Abschlussprüfung und Geschäftsrisiko

Eine empirische Untersuchung zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens

vom Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften

der Technischen Universität Darmstadt

zur Erlangung des Grades

Doktor der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

(Dr. rer. pol.)

Dissertation

von Jan Carsten Brödel

Erstgutachter: Prof. Dr. Reiner Quick

Zweigutachter: Prof. Dr. Anette von Ahsen

Darmstadt 2020

Brödel, Jan Carsten: Abschlussprüfung und Geschäftsrisiko
Darmstadt, Technische Universität Darmstadt,
Jahr der Veröffentlichung der Dissertation auf TUprints: 2021
Tag der mündlichen Prüfung: 29.06.2020

Veröffentlicht unter CC BY-SA 4.0 International
https://creativecommons.org/licenses/

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht ..... **i**

Inhaltsverzeichnis ..... **iii**

Abkürzungsverzeichnis ..... **viii**

Symbolverzeichnis ..... **xiii**

Abbildungsverzeichnis ..... **xiv**

Tabellenverzeichnis ..... **xv**

1 Einleitung **1**

1.1 Zielsetzung des Forschungsprojekts 3

1.2 Aufbau der Arbeit 3

2 Grundlagen der Abschlussprüfung **5**

2.1 Aufgaben und Ziele der Abschlussprüfung 5

2.2 Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses 12

2.3 Prüfung des Lageberichts sowie des Konzernlageberichts 16

2.4 Prüfung des Risikofrüherkennungssystems 20

2.5 Berichterstattung über die Prüfung 22

2.6 Risikoorientierte Abschlussprüfung 25

3 Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung **39**

3.1 Definition des Geschäftsrisikos 39

3.2 Ausrichtung der Abschlussprüfung am Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens 41

3.3 Zusammenhang von Geschäftsrisiko und Prüfungsrisiko 47

3.4 Typische Elemente einer am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens ausgerichteten Abschlussprüfung 51

3.5 Literaturanalyse für die Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos und Einordnung in den Kontext der Abschlussprüfung 66

3.6 Literaturüberblick zu Veröffentlichungen und Studien zu potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos 175

3.7 Zusammenführung der potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos zu einer Entscheidungsvorlage für einen Fragebogen 178

4 Empirische Studie zu den Faktoren des Geschäftsrisikos 184

4.1 Vorüberlegungen zur Durchführung der Studie 184

4.2 Konzeption und Aufbau der Studie 186

4.3 Datengrundlage der Studie 191

4.4 Auswertung der Fragebögen 199

4.5 Kritische Würdigung der Ergebnisse 244

5 Zusammenfassung und Ausblick 247

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Normen 249

Literaturverzeichnis 250

Berufsständische Verlautbarungen 285

Anhang 1: Fragebogen Var. 1 mit Anschreiben 288

Anhang 2: Fragebogen Var. 2 mit Anschreiben 303

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht ..... **i**

Inhaltsverzeichnis ..... **iii**

Abkürzungsverzeichnis ..... **viii**

Symbolverzeichnis ..... **xiii**

Abbildungsverzeichnis ..... **xiv**

Tabellenverzeichnis ..... **xv**

1 Einleitung **1**

1.1 Zielsetzung des Forschungsprojekts 3

1.2 Aufbau der Arbeit 3

2 Grundlagen der Abschlussprüfung **5**

2.1 Aufgaben und Ziele der Abschlussprüfung 5

2.2 Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses 12

2.3 Prüfung des Lageberichts sowie des Konzernlageberichts 16

2.4 Prüfung des Risikofrüherkennungssystems 20

2.5 Berichterstattung über die Prüfung 22

2.6 Risikoorientierte Abschlussprüfung 25

2.6.1 Prüfungsrisiko 28

2.6.2 Grundsatz der Wesentlichkeit 35

3 Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung **39**

3.1 Definition des Geschäftsrisikos 39

3.2 Ausrichtung der Abschlussprüfung am Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens 41

3.3 Zusammenhang von Geschäftsrisiko und Prüfungsrisiko 47

3.4 Typische Elemente einer am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens ausgerichteten Abschlussprüfung 51

