

Unternehmensüberwachung

Die Grundlagen betriebswirtschaftlicher Kontrolle, Prüfung und Aufsicht

von
Prof. Dr. Carl-Christian Freidank

1. Auflage

Unternehmensüberwachung – Freidank

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Buchführung und Bilanzierung – Kostenrechnung und Controlling –
Rechnungswesen und Controlling

Verlag Franz Vahlen München 2012

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3710 2

- Zu (1): **Ordnungsmäßigkeitsprüfungen** zielen darauf ab, festzustellen, ob und inwieweit gesetzliche Vorschriften oder innerbetriebliche Anweisungen eingehalten werden.
- Zu (2): **Aufdeckungsprüfungen** werden bei Verstößen von bestimmten Personen gegen gesetzliche Vorschriften, etwa im Falle doloser Handlungen, durchgeführt.
- Zu (3): **Institutionsprüfungen** sind auf die Zweckmäßig- und Wirtschaftlichkeit betrieblicher Strukturen und Prozesse ausgerichtet. Sie können das ganze Unternehmen oder einzelne Betriebsteile betreffen. Sie tragen den Charakter von allgemeinen betriebswirtschaftlichen Prüfungen und zielen z. B. auf die Beurteilung der Rentabilität, der Kreditwürdigkeit oder der Kostensituation im Rahmen der Durchsetzung von Rationalisierungsprogrammen ab.
- Zu (4): **Situationsprüfungen** werden durch das dringende Erfordernis eines unerwarteten, unplanmäßigen Soll-Ist-Vergleichs ausgelöst (z. B. Prüfungen infolge von Diebstahl, Veruntreuungen durch Mitarbeiter oder bei Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens).

Ferner kann nach der **Anzahl notwendiger Soll-Ist-Vergleiche** in **einfache Prüfungen** (die Prüfung bezieht sich nur auf eine Vergleichshandlung) und **zusammengesetzte (komplexe) Prüfungen** (die Prüfung besteht aus einer Vielzahl unterschiedlicher Vergleichshandlungen) unterschieden werden. Stellt man hingegen auf den **Umfang der Prüfung** ab, so liegt es nahe, von **lückenlosen** (Vollprüfungen) und **stichprobenartigen** (Teilprüfungen) Prüfungen zu sprechen. Einen hohen Stellenwert besitzt im Hinblick auf eine Prüfungsunterscheidung nach Maßgabe der mit ihnen verfolgten **Prüfungsstrategie** die Aufspaltung in **System- und Einzelfallprüfungen**. Während System- oder Verfahrensprüfungen darauf abzielen, Aufschluss über die korrekte und vollständige **Erfassung und Verarbeitung** der Elemente des Prüfungsobjektes zu geben (z. B. Prüfung des Buchführungs-, Kostenrechnungssystems oder RMS), sind Einzelfallprüfungen als sog. **ergebnisorientierte Prüfungshandlungen** auf die Beurteilung der **Plausibilität** von Detailergebnissen, d. h. auf die Aufdeckung von Fehlern bzw. Unregelmäßigkeiten in einzelnen Prüfungsfeldern, ausgerichtet (z. B. Mengen-, Wert- und Ausweisprüfung der Posten des Sachanlagevermögens im Jahresabschluss).

Weiterhin kann die **Regelmäßigkeit** von Prüfungen bezüglich ihrer **zeitlichen Abfolge** als Unterscheidungskriterium gewählt werden. Hieraus resultiert dann die Differenzierung in **periodische Prüfungen**, die in bestimmten Zeitabständen durchzuführen sind (z. B. Jahresabschlussprüfungen, die im jährlichen Turnus vorgenommen werden müssen) und **aperiodische Prüfungen**, auf die in unregelmäßigen Zeitabständen (z. B. steuerliche Betriebsprüfungen) oder nur zu bestimmten Anlässen (z. B. Überschuldungs- oder aktienrechtliche Sonderprüfungen) zurückgegriffen wird.

