfm. Manfred Buchner, Dipl.-Kfm. Franz Heistermann, Ass. Prof. Dr. Gernot Moegelin und Dipl.-Kfm. Karl Moog danke ich für ihre vielen Anregungen und ihre ständige Bereitschaft zu Diskussion und Kritik. Frau Susanne Buchholz danke ich für ihre große Einsatzbereitschaft beim Schreiben der verschiedenen Fassungen des Manuskripts.

Berlin, Dezember 1979

Henning Egner

Inhalt

1. Einführende Überlegungen	15
1.1 Die Überwachung als Grundfunktion der Unternehmensleitung	15
1.2 Was verstehen wir unter „Prüfungen“?	17
1.3 Warum bilden wir eine „allgemeine“ Prüfungslehre?	19
1.4 Notwendigkeit, Aufgaben und Arten von Prüfungen	20
1.4.1 Die Notwendigkeit von Prüfungen (Beispiele)	20
1.4.2 Arten von Prüfungen	23
2. Der Prüfungsprozeß	29
2.1 Urteil und Urteilsbildung	29
2.1.1 Die logische Struktur eines Urteils	29
2.1.2 Das Urteil als Ergebnis einer Überzeugungsbildung	33
2.1.3 Die Dimensionen des Prüfungsprozesses	38
2.2 Die Zeitdimension	42
2.2.1 Der Prüfungsauftrag	42
2.2.2 Prüfungsplanung und -vorbereitung	43
2.2.3 Die Prüfungsdurchführung	47
2.2.4 Die Berichterstattung	48
2.2.5 Die Einflußfaktoren auf die zeitliche Ausdehnung	48
2.3 Die Basisdimensionen	51
2.3.1 Grundannahmen über menschliches Verhalten	52
2.3.2 Die Zielebene	58
2.3.2.1 Individuelle Ziele	58
2.3.2.2 Überindividuelle Ziele	61
2.3.2.2.1 Ziele des Prüfungsorgans	61
2.3.2.2.2 Ziele des Auftraggebers	68
2.3.3 Die Normebene	70
2.3.3.1 Aufgaben und Arten von Normen	70
2.3.3.2 Überlegungen zur Verhaltenswirksamkeit von Normen	75
2.3.3.2.1 Sachlicher Inhalt von Normen und Verhaltenswirksamkeit	75
2.3.3.2.2 Sprachliche Formulierung von Normen und Verhaltenswirksamkeit	77
2.3.3.2.3 Wahrscheinlichkeit von Sanktionen bzw. Gratifikationen	78
2.3.3.3 Normen über die Prüfungsdurchführung	81
2.3.3.4 Normen über die Erstellung der Prüfungsobjekte	84

2.4.2.9.3	Der Schwellenwert des Überzeugungs- grades	170
2.4.3	Die Ebene der Annahme-Entscheidungen	174
2.4.3.1	Die Festlegung der relevanten Merkmale	174
2.4.3.2	Die Festlegung der Sollausprägung der Merkmale	177
2.4.3.3	Die Messung der Merkmalsausprägungen des Prü- fungsobjektes	180
2.4.3.4	Die Ermittlung von Abweichungen	180
2.4.3.5	Die Gewichtung der Abweichungen und Ent- scheidung über Annahme bzw. Ablehnung	183
2.4.4	Die Ebene der Handlungen	188
2.4.4.1	Die Beschaffung von Informationen	189
2.4.4.2	Die Aufbereitung von Informationen	193
2.4.4.3	Die Formulierung der Prüfungsdokumentation und der Prüfungsergebnisse	194
3.	Prüfungsorgane	199
3.1	Überblick	199
3.2	Externe Prüfungsorgane	199
3.2.1	Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer	200
3.2.1.1	Der Wirtschaftsprüfer als Träger öffentlicher Auf- gaben	201
3.2.1.2	Der Zugang zum Berufsstand	202
3.2.1.2.1	Die persönliche Eignung	202
3.2.1.2.2	Die fachliche Eignung	203
3.2.1.3	Die Berufsgrundsätze der WP	209
3.2.1.3.1	Der Berufsgrundsatz der Unbefangen- heit und Unabhängigkeit	210
3.2.1.3.2	Der Berufsgrundsatz der Eigenverant- wortlichkeit	226
3.2.1.3.3	Der Berufsgrundsatz der Gewissenhaf- tigkeit	229
3.2.1.3.4	Der Berufsgrundsatz der Verschwiegen- heit	231
3.2.1.3.5	Der Berufsgrundsatz der Unparteilich- keit	232
3.2.1.3.6	Sonstige Berufsgrundsätze	232
3.2.1.4	Die Berufsaufsicht	233
3.2.1.5	Unternehmenspolitische Probleme der WP-Un- ternehmung	238
3.2.1.5.1	Das Problem der Wahl der Gestaltungs- form	238

3.2.1.5.2	Das Problem der Saisonabhängigkeit der Beschäftigung	253
3.2.1.5.3	Die Ertrags- und Aufwandssituation von WP-Unternehmen	259
3.2.1.5.4	Die Wettbewerbssituation und die Marktanteile der einzelnen Erscheinungsformen	268
3.2.2	Prüfungsverbände	276
3.2.2.1	Prüfungsverbände im genossenschaftlichen Bereich	276
3.2.2.2	Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände	277
3.3	Interne Prüfungsorgane	277
3.3.1	Die wachsende Notwendigkeit der Internen Revision	277
3.3.2	Aufgaben von Revisionsabteilungen	278
3.3.3	Das Problem der Prozeßunabhängigkeit und der Aufgabenbereich der Revisionsabteilung	282
3.3.4	Die organisatorische Einordnung der Revisionsabteilung in die Unternehmung	285
3.3.4.1	Die Art der zu schaffenden Stelle	285
3.3.4.2	Die Unterstellung der Revisionsabteilung	287
3.3.5	Die Zusammenarbeit der Revisionsabteilung mit anderen Stellen	288
3.3.5.1	Die Einbeziehung der Abteilung in den betrieblichen Informationsfluß	289
3.3.5.2	Das Verhältnis zur Organisationsabteilung	289
3.3.5.3	Das Verhältnis zu externen Jahresabschlußprüfern	291
3.4	Die interne Organisation von Prüfungsorganen	294
3.4.1	Die Möglichkeiten der Arbeitsteilung in Prüfungsorganen	294
3.4.2	Möglichkeiten der Organisation des Innendienstes	295
3.4.3	Möglichkeiten der Organisation des Außendienstes	296
3.4.4	Zentralisation oder Dezentralisation von Prüfungsorganen	298
	Literaturverzeichnis	302
	Stichwortverzeichnis	313

Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AO	Abgabenordnung
BB	Der Betriebsberater
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
DB	Der Betrieb
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EStG	Einkommensteuergesetz
FAMA	Fachausschuß moderne Abrechnungssysteme
FG	Fachgutachten
GenG	Genossenschaftsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg	Herausgeber (herausgegeben)
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
JA	Jahresabschluß
JoA	Journal of Accountancy
KA	Konzernabschluß
KWG	Kreditwesengesetz
LG	Landgericht
OLG	Oberlandesgericht
TKA	Teilkonzernabschluß
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZIR	Zeitschrift Interne Revision

1. Einführende Überlegungen

Lernziele

Nach dem Lesen dieses einführenden Kapitels soll der Leser

- über die Bedeutung der Überwachung als Bestandteil der Aufgaben der Unternehmensleitung nachgedacht haben,
- eine Vorstellung davon haben, was normalerweise unter „Prüfung“ verstanden wird,
- die im Fach üblich gewordene Arbeitsteilung zwischen „allgemeiner“ Prüfungslehre und „speziellen“ Prüfungslehren kennen
- und einen Überblick über die wichtigsten in der Praxis vorkommenden Prüfungen haben.