3.4.1 Analyse der Ziele und Strategien des Unternehmens sowie seines Umfelds ... 53

3.4.2 Prozessanalyse und Festlegung der kritischen Jahresabschlusspositionen sowie der Prüfungshandlungen ... 59

3.4.3 Analyse der Geschäftsdurchführung ... 61

3.4.4 Verbleibende aussagebezogene Prüfungshandlungen und Berichterstattung ... 62

3.5 Literaturanalyse für die Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos und Einordnung in den Kontext der Abschlussprüfung ... 66

3.5.1 Unternehmensexterne Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko sowie anwendbare betriebswirtschaftliche Methoden für deren Identifizierung ... 66

3.5.1.1 Einflussfaktoren der Unternehmensumwelt ... 67

3.5.1.1.1 Einflussfaktoren der politisch-rechtlichen Unternehmensumwelt ... 68

3.5.1.1.2 Einflussfaktoren der ökonomischen Unternehmensumwelt ... 70

3.5.1.1.3 Einflussfaktoren der technologischen Unternehmensumwelt ... 71

3.5.1.1.4 Einflussfaktoren der sozialen Unternehmensumwelt ... 74

3.5.1.1.5 Einflussfaktoren der ökologischen Unternehmensumwelt ... 75

3.5.1.2 Instrumente zur Erfassung der Einflussfaktoren der Unternehmensumwelt ... 76

3.5.1.2.1 PEST-Analyse ... 77

3.5.1.2.2 Szenario-Analyse ... 78

3.5.1.3 Instrumente und Faktoren der Branchenumwelt ... 79

3.5.1.3.1 Technologie- und Patentanalyse der Branche ... 80

3.5.1.3.2 Analyse des Branchenzyklus ... 82

3.5.1.3.3 Das Modell der fünf Wettbewerbskräfte nach Porter ... 83

3.5.1.3.4 Das Co-opetition-Modell ... 87

3.5.1.3.5 Benchmarking ... 88

3.5.1.3.6 VRIO-Konzept ... 91

3.5.1.4 Zusammenhang von Makroumwelt und Branchenumwelt ... 92

3.5.1.5 Einflussfaktoren der Stakeholderbeziehungen ... 93

3.5.1.6 Fazit zum Einfluss der Unternehmensumwelt auf das Geschäftsrisiko 95

3.5.2 Unternehmensinterne Faktoren des Geschäftsrisikos sowie Methoden für deren Identifizierung 95

3.5.2.1 Unternehmensziele und Strategien sowie Methoden zur Analyse der Unternehmensstrategie 96

3.5.2.1.1 SWOT-Analyse 99

3.5.2.1.2 Portfolio-Techniken 100

3.5.2.2 Wirtschaftliche Lage des Unternehmens und Unternehmensfortführung ... 102

3.5.2.2.1 Erfahrungskurvenkonzept 122

3.5.2.2.2 PIMS-Studie 123

3.5.2.2.3 Balanced Scorecard 125

3.5.2.3 Organe und Mitarbeiter des zu prüfenden Unternehmens 128

3.5.2.3.1 Qualität und Integrität der Führungskräfte 129

3.5.2.3.2 Kompetenz und Integrität des Aufsichtsrats 132

3.5.2.3.3 Kompetenz und Qualifikation der Mitarbeiter 135

3.5.2.4 Einsatz von IT-Systemen 138

3.5.2.4.1 Sicherheitsadministration 140

3.5.2.4.2 Programmpflege 141

3.5.2.4.3 Datensicherung und Aufbewahrungspflichten 142

3.5.2.4.4 Physische Sicherheit 143

3.5.2.5 Geschäftsprozesse und Erfolgsfaktoren 144

3.5.2.6 Risikomanagement 152

3.5.3 Untersuchung ausgewählter berufsständischer Verlautbarungen auf potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos 160

3.6 Literaturüberblick zu Veröffentlichungen und Studien zu potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos 175

3.7 Zusammenführung der potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos zu einer Entscheidungsvorlage für einen Fragebogen 178