Schließlich findet man im Schrifttum die Unterscheidung in **formelle und materielle Prüfungen**. Allerdings werden die Abgrenzungskriterien nicht einheitlich verwendet. So wird häufig dann von formeller Prüfung gesprochen, wenn sich die Revisionshandlungen auf die Überprüfung der **äußeren Ordnungsmäßigkeit** (z. B. richtige Verbuchung und richtige Ergebnisrechnung) beziehen. Materielle Prüfungen liegen hingegen dann vor, wenn auf die **inhaltliche Richtigkeit** und **wirtschaftliche Berechtigung** der Prüfungsobjekte abgestellt wird (z. B. Überprüfung des Bilanzansatzes bestimmter Vermögensgegenstände dem Grunde und der Höhe nach). Hieraus folgt,

dass materielle Prüfungen im Gegensatz zu formellen Prüfungen aufgrund ihrer häufig nicht eindeutig bestimmbar Normen (z. B. Rückstellungsbewertung gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 2. HS HGB „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“) **schwieriger durchzuführen** sind und hierdurch für den Prüfer die Möglichkeit der Ausnutzung von **Ermessensspielräumen** besteht.

2. Modelle des Prüfungsablaufes

Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass sich auf der Basis einer hinreichend hohen Abstraktionsebene alle Prüfungsaktivitäten als **Informationsverarbeitungsprozesse** im Sinne von **Soll-Ist-Vergleichen** mit **abschließender Urteilsabgabe** darstellen lassen. Bereits in älteren Schriften zur Revisionslehre wurde der Prüfungsablauf als ein Prozess der Datentransformation aufgefasst, der aus Nachrichtenabgabe, Nachrichtentransport, Umwandlung von Nachrichten in Informationen, Informationsaufnahme, -speicherung und -verarbeitung zu einem Gesamturteil besteht.

Abbildung 50 verdeutlicht in Gestalt eines informationstheoretischen Erklärungsmodell, dass die Prüfer als „Empfänger“ und „Sender“ zugleich die Informationen speichern, verarbeiten und zu **Teilurteilen** bzw. dem **Gesamturteil** verdichten und weitergeben.³⁶⁰ So könnte etwa Prüfer I bei seinem Prüfungsfeld II elementare Abweichungen feststellen, die er in Form eines Teilurteils an den Prüfungsleiter meldet. Diese Informationen können den Prüfungsleiter nun dazu veranlassen, Prüfer II zu Nachprüfungen in seinem Prüfungsfeld III aufzufordern.