1.1 Die Überwachung als Grundfunktion der Unternehmensleitung

Die in einer Unternehmung² ablaufenden Tätigkeiten kann man im ersten Anlauf etwa in der folgenden Weise systematisieren:

Finanzieren – Beschaffen – Produzieren – Absetzen – Abrechnen.³

Diese sehr anschauliche Systematik hat allerdings den Nachteil, die Wirklichkeit unvollständig wiederzugeben. Denn bevor z. B. beschafft und produziert werden kann, muß zunächst einmal entschieden werden, was im einzelnen beschafft und produziert werden soll, kurz: es muß eine Planung erfolgen. Außerdem muß festgelegt werden, auf welche Weise die einzelnen Beschaffungs- und Produktionsvorgänge ablaufen sollen, und durch welche Personen oder Stellen sie durchgeführt werden sollen. Es muß also organisiert werden. Bei einer anderen Betrachtungsweise der gleichen betrieblichen Arbeiten, die den Steuerungscharakter hervorhebt, können wir also die Tätigkeiten Planen, Organisieren und Ausführen unterscheiden. Planen und Organisieren sind somit Tätigkeiten, die gleichsam über der Ausführung

² Prüfungen werden natürlich auch in Organisationen durchgeführt, die man nicht als „Unternehmung“ bezeichnen würde, z. B. in Krankenhäusern, bei freiberuflich Tätigen. Da die meisten Prüfungen aber in Unternehmen stattfinden, spreche ich hier nur von Unternehmen.

³ Die gewählte Reihenfolge ist nicht mit einer Zeitfolge zu verwechseln. Es ist klar, daß diese Tätigkeiten ständig und gleichzeitig ablaufen.

liegen, die sie regeln und steuern, um auf diese Weise eine möglichst gute Erreichung der der Unternehmung gesetzten Ziele zu gewährleisten. Diese Tätigkeiten werden häufig als „Funktionen der Unternehmensleitung“ bezeichnet.

Allerdings ist die Tätigkeit der Unternehmensleitung mit diesen beiden Funktionen nicht erschöpfend beschrieben. Als dritte – gleich wichtige – Tätigkeit kommt die Überwachung hinzu. Warum?

Für die Behauptung, Überwachung sei von gleicher Bedeutung wie Planung und Organisation, können wir mehrere Gründe aufzählen.

- 1) Überwachung ist die unabdingbare Voraussetzung für jede Planung: Die beste Planung nützt nichts, wenn man nicht nach dem Vollzug feststellen kann, ob die geplanten Ergebnisse erreicht wurden, und wenn man nicht versuchen kann, Gründe für etwaige Abweichungen zwischen Soll und Ist herauszufinden. Ohne Planung aber „sind und waren die wirtschaftlichen Risiken falschen, zu späten oder unkoordinierten Handelns infolge mangelhafter Entscheidungsvorbereitung einfach zu groß“ (Wild, S. 12). Die Überwachung erst liefert die Grundlagen für den Vergleich zwischen Planwerten und erreichten Istwerten. Sie ist die Basis für die (vielleicht noch mögliche) Korrektur von Fehlern, für personelle oder sachliche Konsequenzen im Rahmen der betroffenen Abteilungen, natürlich auch für die Aufstellung besserer Pläne für künftige Perioden.
- 2) Überwachung ist unabdingbarer Bestandteil jedes Organisations-Systems: Ohne eine bewußte Gestaltung der Beziehungen der einzelnen Personen oder Stellen (Aufbauorganisation) und ohne eine bewußte Gestaltung der Arbeitsabläufe (Ablauforganisation) ist es sehr fraglich, ob die Unternehmung den Planzielen so nahe kommt, daß man das Ergebnis als „gut“ bezeichnen könnte. Es genügt aber nicht, zu irgendeinem Zeitpunkt organisatorische Anweisungen auszuarbeiten und zu erlassen. Organisieren ist ein ständiger Prozeß (Bleicher 1975, Sp. 2874), der die ausführenden Tätigkeiten begleitet und laufende Anpassungsmaßnahmen umfaßt. Die Überwachung liefert die Basis für diese ständig kritische Analyse des Unternehmensprozesses und damit auch für organisatorische Anpassungsmaßnahmen.

Wir müssen also das „Fünf-Phasen-Schema“ der Tätigkeiten ergänzen durch ein „Vier-Phasen-Schema“:

1. Ebene: Unterscheidung nach dem Steuerungscharakter der Tätigkeit
Planen – Organisieren – Ausführen – Überwachen
2. Ebene: Unterscheidung nach dem Ausführungsgegenstand der Tätigkeit
Finanzieren – Beschaffen – Produzieren – Absetzen – Abrechnen

Aus den unter 1) und 2) dargestellten Überlegungen können wir zwei Hauptaufgaben der Überwachung entnehmen:

1) *Verhaltensbeeinflussung*: jeder in der Unternehmung Tätige⁴ soll durch die Kenntnis der Überwachung dazu angehalten werden, die organisatorischen Regelungen und die Planvorgaben zu beachten. Neben dieser „anregenden“ Wirkung kann Überwachung natürlich auch motivationshemmende Wirkung haben.

2) *Information*: vorgekommene positive wie negative Abweichungen zwischen Soll und Ist sollen aufgedeckt werden als Basis für:

a) *Korrektur*: Soweit möglich (und das ist häufig nicht der Fall) sollen Abweichungen noch korrigiert werden.

b) *Anpassung*: Art und Umfang der aufgedeckten Abweichungen sind die Basis für die Suche nach den Ursachen der Abweichungen und für die Entscheidung, auf welche Weise künftig Abweichungen verhindert werden sollen: Änderung der angewendeten Arbeitsverfahren bei negativen Abweichungen bzw. Anpassung künftiger Pläne an positive und negative Abweichungen.

Um die Gefahr von Mißverständnissen zu verringern, soll schließlich noch versucht werden, eine Definition von „Überwachung“ zu geben. Ich greife dabei auf Gerstner zurück (S. 4), der einen Überwachungsvorgang so beschreibt: es handelt sich um „eine planmäßige Kritik ausgeführter Arbeitshandlungen irgendwelcher Art im Sinne einer vollständigen oder teilweisen Arbeitswiederholung“. Diese sehr weite Definition hat Loitlsberger (Loitlsberger, Prüfungstheorie, S. 29) später präzisiert, indem er hinzufügte, daß es sich bei dieser Arbeitswiederholung um einen Vergleich zwischen einem Ist- und einem Soll-Objekt handle, mit dem Ziel, eine Urteilsbildung über die Sollentsprechung vorzunehmen.