4 Empirische Studie zu den Faktoren des Geschäftsrisikos 184

4.1 Vorüberlegungen zur Durchführung der Studie 184

4.2 Konzeption und Aufbau der Studie 186

4.3 Datengrundlage der Studie 191

4.3.1 Grundgesamtheit und Stichprobe 191

4.3.2 Datenerhebung und Umfang der Datenbasis 192

4.3.3 Repräsentativität der erhobenen Daten 194

4.3.4 Überprüfung auf Verzerrungen 197

4.4 Auswertung der Fragebögen 199

4.4.1 Erläuterung und Überprüfung der aufgestellten Hypothesen 201

4.4.2 Untersuchung der Faktoren in Abhängigkeit von ausgewählten demographischen Daten 204

4.4.2.1 Antwortverhalten in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als Wirtschaftsprüfer 204

4.4.2.2 Antwortverhalten in Abhängigkeit vom Lebensalter 210

4.4.2.3 Antwortverhalten in Abhängigkeit von der Hierarchieposition im Unternehmen 212

4.4.2.4 Antwortverhalten in Abhängigkeit von der Gesellschaftsgröße 217

4.4.2.5 Unterschiede in der Beurteilung bei Mann und Frau 222

4.4.3 Klassifikation der Faktoren 225

4.5 Kritische Würdigung der Ergebnisse 244

5 Zusammenfassung und Ausblick 247

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Normen 249

Literaturverzeichnis 250

Berufsständische Verlautbarungen 285

Anhang 1: Fragebogen Var. 1 mit Anschreiben 288

Anhang 2: Fragebogen Var. 2 mit Anschreiben 303

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft(en)
AktG	Aktiengesetz
ANP	analytic network process
Aufl.	Auflage
AO	Abgabenordung
Art.	Artikel
BARefG	Berufsaufsichtsreformgesetz
BCF	Brutto-Cashflow
Bd.	Band
BGH	Bundesgerichtshof
BIB	Bruttoinvestitionsbasis
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BSC	Balanced Scorecard
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CE	Capital Employed
CEOs	Chief Executive Officers
CFROI	Cashflow Return on Investment
CFOs	Chief Financial Officers
CVA	Cash Value Added
DCF	Discounted Cash Flow
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex

d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
ERP	Enterprise Resource Planning
et al.	et alii/ et aliae
EVA	Economic Value Added
f.	folgende [Seite]
FAIT	Fachausschuss für Informationstechnologie beim IDW
ff.	folgende [Seiten]
ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
H_0	Nullhypothese
H_1	Gegenhypothese
H-Test	Kruskal-Wallis-H-Test
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer e. V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
i. S. d.	im Sinne des

IT	Informationstechnologie
ITGC	IT General Controls
JA	Jahresabschluss
Jg.	Jahrgang
LB	Lagebericht
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
Koeff.	Koeffizient
MW	Mittelwert
n	Anzahl
NASDAQ	National Association of Securities Dealers Automated Quotations
n. F.	neue Fassung
No.	Number
NOPAT	Net Operating Profit after Taxes
Nr.	Nummer
o. Jg.	ohne Jahrgang
OPBT	Operating Profit before Taxes
o. V.	ohne Verfasser
PatG	Patentgesetz
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PEST	political-legal, economic, socioculturel and technological forces
PESTLED	political-legal, economic, socioculturel, technological, legal environmental and demographic forces
PIMS	Profit Impact of Market Strategy
pp.	Pages
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz

R^2	Bestimmtheitsmaß
RMS	Risikomanagementsystem
Rn.	Randnummer
ROCE	Return on Capital Employed
ROI	Return on Investment
S.	Seite(n)
SEC	Security and Exchange Commission
Sign.	Signifikanz
SOC	Service Organization Control
sog.	so genannte
SOX	Sarbanes Oxley Act
SSAE	Statement on Standards for Attestation Engagements
StB	Steuerberater
SPI	Strategic Planning Institute
Sp.	Spalte
SWOT	Strength Weakness Opportunity Threat
teilw.	teilweise
TÜV	Technischer Überwachungsverein
Tz.	Textzeile
H-Test	Kruskal-Wallis-H-Test
usw.	und so weiter
u. a.	unter anderem
US	United Staates
USA	United States of America
USV	unterbrechungsfreie Stromversorgung
u. U.	unter Umständen

Var.	Variante
v. a.	vor allem
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VRIO	value, rareness, non-imitability and organization
w.	without
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WiPrPrüfV	Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung
WP	Wirtschaftsprüfer
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z. B.	zum Beispiel
zit.	zitiert