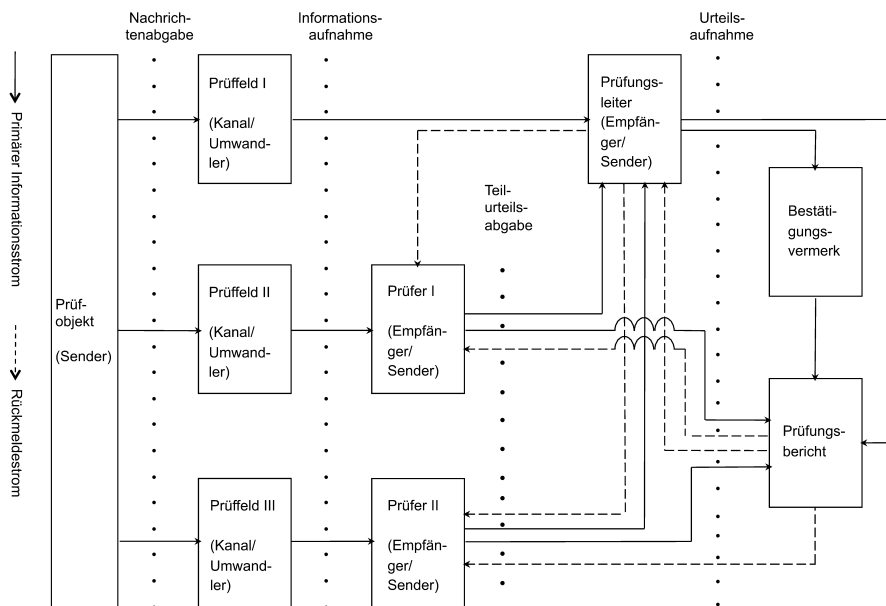


Abbildung 50: Informationstheoretisches Erklärungsmodell der Prüfung

³⁶⁰ Modifiziert entnommen von Schettler (1971), S. 37. Vgl. m. w. N. zu den Grundlagen der Kommunikationstheorie etwa Weber (2011), S. 169–185.

Die Strukturen des vorstehend aufgezeigten Erklärungsmodells verdeutlichen, dass das **Konstatieren** von Soll-Ist-Abweichungen und die sich anschließende **Mitteilung** der Differenzen unabdingbare Voraussetzungen darstellen, um die ermittelten Fehler zu beseitigen und um entsprechende Regelungsmaßnahmen im Rahmen des Prüfungssystems vorzunehmen. Der Wirkungsgrad von Prüfungssystemen wird somit zu großen Teilen von der **Qualität des Prüfungsprozesses** bestimmt, wobei insbesondere die **Aussagefähigkeit** von **Prüfungsbericht und Testat** als **Ergebnis des Prüfungsablaufs** in diesem Zusammenhang eine entscheidende Rolle spielen.

Wie schon erwähnt wurde, setzt sich der in ein Urteil einmündende Prozess der Prüfung aus unterschiedlichen **Phasen und Teilprozessen** zusammen, die durch **Prüfungsvorschriften** und **sonstige sachliche und zeitliche Rahmenbedingungen** bestimmt werden. Allerdings besteht durch die Kanalisierung und Transformation prüfungsrelevanter Informationen im Rahmen komplexer Prüfungsprozesse auch die Gefahr, dass die (Teil-)Prüfungsergebnisse durch die zwischengeschalteten Revisoren **subjektiv gefiltert** werden, womit eine Beeinträchtigung der Qualität von Prüfungsbericht und Testat verbunden sein kann.

Gedankliche Ordnungsmodelle zum Zwecke der Systematisierung einzelner Phasen des Prüfungsablaufs finden sich bereits in der älteren Literatur zur betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre.³⁶¹ In diesem Zusammenhang wurden von *Loittsberger* folgende fünf Teilprozesse unterschieden:

- **Prüfungsplanungsprozess** (bezüglich der Prüfung insgesamt sowie einzelner Phasen der Prüfung).
- **Prüfungsprozess im engeren Sinne**, der die Ermittlung
 - des Ist-Objektes,
 - des Soll-Objektes und
 - der hier entstandenen Abweichungen umfasst.
- **Urteilsbildungsprozess** (zur Beurteilung des Grades der konstatierten Fehler).
- **Urteilsübermittlungsprozess** (in Form des Prüfungsberichts und des Testats).
- **Kontrollprozess** (im Sinne einer Revision der Prüfung selbst).

Aufgrund der im Zeitablauf gestiegenen **qualitativen Anforderungen** vor allem an den Ablauf einer Jahresabschlussprüfung wurde das nachstehende Ordnungsmodell weiterentwickelt, um ein wirkungsvolles **Prozessmanagement** in Revisions- und Treuhandbetrieben sicherstellen zu können. Abbildung 51 zeigt ein Phasenschema, nach dem die Jahresabschlussprüfung zunächst in die Prozessphasen **Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung** und **Dokumentation** zu gliedern ist.³⁶² Da sich diese Phasen zeitlich überlappen können, gibt die Unterteilung jedoch nicht den tatsächlichen zeitlichen Ablauf der Prüfung wieder, sondern stellt lediglich ein gedankliches Gerüst dar. Ferner liegt eine Ergänzung des Schemas um die Phasen **Qualitätskontrolle** (Prüfungskritik) und **(Prüfungs-)Prozesskontrolle** nahe. Im Grundsatz deckt sich der von der WPK und vom IDW zum Zwecke der **Qualitätssicherung** empfohlene Prüfungsablauf mit dem dargelegten Phasenschema.³⁶³

³⁶¹ Vgl. *Loittsberger* (1966), S. 67–84.