1.2 Was verstehen wir unter „Prüfungen“?

Obwohl in der Umgangssprache kein Unterschied zwischen „Überwachung“, „Prüfung“, „Kontrolle“ gemacht wird⁵ (man könnte höchstens feststellen, daß Überwachung seltener benutzt wird), hat sich in unserer Wissenschaft jahrzehntelang ein Streit um die Begriffsinhalte abgespielt. Dieser Disput ist nur zu verstehen, wenn man bedenkt, daß nach der früher herrschenden wissenschaftstheoretischen Meinung ein wissenschaftliches

⁴ Man möge mir die mangelnde Präzision dieser Formulierung nachsehen. Natürlich gibt es Ausnahmen und Unterschiede in der Überwachung, so z. B. wenn man einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH und einen angestellten Abteilungsleiter vergleicht. Darauf kommt es hier aber nicht an.

⁵ „Revision“ wird in Übereinstimmung mit der Literatur als gleichbedeutend mit „Prüfung“ angesehen.

Fach durch seinen „Gegenstand“, sein „Erkenntnisobjekt“ gebildet wird, daß sein Wissenschaftsprogramm durch dieses Erkenntnisobjekt und die aus ihm ableitbaren Probleme abschließend umrissen wird. Je nachdem, wie die Begriffsinhalte der oben genannten Ausdrücke verstanden werden, ergibt sich also eine engere oder weitere Fassung des Fachs.

Der Meinung, daß dieser Streit nicht mehr sehr fruchtbar ist,⁶ reicht es an dieser Stelle aus, wenn in groben Umrissen deutlich wird, welche in der Praxis vorkommenden Handlungen mit den einzelnen Begriffen gemeint sind. Ich möchte den vielen Prüfungsdefinitionen nicht eine weitere hinzufügen, sondern dem Leser ein grobes Verständnis davon verschaffen, was mit „Prüfung“ gemeint ist. Dabei werden wir uns an die im Fach weitgehend akzeptierten Definitionen halten, obwohl die Abgrenzungen im einzelnen durchaus kritikwürdig sind.

Man hat sich in den letzten Jahren weitgehend darauf verständigt, den Begriff „Überwachung“ als Oberbegriff für „Prüfung“ und „Kontrolle“ zu verwenden. Unter Überwachung versteht man dann alle Maßnahmen, die das Ziel haben, ein Urteil über die Vorschrifts- und/oder Zweckmäßigkeit ausgeführter Handlungen zu bilden; ob es sich bei jeder einzelnen Überwachungshandlung immer um einen Soll-Ist-Vergleich handeln muß wie die Literatur fast einhellig schreibt, oder ob nicht auch andere Tätigkeiten vorkommen, soll hier bewußt offen gelassen werden. Wichtig ist allein das Ziel der Urteilsbildung.

„Prüfungen“ und „Kontrollen“ werden üblicherweise nach dem Merkmal der Prozeßabhängigkeit voneinander getrennt (vgl. v. Wysocki, Prüfungswesen, S. 5 ff.). Prüfungen wären dann Überwachungshandlungen, die von Personen durchgeführt werden, die nicht direkt oder indirekt am Zustandekommen des betreffenden Sachverhaltes beteiligt (prozeßunabhängig) waren, z. B. die Nachprüfung von Buchungen durch einen externen Wirtschaftsprüfer oder einen der Unternehmensleitung unterstellten Mitarbeiter einer Revisionsabteilung. Von „Kontrollen“ spricht man, wenn Überwachungsmaßnahmen von Personen durchgeführt werden, die direkt oder indirekt mit der Realisierung des zu prüfenden Sachverhaltes befaßt (prozeßabhängig) waren, also wenn z. B. ein Buchhalter seine eigene Arbeit kontrolliert bzw. durch einen ihm unterstellten Mitarbeiter kontrollieren läßt.

Dabei wird unterstellt, daß „Prüfungen“ zuverlässigere Überwachungsergebnisse erbringen als „Kontrollen“. M. E. ist diese Unterstellung viel zu pauschal, als daß man sie akzeptieren könnte. Die Qualität eines Urteils hängt von einer derartigen Vielzahl von Faktoren ab (Schwierigkeitsgrad des zu beurteilenden Objekts, Qualifikation der urteilenden Person, Gewissenhaftigkeit dieser Person, Informationsmöglichkeiten, zugestandener Zeitver-

⁶ Obwohl ich mich früher einmal an dieser Diskussion beteiligt habe; vgl. Egner, Programm.

brauch, um nur einige zu nennen), daß mir die Trennung in (tendenziell unzuverlässigere) Kontrollen und (tendenziell zuverlässigere) Prüfungen sehr fragwürdig erscheint.⁷

1.3 Warum bilden wir eine „allgemeine“ Prüfungslehre?

Die folgenden Unterpunkte dieses Kapitels werden zeigen, daß es in der Praxis eine große Zahl von Prüfungen gibt, die man zu Arten oder Gruppen zusammenfassen kann, z. B. nach dem Prüfungsziel, den Prüfungsgegenständen, der rechtlichen Regelung, den mit der Durchführung betrauten Personen usw. Trotz aller Unterschiede im einzelnen haben diese Prüfungen aber auch sehr viele Gemeinsamkeiten. Während es in der Frühzeit des Fachs üblich war, in Veröffentlichungen und Lehrveranstaltungen jeweils eine besondere Prüfungsart zu behandeln (vorwiegend die Jahresabschlußprüfung, aber auch die Kreditwürdigkeitsprüfung), wobei die Probleme des Prüfungsprozesses entweder überhaupt nicht, oder nur in bezug auf diese eine Prüfungsart behandelt wurden, hat sich später eine andere Auffassung durchgesetzt.

Insbesondere seit 1950 ist im Fach die Tendenz zu beobachten, die stärker juristisch und prüfungstechnisch orientierten Aussagen der Lehrbücher zu einzelnen Prüfungsarten durch den Versuch der Ausarbeitung einer Prüfungstheorie zu ersetzen. Da es das Ziel derartiger Prüfungstheorien aber ist, in verallgemeinernder Weise in der Wirklichkeit beobachtbare Prüfungsabläufe zu erklären und die Bedingungen der Wirksamkeit von Prüfungen zu erforschen, hat sich auch in den Lehrbüchern eine Arbeitsteilung durchgesetzt. Ein weiterer Grund für diese Trennung in eine allgemeine und spezielle Prüfungslehre für die einzelnen Prüfungsarten liegt im stark angewachsenen Stoff. Die Menge der Aussagen über Prüfungsorgane (z. B. WP-Unternehmen bzw. Revisionsabteilungen) und über den Prüfungsprozeß, die unabhängig von einzelnen besonderen Prüfungsarten getroffen werden können, ist so groß geworden, daß eine Zusammenfassung dieses Stoffs in einem Band mit Aussagen über einzelne Prüfungsarten zu einem sehr unhandlichen Buch führen müßte. In Werken zur allgemeinen Prüfungslehre wird daher der Versuch unternommen, allgemeingültige Aussagen über „Prüfungen“ darzustellen. Diese Bücher werden ergänzt durch Werke, die sich mit den Besonderheiten einzelner Prüfungsarten befassen, dabei aber auf allgemeine Ausführungen über Prüfungsprozesse verzichten können.⁸

⁷ Eine ausführliche Kritik bietet Bretzke.