Symbolverzeichnis

$\lvert x \rvert$	Absolutbetrag einer Zahl x
β	beta
χ^2	Chi-Quadrat
=	Gleichheitszeichen
>	größer
<	kleiner
*	multipliziert
§	Paragraf
§§	Paragrafen
%	Prozent
α	Signifikanzniveau
ρ	Signifikanzwert
σ	Standardabweichung
&	und
$\neq$	ungleich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 4-1 *Aufbau des Fragebogens* 190

Tabellenverzeichnis

Tabelle 3-1 Übersicht ausgewählter IDW Prüfungsstandards zur Untersuchung auf potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos sowie Fehlerrisiken 161

Tabelle 3-2 Darstellung ausgewählter Aspekte im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit und dem wirtschaftlichen und rechtlichen Umfeld eines Unternehmens nach IDW PS 230 . 163

Tabelle 3-3 Darstellung ausgewählter Faktoren, die gegen die Annahme einer Unternehmensfortführung sprechen 170

Tabelle 3-4 Zusammenfassung potentieller Faktoren des Geschäftsrisikos 183

Tabelle 4-1 Beispielhafte Gegenüberstellung einer negativen und einer positiven Formulierung 187

Tabelle 4-2 Einsatz der ermittelten Erfolgsfaktoren von Diamantopoulos/Schlegelmilch (1996) in der vorliegenden Studie 189

Tabelle 4-3 Auflistung der inhaltlich doppelten Faktoren 190

Tabelle 4-4 Übersicht der Faktoren zu den Geschäftschancen 190

Tabelle 4-5 Vergleich der Altersstruktur der Berufsgruppe Wirtschaftsprüfer und der Studienteilnehmer 195

Tabelle 4-6 Geschlecht der Teilnehmer 195

Tabelle 4-7 Statistiken des Wilcoxon-Tests für die Überprüfung der Kontrollfragen hinsichtlich der Einschätzung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren 196

Tabelle 4-8 Nichtsignifikante Ergebnisse hinsichtlich der Unterschiede bei Einschätzung der Faktoren des Geschäftsrisikos in Abhängigkeit von der gewählten Formulierung 202

Tabelle 4-9 Nichtsignifikantes Ergebnis hinsichtlich der Unterschiede bei Einschätzung der Faktoren des Fehlerrisikos in Abhängigkeit von der gewählten Formulierung 203

Tabelle 4-10 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als WP bei Variante 1 206

Tabelle 4-11 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als WP bei Variante 2 207

Tabelle 4-12 Unterschiede in der Beurteilung der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Erfahrung der WP bei Variante 1 208

Tabelle 4-13 Unterschiede in der Beurteilung der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Erfahrung der WP bei Variante 2 209

Tabelle 4-14 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich der Einstufung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko bei Variante 1 210

Tabelle 4-15 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich der Einstufung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko bei Variante 2 211

Tabelle 4-16 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich Einschätzung der Höhe des Einflusses eines Faktors auf Fehlerrisikos bei Variante 1 211

Tabelle 4-17 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich Einschätzung der Höhe des Einflusses eines Faktors auf Fehlerrisiken bei Variante 2 212

Tabelle 4-18 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Wichtigkeit eines Faktors für die Einschätzung des Geschäftsrisikos bei Variante 1 213

Tabelle 4-19 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Wichtigkeit eines Faktors für die Einschätzung des Geschäftsrisikos bei Variante 2 214

Tabelle 4-20 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko bei Variante 1 215

Tabelle 4-21 Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko bei Variante 2 216

Tabelle 4-22 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 1 217

Tabelle 4-23 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 2 218

Tabelle 4-24 Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 1 219

Tabelle 4-25 Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 2 219

Tabelle 4-26 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 1 220

Tabelle 4-27 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 2 220

Tabelle 4-28 Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 1 220

Tabelle 4-29 Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 2 221

Tabelle 4-30 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 1 223

Tabelle 4-31 Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 2 223

Tabelle 4-32 Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 1 224

Tabelle 4-33 Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 2 224

Tabelle 4-34 Bedeutung der Faktoren des Geschäftsrisikos Fragebogenvariante 1 229