³⁶² Vgl. *Freidank* (2001b), S. 255; *Leffson* (1988), S. 157; *Zaeh* (2000), S. 375.

³⁶³ Vgl. hierzu im Einzelnen *IDW* (2007a), Q Tz. 41–63, S. 1245–1265; *WPK/IDW* (2006), S. 629–646.

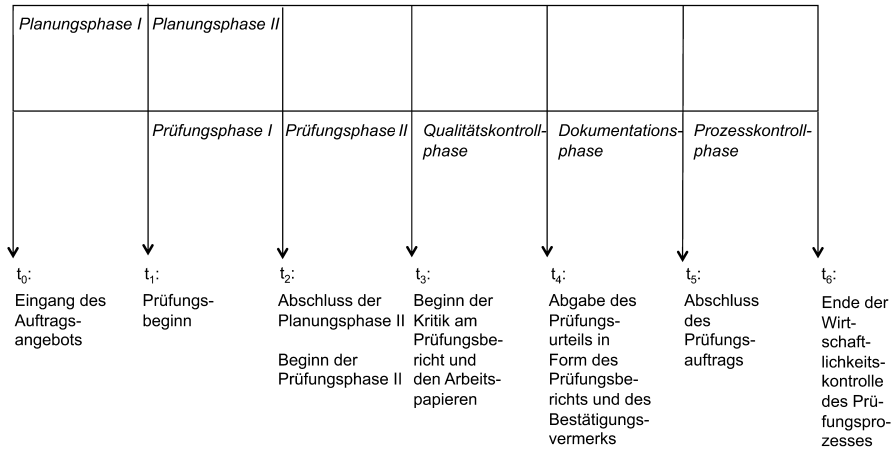


Abbildung 51: Prüfungsprozess als Phasenschema

Wie Abbildung 51 verdeutlicht, weist der gesamte Prüfungsprozess **zwei Planungs-** und **zwei Prüfungsphasen** auf, wobei Planungsphase II und Prüfungsphase I ineinandergreifen. Diese Vernetzung lässt sich wie folgt erklären: Erst in der Planungsphase II kann – aufbauend auf den Ergebnissen der **Systemprüfung** in Prüfungsphase I – das endgültige Prüfungsprogramm für die Prüfungsphase II in Form von **Einzelfallprüfungen** (z. B. Bilanzpostenprüfungen) festgelegt werden. Dabei muss eine permanente Anpassung des Prüfungsplans an die Resultate der Systemprüfung möglich sein. Planadaptationen finden darüber hinaus während des gesamten Planungs- und Prüfungsprozesses statt, da auch die Ergebnisse von Einzelfallprüfungen zu einer Verlängerung des Umfangs der Prüfungshandlungen führen können.

Nach Abschluss der Prüfungsphase II beginnt die **Qualitätskontrollphase**, in der anhand der vorläufigen Prüfungsberichte und der Arbeitspapiere eine Kontrolle der wesentlichen Prüfungshandlungen und Prüfungsergebnisse des Auftrags vorgenommen wird (**Prüfungskritik**). Mit der Abgabe des Prüfungsurteils in Form des Prüfungsberichts (§ 321 HGB) und des Bestätigungsvermerks (§ 322 HGB) setzt die **Dokumentationsphase** ein. Die Aktivitäten in dieser Phase zielen darauf ab, die Planung, die Durchführung und die Ermittlung des Prüfungsergebnisses angemessen schriftlich niederzulegen. Darüber hinaus ist das gesamte fachliche Überwachungssystem des Revisionsunternehmens einer **internen Nachschau** in der Prozesskontrollphase zu unterwerfen, indem die fachliche Organisation und die Abwicklung ausgewählter Prüfungsaufträge mit den hierfür geltenden Vorgabewerten verglichen werden. Die Durchführung der Qualitäts- und/oder Prozesskontrolle kann auch auf andere Revisions- und Treuhandbetriebe in Gestalt eines **Peer Review** ausgelagert werden.³⁶⁴

³⁶⁴ Vgl. hierzu die Ausführungen im Ersten Teil zu Gliederungspunkt II.E.5.