⁸ Vgl. z. B. Heigl/Uecker, Munkert, Selchert (Sonderprüfungen).

1.4 Notwendigkeit, Aufgaben und Arten von Prüfungen

Wir hatten oben (S. 17) allgemein die Aufgaben von Prüfungen als Vorbeugung, Aufdeckung, Basis für Korrekturen und für Anpassungen beschrieben. Wir wollen jetzt anhand einiger Beispiele untersuchen, warum Prüfungen in einigen Situationen notwendig sind und welches ihre Aufgaben in diesen Fällen sein können. Erst dann wollen wir überlegen, auf welche Weise man die in der Praxis vorkommenden Prüfungen zu Gruppen zusammenfassen kann.

1.4.1 Die Notwendigkeit von Prüfungen (Beispiele)

Man kann die Notwendigkeit von Prüfungen allgemein als das Ergebnis der sehr weit getriebenen Arbeitsteilung darstellen, wie sie für hochentwickelte Wirtschaftssysteme charakteristisch ist. Wenn Personen Aufgaben übertragen werden (nicht nur im wirtschaftlichen, sondern im gesamten staatlichen und gesellschaftlichen Bereich), muß die übertragende Stelle die ordnungsmäßige Ausführung der Aufgabe durch eine möglichst zutreffende Berichterstattung überwachen können. Je umfangreicher und komplizierter die übertragene Tätigkeit, je ungenauer die gegebenen Ausführungsrichtlinien, desto größer wird der Ermessensspielraum des Ausführenden, desto notwendiger wird eine Überwachung seiner Arbeitsergebnisse. Da, wie oben schon erwähnt, befürchtet werden muß, daß die Überwachung durch den Ausführenden selbst oder auch durch Personen, die indirekt mit der ausführenden Tätigkeit befaßt sind, ein weniger objektives Urteil erbringt, werden Kontrollen und Berichtspflichten in zunehmendem Maße durch Prüfungen ergänzt. Es muß allerdings noch einmal betont werden, daß auch Prüfungen nicht mit absoluter Sicherheit zutreffende Urteile ergeben, wie wir oben allgemein schon dargelegt haben und wie in den Kapiteln 2 und 3 noch im einzelnen zu zeigen sein wird. Hier soll an vier Beispielen besonders wichtiger Prüfungen ihre Notwendigkeit und ihre sich aus der jeweiligen Interessenkonstellation ergebenden Aufgaben gezeigt werden.

Beispiel 1: Die Jahresabschlußprüfung

In vielen Unternehmen (vornehmlich den Kapitalgesellschaften) besteht eine Arbeitsteilung zwischen Eigentümer- und Geschäftsführer-Funktion. Da die Tätigkeit der angestellten Manager (Vorstandsmitglieder von AG, Geschäftsführer von GmbH) aus verschiedenen Gründen (z. B. unterschiedliche Zielvorstellungen, mangelnde Qualifikation und/oder Gewissenhaftigkeit) den

Interessen der Eigentümer nicht entsprechen kann, muß eine Überwachung ihrer Tätigkeit vorgenommen werden. Bei einem größeren Kreis von Eigentümern können nicht alle direkt und persönlich an der Überwachung beteiligt sein. Für die AG (die früher als die typische Rechtsform für Unternehmen mit einem größeren Kreis von Eigentümern angesehen wurde) sieht daher das AktG zwei Überwachungsinstrumente vor: den Aufsichtsrat (§§ 95–116)⁹, der uns hier nicht interessiert, und eine standardisierte Information der Eigentümer durch den Jahresabschluß (Bilanz und Erfolgsrechnung) und den Geschäftsbericht (§§ 148–161). Diese Information soll den Eigentümern die Ausübung ihrer Überwachungsbefugnis ermöglichen, die sich schließlich in der „Entlastung“ des Vorstands und damit der Billigung der Geschäftsführung (§ 120 AktG) niederschlägt. Da diese standardisierte Information aber von den zu Überwachenden erarbeitet wird, mithin bewußte Fehlinformationen denkbar sind, und da überdies der an die Eigentümer auszuschüttende Gewinn auch aus den Zahlen des Jahresabschlusses hervorgeht, hielt der Reichspräsident 1931 (und die gesetzgebenden Körperschaften bei den Novellierungen des AktG 1937 und 1965) eine unabhängige Überwachung des Vorgangs der Rechnungslegung für notwendig. Die Pflicht zur Durchführung einer Prüfung des Jahresabschlusses für AG wurde eingeführt.¹⁰ Die Aufgabenstellung der Einrichtung „Jahresabschlußprüfung“ in dieser Situation ist in § 162 AktG festgelegt: Überprüfung, ob der Jahresabschluß und Geschäftsbericht „ordnungsgemäß“ aufgestellt sind in dem Sinne, daß die Vorschriften des AktG, der Satzung der Gesellschaft und ergänzend die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung beachtet wurden.¹¹

Beispiel 2: Die Kreditwürdigkeitsprüfung

In unserem Wirtschaftssystem hat sich eine Arbeitsteilung zwischen Kapital-(Geld-)Sammler-Institutionen (Banken) und den Geldanlegern (Investoren, hier vor allem Privatpersonen und Unternehmen) herausgebildet: Banken stellen den Investoren Kredite zur Verfügung. In derartigen Fällen muß geprüft werden, ob die vorgetragene Selbsteinschätzung des Investors, er könne den Kredit mit großer Wahrscheinlichkeit zurückzahlen, realistisch ist. Zur Beurteilung dieser Wahrscheinlichkeit hat man im Laufe der Zeit eine Reihe von Maßgrößen erarbeitet, die mit den drei Schlagworten „Vermö-

⁹ Das Durcharbeiten dieses Texts wird durch die Verwendung des Texts des Aktiengesetzes sehr erleichtert.

¹⁰ Natürlich ergibt sich dadurch auch eine sicherere Information anderer Gruppen, wie z. B. der Gläubiger, der Arbeitnehmer.

¹¹ Auf die Diskussion um eine Ausweitung der Prüfungsaufgabe in Richtung der Beurteilung der Qualität der Geschäftsführung kann hier nicht eingegangen werden. Vgl. dazu Sieben/Bretzke, Raulwing.

genslage, Ertragslage, Liquiditätslage“ umschrieben werden können. Aufgabe der Kreditwürdigkeitsprüfung ist also festzustellen, ob die vom Kreditinstitut vorgegebenen Mindestwerte der einzelnen Maßgrößen durch die kreditsuchende Unternehmung über- oder unterboten werden.