Tabelle 4-35 Bedeutung der Faktoren des Geschäftsrisikos Fragebogenvariante 2 232

Tabelle 4-36 Einfluss der Faktoren des Geschäftsrisikos auf den Jahresabschluss und den Lagebericht Fragebogenvariante 1 235

Tabelle 4-37 Einfluss der Faktoren des Geschäftsrisikos auf den Jahresabschluss und den Lagebericht Fragebogenvariante 2 238

Tabelle 4-38 Faktorgruppierungen des Geschäftsrisikos für Variante 1 242

Tabelle 4-39 Faktorgruppierungen des Geschäftsrisikos für Variante 2 243

1 Einleitung

„Nichts ist so beständig wie der Wandel“.[1] Diese Aussage kann auf das stetige und nahezu unaufhaltsame Wachstum des Wissens der heutigen Informationsgesellschaft übertragen werden. Die Verarbeitung, das Verständnis sowie die Anwendung des Wissens stellen für die Gesellschaft sowie den Einzelnen eine große Herausforderung dar, damit man für sich bzw. die Allgemeinheit nicht irgendwann die Feststellung treffen muss: „Da steh ich nun, ich armer Tor, und bin so klug als wie zuvor“.[2] Jedoch sind nicht nur das Verständnis, die Verarbeitung und die Anwendung des Wissens von entscheidender Bedeutung, sondern auch dessen Neuinterpretation bzw. die Neuausrichtung von bereits vorhandenen Denkmustern, Einstellungen und Verfahrensweisen. Oftmals bedarf es eines Schlüsselerlebnisses oder der Veröffentlichung von bekanntem und anerkanntem Wissen im richtigen bzw. in einem veränderten Kontext, um einen Anstoß für eine Neuinterpretation bzw. Neuausrichtung zu geben. So wurde die doppelte Buchführung von Luca Pacioli erstmals im 15. Jahrhundert umfassend beschrieben.[3] Sie stellt in der heutigen Wirtschaftsordnung das vorherrschende Werkzeug dar, um die Vermögensgegenstände und Schulden eines Kaufmanns darzustellen. Dennoch haben weltweit beachtete Unternehmenszusammenbrüche infolge der Aufdeckung von bewusst falsch dargestellten Bilanzen, die durch Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erhalten hatten,[4] gezeigt, dass auch ein weltweit anerkanntes Regelwerk stetig neu interpretiert und in seinem Einsatzgebiet immer wieder hinterfragt werden muss, um mit den aktuellen Entwicklungen und neuen Erkenntnissen Schritt halten zu können.

Manipulationen von Bilanzen sind aber kein Resultat der heutigen Zeit,[5] jedoch erfordert die Art und Weise der Durchdringung der Unternehmen mit Informationstechnologie sowie die Globalisierung eine Neuinterpretation von vorhandenem Wissen bzw. die Verknüpfung mit neuen Fragestellungen und Technologien. Die Bilanzskandale der letzten Jahre führten einerseits zu einer geänderten Wahrnehmung des Berufstandes der Wirtschaftsprüfer in der Öffentlichkeit und andererseits als Reaktion des Berufstandes auf die Bilanzskandale zu einer Neuausrichtung der Herangehensweise der Prüfer an eine Abschlussprüfung, welche zudem durch neu verlautbarte bzw. verschärfte gesetzliche Regelungen sowie berufsständische Verlautba-

---

[1] Heraklit von Ephesus.

[2] Johann Wolfgang von Goethe.

[3] Vgl. Hoffmann (1993), o. S.

[4] Vgl. Kohl (2001), S. 1.