3. Kernprozesse der Jahresabschlussprüfung

3.1 Systematisierung

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass Jahresabschlussprüfungen im Grundsatz als Vorgänge interpretiert werden können, die sich mit der **Verarbeitung von Informationen** beschäftigen. Als **Kern-Informationsprozesse** sollen deshalb im Folgenden

- der Prüfungsprozess im engeren Sinn (**Informationsbeschaffungsprozess**),
- der Urteilsbildungsprozess (**Informationstransformationsprozess**) und
- der Urteilsübermittlungsprozess (**Informationsabgabeprozess**)

verstanden werden.

Während die **Phase der Informationsbeschaffung** die Teilaktivitäten

- Ermittlung des Ist-Zustandes,
- Ermittlung des Soll-Zustandes und
- Ermittlung der Soll-Ist-Abweichungen

umfasst, bezieht sich die **Transformationsphase** auf diejenigen Prozesse, die sich mit der **Umwandlung** einzelner gemessener Soll-Ist-Abweichungen in **Teilurteile** und deren Aggregation zu einem **Gesamturteil** befassen. Die **Informationsabgabephase** beinhaltet schließlich alle Partialaktivitäten, die die **Übermittlung der Prüfungsergebnisse** an die **Auftraggeber** bzw. **Interessenten** der Prüfung zum Gegenstand haben. Sie können als **Kommunikationsprozesse** interpretiert werden.

3.2 Beschaffung prüfungsrelevanter Informationen

Ganz allgemein kann als wichtigste Zielsetzung einer Prüfung und eines Prüfers die Hervorbringung eines **zuverlässigen Urteils** über die **Soll-Entsprechung** des Prüfungsobjektes genannt werden.

Zur Erreichung dieses Ziels besteht die Möglichkeit, auf unterschiedliche **Instrumente** zurückzugreifen, deren Auswahl und Einsatz auch in den gesetzlichen oder berufsständigen Prüfungsordnungen nicht im Detail vorgegeben ist. Wie schon angesprochen wurde, ist eine **lückenlose Prüfung** (Vollprüfung), die vollständige Einzelprüfung einschließt, nach h. M. weder notwendig noch wirtschaftlich vertretbar. Aufgrund der generellen Verknüpfung zwischen **Urteilssicherheit** und **Urteilsgenauigkeit** einerseits sowie **Prüfungsumfang** und **Prüfungszeit** andererseits wird sowohl in der Praxis als auch in der Theorie nach einem **Kompromiss** zwischen Urteilsqualität und Prüfungszeit bzw. Prüfungskosten gesucht (Lean Auditing). In diesem Zusammenhang bieten sich **zwei Lösungsstrategien** zur Verringerung der Prüfungszeit bzw. zur Senkung der Prüfungskosten an, wobei aber auf die Sicherung einer **(Mindest-)Prüfungsqualität** zu achten ist:

- **Rationalisierung des Prüfungsprozesses** in den Bereichen der Termin- und Ablaufplanung (Prüfungsprozess-Management).
- Reduzierung des Prüfungsumfanges und des Prüfungsrisikos durch den Rückgriff auf die **Methoden der mathematischen Statistik** im Bereich der Teilprüfungen und Methoden der **risikoorientierten Prüfung**.

Allerdings hängt die Anwendbarkeit der Methoden der mathematischen Statistik für die Prüfung von der **spezifischen Aufgabenstellung** des Prüfers und der **Beschaffenheit und dem Umfang** des Prüfungsstoffes ab (z. B. Massenerscheinungen, Homogenität der Auswahlelemente), so dass derartige Methoden nur in ganz bestimmten Prüfungsfeldern zum Einsatz kommen können.