Beispiel 3: Die steuerliche Außenprüfung

In unserem Staat besteht eine Arbeitsteilung auf dem Gebiet der Besteuerung. Der Steuerpflichtige nimmt die Steuererklärung selbst vor (z. B. Einkommensteuererklärung, Antrag auf Lohnsteuerjahresausgleich), d. h. er liefert alle für die Steuerveranlagung notwendigen Informationen. Auf dieser Basis erfolgt dann die Berechnung des geschuldeten Steuerbetrages durch die Finanzverwaltung. Da Steuerpflichtige der Versuchung erliegen könnten, durch Lieferung falscher Informationen Steuern zu „sparen“, muß die Richtigkeit der Angaben in den Steuererklärungen überprüft werden: es wird eine steuerliche Außenprüfung vorgenommen.

Aufgabe der Außenprüfung (§§ 193–203 Abgabenordnung 1977, früher als steuerliche Betriebsprüfung bezeichnet) ist es, alle tatsächlichen und rechtlichen Grundlagen, die für die Steuerpflicht und die Bemessung des Steuerbetrages von Belang sind, zu überprüfen. Dabei sollen sowohl Tatsachen und Umstände, die zugunsten des Steuerpflichtigen, als auch solche, die zugunsten des Fiskus sprechen, berücksichtigt werden.

Beispiel 4: Die Interne Revision

Innerhalb der Unternehmen hat sich ebenfalls eine Arbeitsteilung herausgebildet: einzelne Aufgaben wurden organisatorisch verselbständigten Einheiten übertragen. Die so gebildeten Stellen und Abteilungen (in Konzernen die rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften) haben im Rahmen von Richtlinien, die von der Unternehmens- bzw. Konzernleitung ausgearbeitet werden müssen, eine gewisse Selbständigkeit. Es muß also überwacht werden, ob die organisatorischen Einheiten diese Richtlinien befolgen, ob die von den einzelnen Stellen an die Unternehmensleitung übermittelten Berichte korrekt sind; außerdem, ob die Richtlinien und Anweisungen sinnvoll und brauchbar sind: es werden aus internen Überwachungsgründen Prüfungen veranstaltet. Aufgabe der internen Revision ist es daher, die Unternehmensleitung mit Prüfungsberichten über die Effizienz und Ordnungsmäßigkeit der Arbeit der einzelnen Abteilungen (bzw. Tochtergesellschaften) zu versorgen und sicherzustellen, daß die im Unternehmen ausgetauschten Informationen zutreffend sind.

1.4.2 Arten von Prüfungen

Je nach dem Verwendungszweck der angestrebten Systematik, kann man in der Praxis beobachtbare Prüfungen nach einer großen Zahl von Gesichtspunkten systematisieren. Bei einer einfacheren Systematik wird dann jeweils nur einer der Gesichtspunkte verwendet, aber es ist natürlich auch denkbar, daß mehrere Gesichtspunkte kombiniert werden. Die wichtigsten Merkmale sind die folgenden:

- 1) *Einteilung nach der rechtlichen Grundlage* (vgl. v. Wysocki, Prüfungswesen, S. 34 ff.) in:
 - gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen (z. B. Jahresabschlußprüfung bei AG),
 - gesetzlich vorgesehene Prüfungen (z. B. die Sonderprüfung von Vorgängen der Geschäftsführung nach § 142 AktG),
 - vertraglich vereinbarte Prüfungen (z. B. gesellschaftsvertraglich vereinbarte freiwillige Jahresabschlußprüfung einer GmbH),
 - aus internen Gründen veranlaßte Prüfungen (interne Revision).
- 2) *Einteilung nach dem zeitlichen Rhythmus* in:
 - periodische Prüfungen (in der Regel jährlich, es kommen aber auch kürzere bzw. längere Fristen vor),
 - aperiodisch stattfindende Prüfungen (solche, die nur auf Antrag bestimmter Betroffener durchgeführt werden oder solche, die an das Eintreten bestimmter Vorgänge geknüpft sind).
- 3) *Einteilung nach der Betriebszugehörigkeit der Prüfer*
 - externe Prüfungen (durch Außenstehende vorgenommen),
 - interne Prüfungen (durch Unternehmensangehörige vorgenommen).
- 4) *Einteilung nach dem Ziel der Prüfung* (Art des gewünschten Urteils)
 - Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (Übereinstimmung der Prüfungsobjekte mit gesetzlichen oder anderen Vorschriften),
 - Zweckmäßigkeitsprüfungen (auch Effizienz-, Situations-, Geschäftsführungsprüfungen genannt). Prüfungsziel ist hier die Erfüllung vorgegebener Optimalitätskriterien.

Die folgende Übersicht bringt nur die wichtigsten der in der Praxis vorkommenden Prüfungen.¹² Dabei ist neben den eben genannten Einteilungsmerkmalen 1 und 2 bei den gesetzlich vorgeschriebenen periodischen Prüfungen als weiteres Merkmal noch der die Prüfungspflicht auslösende Tatbestand verwendet worden.

Wir wollen noch eine weitere, prüfungstechnisch bedingte Unterscheidung von Prüfungen vornehmen. Wir werden später zeigen, daß Prüfer bei der

¹² Eine sehr viel umfangreichere Übersicht findet sich bei v. Wysocki, Prüfungswesen, S. 94–108

Prüfung von Abrechnungen (wie z. B. Jahresabschlüssen) und Unternehmensbereichen (wie z. B. dem Bestellwesen) weitgehende Freiheit bei der Entscheidung haben, ob sie ihren Prüfungsgegenstand

- als die Summe der in einer Periode abgelaufenen Vorfälle beschreiben (wenn sie dies tun, spricht man von Einzelfallprüfung);
- als die Gesamtheit der Regelungen und Verfahrensweisen begreifen, nach denen im geprüften Bereich einzelne Vorfälle bearbeitet werden (in diesem Fall spricht man von Systemprüfung).

Die Bedingungen, unter denen sich Prüfer für die eine oder andere Verfahrensweise (oder eine Kombination davon) entscheiden, werden erst später im Abschnitt 2423 (S. 108) behandelt.

Kombinieren wir dieses Merkmal „Prüfungsverfahren“ mit dem eben genannten Merkmal „Ziel des Prüfungsurteils“, erhalten wir die folgende Matrix:

	Prüfungsverfahren	
	Einzelfallprüfung	Systemprüfung
Ordnungsmäßigkeitsprüfung	vorwiegend	hilfsweise
Zweckmäßigkeitsprüfung	hilfsweise	vorwiegend

Sie erlaubt es uns, die in der Praxis vorkommenden häufigsten Prüfungen anschaulich einzuordnen:

- Ordnungsmäßigkeitsprüfungen bedienen sich vorwiegend des Verfahrens der Einzelfallprüfung. Eine Systemprüfung wird lediglich in geringerem Umfang zum Zweck der Gewinnung von Vorinformationen *vor* der eigentlichen Einzelfallprüfung durchgeführt.
- Bei Zweckmäßigkeitsprüfungen bedient man sich vorwiegend des Verfahrens der Systemprüfung. Einzelfälle werden lediglich zur Absicherung der Ergebnisse *nach* der Systemprüfung geprüft.