[5] Vgl. Zimmerer (1981), S. 18 ff sowie Loitz (1997), S. 59.

rungen getrieben bzw. verstärkt wurden. Doch nicht nur die Skandale führten zu einer Anpassung der Prüfungsstandards. Bereits vor diesen Skandalen und damit nicht durch diese verursacht, begannen die Prüfungsgesellschaften ihre Prüfungsansätze zu überdenken und zu überarbeiten. Dieser Wandel setze bereits zu Beginn der neunziger Jahre des zwanzigsten Jahrhunderts ein. Dabei ging es vor allem um die Steigerung der Effizienz der Abschlussprüfung und der eventuellen Schaffung eines Mehrwerts für die Mandanten durch den Verkauf von zusätzlichen Beratungsleistungen. Die sich daraus ergebenen Entwicklungen und Erkenntnisse fanden ihren Niederschlag in den Standards. Insbesondere werden die Wirtschaftsprüfer nun explizit dazu angehalten, sich ein Verständnis über die Geschäftstätigkeit sowie die damit einhergehenden Chancen und Risiken des zu prüfenden Unternehmens zu verschaffen, um mit diesem Wissen mit hinreichender Sicherheit eine Beurteilung der Richtigkeit der zu prüfenden Rechnungslegung treffen zu können. Die Auseinandersetzung mit der Geschäftstätigkeit sowie dem Geschäftsrisiko eines zu prüfenden Unternehmens verlangt nun ausdrücklich, dass der Abschlussprüfer auch das Geschäft sowie die Faktoren, die sich auf das Geschäftsrisiko seiner Mandanten auswirken, versteht. Mit Hilfe dieses Verständnisses muss der Prüfer die Abschlussprüfung unter Berücksichtigung der wesentlichen Risiken planen sowie auf die identifizierten Risiken und die damit verbundenen potentiellen Fehlern in der zu prüfenden Rechnungslegung mit geeigneten Prüfungshandlungen reagieren. In der Vergangenheit konnte sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer auf die durch Wissenschaft und Praxis gewonnenen Erkenntnisse zu potentiellen Faktoren, die ursächlich für Fehler im Jahresabschluss sowie im Lagebericht sein können, stützen. Jedoch sind diese Erkenntnisse nur teilweise bzw. lediglich eingeschränkt vor dem Hintergrund der Anforderung, dass sich der Abschlussprüfer ein hinreichendes Verständnis über die Geschäftstätigkeit sowie des Geschäftsrisikos seiner Mandanten zu verschaffen hat, anwendbar. Die Herangehensweise an eine Prüfung sowie die Perspektive auf die zu prüfende Rechnungslegung haben sich „von unten“, d.h. ausgehend von einer Detailprüfung auf Kontenebene, zu einer ganzheitlichen Sichtweise „von oben“, ausgehend von der Geschäftstätigkeit, gewandelt. Trotz ihrer zunehmenden Bedeutung ist verhältnismäßig wenig bekannt über die potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos im Kontext einer Abschlussprüfung. Diese Lücke soll im Rahmen dieses Dissertationsprojekts zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos sowie deren Auswirkung auf das Fehlerrisiko in der durch einen Abschlussprüfer zu prüfenden Rechnungslegung geschlossen werden.

Die folgenden beiden Abschnitte geben einen kurzen Überblick über die Zielsetzung dieses Dissertationsprojekts sowie dessen inhaltlichen Aufbau.

1.1 Zielsetzung des Forschungsprojekts

Nachdem die Einschätzung bzw. Beurteilung potentieller Faktoren des Geschäftsrisikos im Kontext einer Abschlussprüfung in der empirischen Forschung noch weitgehend unerforscht ist, soll diese Arbeit sowohl für die Wissenschaft als auch die Praxis einen Beitrag leisten, um diese Lücke ein Stück weit zu schließen und Anregungen für weiterführende Forschungsprojekte zu bieten. Auch für Angehörige des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, die aufgrund eines umkämpften Marktes immer mehr dazu angehalten sind, ihr risikoorientiertes Prüfungsvorgehen zu verbessern, soll diese Arbeit Anregungen vermitteln, um die Einschätzung der rechnungslegungsrelevanten Risiken des Mandanten und die damit einhergehende notwendige Ausrichtung des prüferischen Vorgehens zu verbessern.