Unter dem Begriff des **Prüfungsrisikos** (Audit Risk) wird die Gefahr verstanden, einen mit wesentlichen Fehlern behafteten Jahresabschluss als ordnungsgemäß zu beurteilen.³⁶⁵

Wie noch im Detail zu zeigen sein wird, kann das Prüfungsrisiko, das sich nach h. M. aus den Komponenten **inhärentes Risiko** (Inherent Risk), **Kontrollrisiko** (Control Risk) und **Entdeckungsrisiko** (Detection Risk) zusammensetzt, durch den Einsatz risikoorientierter Prüfungsmethoden (z. B. Identifikation spezifischer Risiken im Kontrollumfeld des zu prüfenden Unternehmens) beeinflusst werden.³⁶⁶

Vor dem skizzierten Hintergrund wird als Ergänzung der **direkten Methoden** zur Fehlerrückmeldung, bei denen ein unmittelbarer Vergleich der aufgezeichneten Ist-Objekte mit den entsprechenden Soll-Objekten erfolgt (z. B. Vergleich des Buch-Bestandswertes mit dem Inventurbestandswert), vorgeschlagen, stärker auf die sog. **indirekten Prüfungsmethoden** zurückzugreifen.³⁶⁷

Hierunter sind Verfahren zu verstehen, bei denen an die Stelle eines einzelnen Soll-Objektes eine **globale Größe** tritt, die eine pauschale Beurteilung des Prüfungsobjektes oder auch des gesamten Prüfungsfeldes erlaubt.

Die indirekten Prüfungsmethoden sind gegenüber den direkten kostengünstiger, gewähren einen umfassenderen Überblick und berücksichtigen zudem grundsätzliche Probleme und wechselseitige Verknüpfungen des Revisionsstoffes. Mit dem Vordringen moderner (IT-gestützter) Buchführungstechniken und dem Wachstum des Geschäftsvolumens wird die Integration von **Abstimmungsmöglichkeiten** und wirksamen **Selbstkontrollen** immer bedeutender, so dass sich die Prüfung tendenziell zu einer **Überwachung der (internen) Kontrollen** entwickelt hat.

Als **indirekte Prüfungsmethoden** können z. B. folgende drei Bereiche bezeichnet werden:³⁶⁸

- Feststellung der **Funktionsfähigkeit** des **Internen Kontrollsystems** (IKS).
- **Summarische Kontrollrechnungen** (Globalabstimmungen).
- **Plausibilitätsprüfungen** (Verprobungen).

Die Prüfung des IKS trägt den Charakter einer sog. **Systemprüfung**, bei der festgestellt werden soll, ob und inwieweit sich der Prüfer auf die zuverlässige und vollständige Erfassung und Verarbeitung der Elemente des IKS innerhalb des zu prüfenden Unternehmens verlassen kann (z. B. Testdurchläufe bei IT-gestützten Buchhaltungssystemen oder Überprüfung, ob die im Organisationsplan vorgesehenen Kontrollen ausreichend sind bzw. auch tatsächlich durchgeführt werden).

³⁶⁵ Vgl. IDW (2006), R Tz. 60, S. 1954.

³⁶⁶ Vgl. hierzu die Ausführungen im Dritten Teil zu Gliederungspunkt III.C.5.2.2.2.

³⁶⁷ Vgl. hierzu Buchner (1997), S. 232–234; IDW (2006), R Tz. 79–89; S. 1958–1961 und die Ausführungen im Dritten Teil zu Gliederungspunkt III.C.5.2.1.

³⁶⁸ Vgl. hierzu die Ausführungen im Zweiten Teil zu Gliederungspunkt II. und im Dritten Teil zu Gliederungspunkt III. C.5.2.1.