Übersicht über wichtige in der Praxis vorzufindende Prüfungen

Art und Bezeichnung der Prüfung	Rechtsgrundlage §§	Gegenstand und Ziel	Prüfer
1) Gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen			
a) periodische Prüfungen			
an der Rechtsform der Unternehmung anknüpfende Prüfungen			
– Jahresabschlußprüfung der AG	162 ff. AktG	Übereinstimmung des JA mit Gesetz und Satzung	WP oder WPG

Art und Bezeichnung der Prüfung	Rechtsgrundlage §§	Gegenstand und Ziel	Prüfer
– Jahresabschlußprüfung der GmbH	53 ff. GenG	Übereinstimmung des JA mit Gesetz und Satzung, Ordnungsmäßigk. der Geschäftsführung	genossenschaftlicher Prüfungsverband noch ungeklärt
– geplant: Jahresabschlußprüfung der GmbH	138 ff. RegE GmbHG	Übereinstimmung des JA mit Gesetz und Satzung	
<i>an Rechtsform und Tatbestand der Verbundenheit anknüpfende Prüfungen</i>			
– Konzernabschlußprüfung bei Obergesellschaft als AG, GmbH usw.	336 AktG 28 (1) EGAktG	Übereinstimmung des KA mit Gesetz, Übereinstimmung der einbezogenen JA mit GoB	WP oder WPG
– Teilkonzern-Abschlußprüfung bei Obergesellschaft des Teilkonzerns als AG, GmbH usw.	330 und 336 AktG 28 (2) EGAktG	Übereinstimmung des TKA mit Gesetz, Übereinstimmung der einbezogenen JA mit GoB	WP oder WPG
– Abhängigkeitsbericht bei Unternehmung als AG	313 f. AktG	Richtigkeit des Berichts und Vornahme des Nachteilsausgleichs	WP oder WPG
<i>an Unternehmensgröße anknüpfende Prüfungen</i>			
– Jahresabschlußprüfung von Großunternehmen	6 PublG	Übereinstimmung des JA mit GoB	WP oder WPG
– Konzernabschlußprüfung bei Obergesellschaft Großunternehmen	14 PublG	Übereinstimmung des KA und der einbezogenen JA mit GoB	WP oder WPG
– Teilkonzern-Abschlußprüfung bei Obergesellschaft des Teilkonzerns Großunternehmen	14 PublG	Übereinstimmung des TKA und der einbezogenen JA mit GoB	WP oder WPG
<i>an Zugehörigkeit zu einer Branche anknüpfende Prüfungen</i>			
– Kreditinstitute außer eGmbH	27 f. KWG	Übereinstimmung des JA mit AktG, KWG, GmbHG	WP oder WPG
– Kreditinstitute als eGmbH	27 KWG 53 GenG	Übereinstimmung des JA mit GenG und KWG	genossenschaftl. Prüfungsverband
– Versicherungsunternehmen und Bausparkassen	57 f. VAG	Übereinstimmung des JA mit GoB und VAG	WP oder WPG
– gemeinnützige Wohnungsunternehmen	26 WGG	Übereinstimmung des JA mit GoB und WGG	genossenschaftl. Prüfungsverband
– Kapitalanlagegesellschaften	25 KapAnlGG	Einhaltung der Vorschriften des Gesetzes	

Art und Bezeichnung der Prüfung	Rechtsgrundlage §§	Gegenstand und Ziel	Prüfer
<i>an bestimmten Eigentumsverhältnissen anknüpfende Prüfungen</i>			
– JAP bei Betrieben der öffentlichen Hand	1 ff. NotVO vom 6. 10. 31	Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse	WP oder WPG oder öffentl. Prüfungsstelle
<i>b) aperiodische Prüfungen bei Aktiengesellschaften</i>			
– Gründungsprüfung, auch bei Umwandlung in AG	33, 52 AktG	Einhaltung der §§ 33, 34 AktG	Buchhaltungssachverständiger wie oben
– Fusionsprüfung (Bilanz der aufnehmenden Gesellschaft)	33, 52 und 342 AktG	Einhaltung der genannten §§	
– Fusionsprüfung der untergehenden Gesellschaft	345 AktG	Übereinstimmung mit Gesetz und Satzung	WP oder WPG
– Prüfung der Zwischenbilanz bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	209 AktG	Übereinstimmung des JA mit Gesetz und Satzung	WP oder WPG
<i>2) Gesetzlich vorgesehene Prüfungen</i>			
<i>a) Prüfungsrechte von Eigentümern</i>			
– BGB-Gesellschaft	716 BGB	Unterrichtung	Gesellsch.
– OHG	118 HGB	Unterrichtung	Gesellsch. o. Vertreter
– KG	166 HGB	Unterrichtung	Kommanditist o. Vertreter
– stille Gesellschaft	338 HGB	Unterrichtung	stiller Ges. o. Vertreter
– GmbH	46 GmbHG	Überwachung der Geschäftsführung	Gesell. o. Vertreter
– Sonderprüfungen bei AG	142 ff. AktG	Prüfung von Vorgängen bei Gründung, Geschäftsführung, Kapitalveränderungen	Buchhaltungssachverständiger
– Sonderprüfung bei AG	258 ff. AktG	Unterrichtung über Unterbewertung und fehlende Angaben im Geschäftsbericht	WP oder WPG
– Sonderprüfung bei AG	315 AktG	Unterrichtung über Abhängigkeitsverhältnisse	Buchhaltungssachverständiger

Art und Bezeichnung der Prüfung	Rechtsgrundlage §§	Gegenstand und Ziel	Prüfer
b) Prüfungsrechte der öffentlichen Hand			
<i>allgemeines Prüfungsrecht</i>			
– allgemeine Auskünfte und Prüfungen	VO über Auskunftspflicht v. 13. 7. 23	allgemeine Auskünfte	staatl. Behörden
<i>Prüfungsrechte der Finanzverwaltung</i>			
– allgemeines Überwachungsrecht	201 AO	Überwachung der Steuer- und Zollzahlungen	Betriebsprüfer
– ordentliche Betriebsprüfung	162 AO	wie oben	wie oben
– Prüfung im Festsetzungs- und Ermittlungsverfahren	204, 205 AO 204, 205 AO	Ermittlung von Bemessungsgrundlagen	wie oben
– Prüfung im Beitreibungs-, Stundungs- und Erlaßverfahren	325 AO	Überwachung der Zahlungen	wie oben
– Prüfung im Steuerstrafverfahren	440 AO	Sicherung von Beweismitteln	wie oben
<i>Prüfungsrechte sonstiger staatlicher Stellen</i>			
– allgemeines Überwachungsrecht der Kartellbehörden	46 Kartellges.	Durchführung der Vorschr. des KartellG	behödl. Prüfer
– Preisprüfung bei öffentl. Aufträgen	§ 9 VO PR und § 10 VPOA	Überwachung der Preisstellung	behödl. Prüfer
– allgemeines Einsichts- und Prüfungsrecht der Gerichte	810 BGB, 45–47 HGB, 415, 421, 422 ZPO, 94, 110 StPO	Beschaffung und Prüfung v. Beweismaterial	Gerichte bzw. Sachverständige
3) Vertraglich vereinbarte Prüfungen			
– Prüfungsrechte von Eigentümern, die über das ges. Minimum hinausgehen (evtl. freiwillige JAP)	Gesellschaftsvertrag	Überwachung der Geschäftsführung	nach Vertrag
– Prüfungsrechte für Lieferanten	Vertrag	Überwachung der Abnehmer	nach Vertrag
– Prüfungsrechte für Abnehmer	Vertrag	Überwachung der Lieferfähigkeit	nach Vertrag
– Prüfungsrechte für Kreditgeber	Vertrag	Prüfung der Kreditwürdigkeit	nach Vertrag