Das Forschungsprojekt gliedert sich im Wesentlichen in zwei Teilschritte. Einerseits werden im Rahmen einer Literaturanalyse potentielle Faktoren für das Geschäftsrisiko erarbeitet. Andererseits wird mit Hilfe einer umfassenden Befragung untersucht, ob die teilnehmenden Wirtschaftsprüfer vorgegebene potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos für ihre Mandanten als relevant erachten und welche Wichtigkeit sie diesen Faktoren beimessen. Zusätzlich werden die teilnehmenden Wirtschaftsprüfer nach ihrer Einschätzung gefragt, ob die abgefragten Einflussfaktoren auch einen Einfluss auf potentielle Fehler in der Rechnungslegung ihrer Mandanten haben und wie stark dieser Einfluss für Fehler im Jahresabschluss sowie im Lagebericht ist. Dadurch soll die Verbindung zwischen dem Geschäftsrisiko und dem Prüfungsrisiko hergestellt werden. Einerseits soll sich der Prüfer nur mit Geschäftsrisiken auseinandersetzen, die auch einen Einfluss auf den Jahresabschluss und somit auf das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko haben. Andererseits kann die Beschäftigung mit den Geschäftsrisiken, die (noch) keinen Einfluss auf den Jahresabschluss haben, dem Prüfer die Möglichkeit einräumen, seinem Mandanten Gestaltungsräume aufzuzeigen und somit eventuell auch zusätzliche Dienstleistungen anzubieten. Dieser Aspekt soll jedoch nicht im Rahmen der empirischen Untersuchung beleuchtet werden.

1.2 Aufbau der Arbeit

Für die Erreichung der beschriebenen Zielsetzung gliedert sich die vorliegende Arbeit neben dieser Einleitung in vier weitere Kapitel. Das zweite Kapitel gibt einen Überblick über die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Abschlussprüfung nach dem deutschen Handelsrecht sowie weiteren Gesetzen, Verordnungen und berufsständischen Verlautbarungen. Das dritte Kapitel widmet sich der Ausrichtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes auf die Ge-

schäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens. Das vierte Kapitel erläutert den Aufbau, die Durchführung sowie die Ergebnisse der empirischen Studie zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens. Dieses Kapitel wird durch eine kritische Würdigung der Untersuchungsergebnisse abgerundet. Das fünfte Kapitel schließt die Arbeit durch eine kurze Zusammenfassung ab.

2 Grundlagen der Abschlussprüfung

Dieses Kapitel gibt einen Überblick über die handelsrechtliche Abschlussprüfung und ihre regulatorischen Rahmenbedingungen in Deutschland. Zu Beginn werden die nach herrschender Meinung existierenden Ziele, Aufgaben und regulatorischen sowie berufsständischen Verlautbarungen einer handelsrechtlichen Abschlussprüfung erläutert, um daran anknüpfend die Grundlagen einer risikoorientierten Abschlussprüfung darzulegen.

2.1 Aufgaben und Ziele der Abschlussprüfung

Die handelsrechtliche Abschlussprüfung in Deutschland dient dem Schutz der Gesellschafter, der Gläubiger sowie der Öffentlichkeit. Sie wird als Garant für die Publizität angesehen.[6] Die Durchführung einer Abschlussprüfung ist die Aufgabe von Wirtschaftsprüfern, die Bestätigungsvermerke über die durchgeführte Prüfung erteilen.[7] Im Schrifttum werden diverse Funktionen der Abschlussprüfung genannt,[8] wobei oftmals eine Unterscheidung in eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion vorgenommen wird.[9] Hinsichtlich der Kontrollfunktion zielt die Prüfung darauf ab, die Normenkonformität des Jahresabschlusses und des Lageberichts festzustellen,[10] sowie diese ergänzende Bestimmungen durch einen Gesellschaftsvertrag und einer Satzung genügen.[11] Ihre Informationsfunktion übt sie gegenüber den gesetzlichen Vertretern der zu prüfenden Gesellschaft, einem ggf. bestehenden Aufsichtsrat oder einem anderen Aufsichtsgremium sowie gegenüber deren Gesellschaftern oder Anteilseignern aus.[12] Die Abschlussprüfung beinhaltet auch eine Beglaubigungsfunktion, die durch den Bestätigungsvermerk zum Ausdruck kommt, welcher das Ergebnis einer Prüfung „auf den Punkt gebracht“ zusammenfasst.[13] Der Bestätigungsvermerk hat eine besondere Bedeutung, da an ihn das Vertrauen des Rechtsverkehrs geknüpft ist,[14] wodurch sich eine zusätzliche Zielsetzung der Abschlussprüfung, vor allem durch das in den letzten Jahren gestiegene

---

[6] Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (2000), Rn. 16.