Sofern Ist- und Soll-Zustand eines Prüfungsobjektes ermittelt wurden, bedarf es der Messung der ggf. entstandenen Abweichungen. Ob und inwieweit Abweichungen quantifiziert werden können, hängt von den **Prüfungsobjekten** und den auf sie **anzuwendenden Normen** ab. So kann z. B. die mengen- und wertmäßige Abweichung zwischen Buchbestandswert und Inventurbestandswert des Vorratsvermögens exakt auf einer **Kardinalskala** gemessen werden. Erfolgt hingegen im Falle von Belegprüfungen eine Untersuchung, ob den vorgenommenen Buchungen auch entsprechende Belege zugrunde liegen, dann wäre nur ein Messen auf einer **Nominalskala** möglich (d. h. die Buchungen entsprechen den vorhandenen Belegen oder die Buchungen entsprechen den vorhandenen Belegen nicht). Von entscheidender Bedeutung ist, dass die zu prüfenden Merkmalausprägungen des Ist-Objektes und des Soll-Objektes auf **ein und derselben Skala** abbildungsfähig sind. So macht es etwa wenig Sinn, die in der Bilanz ausgewiesenen fertigen Erzeugnisse in Ist-Mengeneinheiten anzugeben und diesen den Soll-Bilanzwert der fertigen Erzeugnisse, die zu Herstellungskosten bewertet wurden, gegenüberzustellen.

3.3 Verarbeitung und Abgabe von Informationen

Nachdem die grundsätzlichen Probleme bei der Beschaffung und Messung von Informationen über den effektiven Ist-Zustand eines Prüfungsobjektes sowie nach der Konstatierung dieses Zustandes im Vergleich zu mehr oder weniger präzisen Soll-Normen behandelt wurden, ergibt sich in der nächsten Prozessphase der Jahresabschlussprüfung die Notwendigkeit, die festgestellten Fehler **zu bewerten** und die Einzelurteile zu einem Gesamturteil **zu aggregieren**. In diesem Zusammenhang besteht die **Gefahr**, dass eine detaillierte, unverdichtete Fehlererfassung und Fehlerweitergabe **zwei negative Konsequenzen** nach sich zieht:

- Informationsspeicher und Verarbeitungskapazität des Prüfers könnten **überfordert** werden.
- Die übermittelten Informationen können unnötigerweise den Informationsbedarf der Adressaten des Prüfungsergebnisses **übersteigen**.

Aus diesem Grunde muss bei der Jahresabschlussprüfung die Vielzahl von Einzelinformationen letztlich in dem an die Öffentlichkeit gerichteten **Bestätigungsvermerk** (§ 322 HGB) verdichtet werden.

Ob eine auf das **Wesentliche (Materiality)**³⁶⁹ reduzierte Informationsabgabe über den ordnungsgemäßen Ist-Zustand eines Prüfungsobjektes im jeweiligen Einzelfall von praktisch hohem Wert für die Interessenten ist, erscheint vor allem als eine Frage des **angemessenen Verdichtungsgrades**. Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass der Informationsverarbeitungsprozess beim **Prüfer** bewusst zu einer **Komplexitätsreduktion** mit der Konsequenz einer **Informationsverdichtung** führt, wodurch

- zwar ein **Informationsverlust** ausgelöst wird, dem
- aber **verbleibende Informationen** gegenüberstehen, die in ihrer Gesamtheit **brauchbarer und wirkungsvoller** sind.