Art und Bezeichnung der Prüfung	Rechtsgrundlage §§	Gegenstand und Ziel	Prüfer
<i>4) Aus internen Gründen veranlaßte Prüfungen</i>			
- Prüfung aller Geschäftsbereiche auf Ordnungsmäßigkeit und Effizienz (incl. intern. veranl. JAP)	-	Überwachung	externer oder interner Prüfer
- Deliktprüfung	-	Aufdeckung	externer oder interner Prüfer

JA = Jahresabschluß; KA = Konzernabschluß; TKA = Teilkonzernabschluß; WP = Wirtschaftsprüfer; WPG = Wirtschaftsprüfergesellschaft.

Kontrollfragen:

- 1) Warum ist die Überwachung eine sehr wesentliche Funktion der Unternehmensleitung?
- 2) Welche Aufgaben der Überwachung können wir unterscheiden?
- 3) Welche Beziehungen haben nach der im Fach üblichen Sprechweise die Begriffe „Prüfung“, „Kontrolle“, „Überwachung“?
- 4) Warum wird im Fach häufig eine Trennung zwischen allgemeiner Prüfungslehre und speziellen Prüfungslehren vorgenommen?
- 5) Erläutern Sie Notwendigkeit und Aufgabenstellung von zwei wichtigen Prüfungen.
- 6) Nennen Sie einige der Merkmale, nach denen man Prüfungen zu Gruppen zusammenfassen kann.

2. Der Prüfungsprozeß

Wir hatten eben (Kapitel 1.2) die Prüfung als eine Veranstaltung bezeichnet, bei der ein Urteil abgegeben wird. Wir müssen nun fragen, auf welche Weise ein Prüfer in den Stand versetzt wird, ein Urteil (dessen Form und/oder Aussage ihm im Prüfungsauftrag beschrieben wird) über einen Prüfungsgegenstand (der im Prüfungsauftrag ebenfalls mehr oder weniger exakt beschrieben wird) abgeben zu können.

2.1 Urteil und Urteilsbildung

Lernziele

Dieser Abschnitt soll dem Leser zeigen,

- welche Elemente ein Urteil in sprachlicher Hinsicht beschreiben und von anderen Sätzen unterscheiden,
- welche logischen Vorgänge einem Urteil zugrunde liegen,
- daß nicht alle Prüfungsurteile nach diesem logischen Muster erarbeitet wurden,
- wieviele Vorentscheidungen und vorbereitenden Handlungen bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen notwendig sind, bevor ein Prüfer Urteile abgeben kann,
- auf welche Weise sich Prüfer die subjektive Überzeugung von der Richtigkeit der im Urteil behaupteten Eigenschaften der Prüfungsobjekte verschaffen,
- wie das im weiteren Text verwendete Grundmodell des Prüfungsvorganges aussieht.

2.1.1 Die logische Struktur eines Urteils

Prüfungsurteile kommen in der Praxis in sehr vielen Formen vor. Das reicht von der lapidaren Kurzformel „der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht entsprechend Gesetz und Satzung“ (vgl. § 167 AktG) bis zu umfangreichen Berichten, in denen z. B. das Verfahren der Lohnabrechnung einer Unternehmung mit seinen vielen einzelnen Arbeitsvorgängen als zweckmäßig bzw. unzweckmäßig bezeichnet wird.

Neben diesen zusammenfassenden Endurteilen müssen Prüfer, – wie wir sehen werden – außer einer Vielzahl von Entscheidungen über den Ablauf der Prüfung eine sehr große Zahl von Einzelurteilen über einzelne Sachverhalte des zu prüfenden Gebiets abgeben. Diese Urteile scheinen auf den ersten Blick sehr unterschiedlich zu sein. Was haben z. B. die folgenden Urteile gemeinsam?

- „diese Buchung ist korrekt“
- „die Bewertung der Rohstoffe entspricht nicht den Erfordernissen des § 155 Abs. 2 AktG“
- „das Verfahren der Ausstellung von Schecks gewährleistet weitgehende Sicherheit gegen Unterschlagungen“.

Alle diese Urteile lassen sich jedoch auf eine logische Grundstruktur, ein gemeinsames Muster zurückführen. Ein Urteil besteht aus drei Bestandteilen:

- dem Subjekt oder Urteilsgegenstand, auf den sich die Urteilsaussage bezieht,
- dem Prädikat, also einer Eigenschaft, die dem zu beurteilenden Gegenstand zugeschrieben wird,
- der Kopula, also einer Verbindungsformel, mit der Subjekt und Prädikat verbunden werden; „ist“, „entspricht“, „stimmt nicht überein“ wären einige Beispiele.

Die Kopula in einem Urteil muß eine Behauptung enthalten, darf also nicht etwa als Frage formuliert sein. Das wird unmittelbar deutlich, wenn man die Elemente des Urteils „diese Buchung ist richtig“ in eine andere Form kleidet: „Ist diese Buchung richtig?“

Während die logische Elementarlehre sich nur mit der Schlußweise eines Urteils befaßt und den Prozeß, der zum Entstehen eines Urteils führt, aus ihrer Betrachtung ausklammert, ist es für uns gerade dieser Prozeß, der erklärt werden muß. Die genannten drei Elemente eines Urteils bieten aber Ansatzpunkte, um den Ablauf von Prüfungsprozessen zu erklären.

Es muß zunächst vom Auftraggeber¹ der Prüfung ein Urteilsgegenstand benannt werden, über den ein Urteil abgegeben wird. Je nach konkreten Umständen ist dieser Gegenstand einfacherer oder komplizierterer Natur, ist genau abgegrenzt oder nur vage umschrieben.

Es muß weiter eine Eigenschaft (oder ein Katalog von Eigenschaften) beschrieben sein, die der Urteilsgegenstand aufweisen soll. Der Prüfer hat dann die Aufgabe festzustellen, ob der Urteils- (Prüfungs-)gegenstand diese Eigenschaft(en) aufweist oder nicht, bzw. in stärkerem oder geringerem Ausmaß aufweist.