Der Prüfer bewältigt diesen Prozess der Informationsverdichtung durch die Anwendung mehr oder weniger klar definierter **Transformationsregeln**. Wie bereits erwähnt wurde, erfolgt in diesem Kontext am häufigsten eine Einteilung aller beobach-

³⁶⁹ Vgl. hierzu im Einzelnen *IDW PS 250*, S. 1–8.

teter Prüfungszustände nach einem Soll-Ist-Vergleich in die Klassen „**ordnungsgemäß**“ und „**nicht ordnungsgemäß**“, „**bestandsgefährdend**“ und „**nicht bestandsgefährdend**“ bzw. „**zutreffend**“ und „**nicht zutreffend**“. Dabei wiederholt sich der beschriebene Beurteilungs- und Verdichtungsprozess auf mehreren Stufen wie z. B. von den **einzelnen Prüfungselementen** (z. B. fertige Erzeugnisse) über **Prüffelder** (z. B. Vorratsvermögen) bis hin zum **Gesamturteil** (z. B. Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung). Folglich läuft die Umwandlung gemessener Soll-Ist-Abweichungen im Rahmen einer **Hierarchie** aufeinander aufbauender **Klassifikations- und Gewichtungsvorgänge** ab, die schließlich in der Abgabe eines **stark komprimierten Gesamturteils** münden.

Sofern die Informationsbeschaffungs- und -verarbeitungsprozesse von Prüfern vollständig erfasst und erklärt werden könnten, wäre es zumindest theoretisch denkbar, den gesamten Prüfungsprozess in einem **strukturgleichen IT-Programm** zu simulieren. Abgesehen davon, dass sicher nicht alle prüfungsrelevanten Informationen in dem Prüfungsprogramm, etwa in Gestalt eines **Expertensystems**, vorhanden sind, erscheint es problematisch, ob die durch Soll-Ist-Vergleiche dann auf computergestützter Basis ermittelten Fehler auch vollständig **programmierbaren Beurteilungsprozessen** unterworfen werden können. Dies gilt insbesondere für **materielle Prüfungshandlungen**, bei denen der Revisor nach Maßgabe eigener Einschätzungen situationsabhängige, subjektive Wertungen bestimmter Prüfungsobjekte vornehmen muss (z. B. die Auslegung von bilanzpolitischen Ermessensspielräumen in bestimmten Unternehmenssituationen oder die Einschätzung, ob eine Bestandsgefährdung des Unternehmens vorliegt).

Wie bereits erwähnt wurde, läuft der gesamte Prüfungsprozess ohne die Mitteilung eines **Prüfungsergebnisses** leer. Da die Funktionen von Prüfungsergebnissen im Wirkungszusammenhang von Fehlerfeststellung, -mitteilung und -beseitigung sowohl aus theoretischer als auch praktischer Sicht bereits grundlegend behandelt wurden, können die Ausführungen zur Informationsabgabe knapp gehalten werden. Sofern der Prüfer nicht selbst Adressat des Prüfungsergebnisses ist [wie z. B. bei der Durchführung einer (internen) Revision durch das Management selbst], erfordert die Informationsabgabe über das Prüfungsurteil einen **Kommunikationsprozess** zwischen dem **Revisor** und dem **Prüfungsinteressenten** (z. B. Unternehmensleitung, Anteilseigner, Gläubiger, Arbeitnehmer, Investoren, Kreditgeber und die Öffentlichkeit). Allerdings hat der Gesetzgeber für das Modell der Jahresabschlussprüfung weitgehend festgelegt, welche **Arten von Urteilen** möglich sind und in **welcher Form** die Urteile an welche Adressaten übermittelt werden müssen.³⁷⁰

Effizienzüberlegungen sollten sich jedoch im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre nicht nur auf die alleinige kritische Analyse existierender Regelungen, wie sie der Gesetzgeber formuliert hat, beschränken, sondern es muss auch über die verschiedensten Möglichkeiten nachgedacht werden, einen solchen **Kommunikationsprozess** zwischen Prüfer, geprüften Unternehmen bzw. Prüfungsadressaten zielgerichtet zu gestalten. Darüber hinaus sollte ebenfalls der Frage nachgegangen werden, wie die Prüfungsergebnisse der **Internen Revision** im Rahmen des innerbe-

³⁷⁰ Vgl. hierzu die Ausführungen im Ersten Teil zu Gliederungspunkt II.E.5 und im Dritten Teil zu Gliederungspunkt III.C.1.8.