Ein Urteil ist nicht losgelöst von einer Person bzw. einer Gruppe von Personen denkbar. „Urteile als die gedankliche Abbildung von Sachverhalten existieren nur im menschlichen Bewußtsein, die in Urteilen ausgedrückte Erkenntnis ist das Ergebnis psychischer Prozesse.“²

¹ Es gibt Prüfungen, bei denen es schwerfällt, „den Auftraggeber“ zu bestimmen. Das gilt für alle gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, bei denen meist die Leitung der geprüften Unternehmen dem WP den Auftrag erteilt, dies allerdings aufgrund eines „Auftrags“ tun muß, den ihr der Gesetzgeber durch eine Rechtsvorschrift erteilt hat, wie z. B. bei der Jahresabschlußprüfung der AG nach § 163 Abs. 1 AktG.

² Vgl. Hagest, Logik, S. 16.

Wie kommt aber nun der Urteilende zu der Überzeugung, daß die im Prüfungsurteil abgegebene Beschreibung des Prüfungsgegenstandes richtig, wahr sei? Von der Richtigkeit des Urteils wird der urteilende Prüfer dann überzeugt sein, wenn er Gründe gefunden hat, die die Wahrheit der Urteilsaussage stützen. Während z. B. bei dem Urteil „dieses Glas ist zerbrochen“ die Gründe für die Behauptung leicht einsehbar und für jedermann durch Beobachtung nachvollziehbar sind, entstehen bei komplexen Urteilsgegenständen, wie wir sie bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen regelmäßig vorfinden, komplizierte Probleme der Erarbeitung des Urteils. Immer dann, wenn der Prüfungsgegenstand nicht eindeutig umschrieben ist, d. h. der Prüfer eine Abgrenzung und Auswahl der Prüfungsobjekte vornehmen muß, wenn die Prüfungsdurchführung nicht eindeutig festgelegt ist, nicht alle vorhandenen Prüfungsobjekte, sondern nur Stichproben geprüft werden, immer wenn der Sollzustand eines Prüfungsobjekts nicht ganz eindeutig definiert ist, entsteht für Prüfer ein erheblicher Ermessensspielraum. Hinzu kommt, daß häufig das Prüfungsurteil nicht in der einfachen Skala „ordnungsgemäß – nicht ordnungsgemäß“ ausgedrückt wird, sondern daß feiner nuancierte Skalen zum Ausdruck des Prüfungsurteils verwendet werden. Durch diese vielen Wahlmöglichkeiten und notwendigen Entscheidungen fließen so viele subjektive Einflüsse in den Prozeß der Überzeugungsbildung ein, daß es aussichtslos erscheint, sie in einem einfachen Modell einzufangen. Sucht man trotzdem nach einem derartigen Modell, so bietet sich das aus der Logik bekannte Verfahren der Wahrscheinlichkeitsschlüsse an. Ein Schluß besteht darin, daß ein Urteil als Schlußsatz aus Vordersätzen oder Prämissen hergeleitet wird. Im Fall der Wirtschaftsprüfung haben wir es dabei mit sogenannten mittelbaren Schlüssen zu tun, d. h. Schlüssen, die aus mehreren Prämissen abgeleitet sind. Ein mittelbarer Schluß weist mindestens zwei Prämissen auf: Den allgemeinen oder »Obersatz« (Majorprämisse) und einen »Untersatz« (Minorprämisse). Als Obersätze kommen Theorien, Erfahrungssätze, theoretische Annahmen infrage, als Untersätze wären die im Verlauf der Prüfung erarbeiteten Informationen zu nennen. Der Schluß oder die Konklusion wären dann im vorliegenden Fall das vertretene Prüfungsurteil, so daß wir das Schema eines derartigen Schlusses folgendermaßen aufschreiben können:

Majorprämisse (Gesetze, Erfahrungssätze, theoretische Annahmen)

Minorprämisse (Prüfungsinformationen)

(r) Konklusion (vertretenes Urteil)³

³ Vgl. Hagest, Logik, S. 67. Einen ähnlichen Ansatz vertritt auch Yoshihide Toba, hier S. 17–22. Vgl. auch die Stellungnahme dazu von John N. Kissinger.

In dieser Darstellung soll die Trennungslinie den Schlußvorgang andeuten, der Buchstabe r den erreichten Überzeugungsgrad ausdrücken, d. h. die vom Urteilenden empfundene Gewißheit, daß der Schluß zutreffend ist.

Beispiel:

Obersatz: Das Fehlen eines Kassenbuchs führt in aller Regel zu Fehlbeständen

Untersatz: Im geprüften Bereich wird kein Kassenbuch geführt

(r) Schluß: In dem zu prüfenden Bereich des Kassenverkehrs sind vermutlich Fehler enthalten

Nun wäre es sicherlich nicht realistisch zu glauben, daß man mit diesem relativ einfachen Modell (oder einem anderen einfachen Modell, etwa dem sog. Soll-Ist-Vergleich) die gesamte Wirklichkeit von Prüfungen einfangen und darstellen könne. In der Realität ist eine Prüfung ein sehr komplexer Vorgang, auf dessen Verlauf viele Personen (nicht nur die Prüfer) Einfluß nehmen und in dessen Verlauf viele tausende von Einzelvorgängen aufgerollt und überprüft werden, und der dann mit einem mehr oder weniger differenzierten Prüfungsurteil abgeschlossen wird. Neben Urteilsvorgängen nach dem obigen Muster läuft eine Vielzahl psychischer und mentaler Vorgänge ab, wird eine Vielzahl von vorbereitenden Entscheidungen gefällt. Das Modell wird, – wie wir sehen werden –, sehr viel komplizierter ausfallen. Urteile sind aber ein ganz wesentlicher Baustein dieses Modells.

Die Schlußfolgerungen von Prüfern brauchen überdies nicht immer genau nach dem Modell der logischen Schlußlehre ablaufen: „Die Vorgänge des Schließens in der Realität sind ungleich komplizierter, die einzelnen Denktionen gehen ineinander über, kreuzen sich, oder brechen halbfertig ab, um in diesem rohen Zustand eine neue Wendung zu nehmen oder als Unterlage weiterer Schlüsse verwendet zu werden.“⁴ So können wir z. B. nicht die Augen vor der Tatsache verschließen, daß sog. „Gefälligkeitstestate“ vorkommen, also Fälle, in denen ein Prüfer ein Urteil abgibt, ohne den beurteilten Stoff näher zu kennen. Wichtig ist, darauf hinzuweisen, daß ein Urteil, das nicht nach diesem logischen Schlußverfahren erarbeitet wurde, trotzdem als „Prüfungsurteil“ behandelt wird, da es ja in seiner sprachlichen Ausdrucksform ein Urteil beinhaltet. Es mag sein, daß derartige Urteile aus der Sicht der Urteilsverwender nicht wünschenswert sind und daß sie nicht „ordnungsgemäß“ zustande gekommen sind, aber das kann der Außenstehende ja nur selten nachprüfen, und das ändert nichts an ihrer Einstufung als „Prüfungsurteil“.

Trotz dieser Einschränkung glaube ich, daß dieses Schlußmodell einen

⁴ Wittmann, Waldemar, S. 123.