[7] Vgl. § 2 WPO.

[8] Vgl. Busse von Colbe et al. (2010), S. 631, Ebke (2013), Rn. 24, IDW PS (2000), Tz. 8, Selchert (1988), S. 9ff. und Weber (2010), S. 5 ff.

[9] Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (2000), Rn. 16 und Ebke (2013), Rn. 24.

[10] Vgl. Ruhnke/Schmidt (2005), Rn. 2. Ausführlich hierzu siehe z. B. Ruhnke/Schmidt (2005), Rn. 2.

[11] Vgl. Merkt (2018a), Rn. 2 und Schmidt/Almeling (2018), Rn. 10.

[12] Vgl. Ebke (2013), Rn. 26. Ausführlich hierzu vgl. bspw. Adler/Düring/Schmaltz (2000), Rn. 19 ff.

[13] Vgl. Ebke (2013), Rn. 28.

[14] Vgl. Jacoby (2007), S. 142 und Kremer (2007), S. 116.

Interesse der Öffentlichkeit, ergibt.[15] Die Wirtschaftsprüfer beurteilen die Normenkonformität des Jahresabschlusses und des Lageberichts mit hinreichender, aber nicht absoluter Prüfungssicherheit. Für die Adressaten des Prüfungsurteils ist dessen Verlässlichkeit und Vertrauenswürdigkeit von entscheidender Bedeutung.[16] Die Adressaten können jedoch daraus nicht ableiten, dass die Prüfungsaussagen des Abschlussprüfers eine Garantie für das zukünftige wirtschaftliche Überleben der Unternehmung sowie der Qualität der Unternehmensleitung darstellen.[17] Die Vertrauenswürdigkeit ist mit der Wirtschaftlichkeit der Urteilsgewinnung verknüpft,[18] wobei bezüglich der Vertrauenswürdigkeit der Abschlussprüfung eine Erwartungslücke besteht.[19] Ursächlich dafür sind eine abweichende Vorstellung über den Umfang und den Sinn sowie den Zweck der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung einerseits und der Berufsausübung des Abschlussprüfers als Bestandteil der Unternehmensüberwachung andererseits,[20] also der Vorstellung über die Abschlussprüfung bzw. die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks und das, was die Abschlussprüfung wirklich aussagen kann, sowie den Erwartungen der Öffentlichkeit.[21] Gemäß der empirischen Untersuchung von Ruhnke/Deters (1997) sind zu hohe Erwartungen der Öffentlichkeit und eine unzureichende Aussagekraft des Testats die wichtigsten Gründe für das Vorliegen der Erwartungslücke.[22] Die Schließung bzw. Verringerung der Erwartungslücke ist empfehlenswert, da ansonsten die Gefahr bestünde, dass die Durchführung der Abschlussprüfung nicht mehr durch einen Wirtschaftsprüfer,[23] sondern durch einen sachverständigen Dritten vorgenommen wird. Denkbar wäre in diesem Zusammenhang, dass der Gesetzgeber eine von staatlicher Seite durchgeführte sowie überwachte Abschlussprüfung nach dem Vorbild der bereits heute vorhandenen steuerlichen Betriebsprüfung etabliert. Dies würde jedoch in erster Linie den Interessen des Gesetzgebers dienen und dem privatwirtschaftlich organisierten Berufsstand der Wirtschaftsprüfer die Daseinsberechtigung entziehen.

---

[15] Vgl. Böcking/Gros/Rabenhorst (2014a), Rn. 7.

[16] Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1008.

[17] Vgl. IDW PS (2000), Tz. 15.

[18] Vgl. Quick et al. (1997), S. 209.

[19] Vgl. Quick (1998), S. 244 und Langenbucher/Blaum (1997), S. 437. Zum Phänomen der Erwartungslücke vgl. bspw. Orth (2000), S. 29 ff. oder Porter (1993), S. 50 ff.

[20] Vgl. Böcking/Orth (1998), S. 352.

[21] Vgl. Quick (1998), S. 244.

[22] Vgl. Ruhnke/Deters (1997), S. 930.

[23] Vgl. Quick (1998), S. 244.

In § 317 Abs. 1 S. 3 HGB nimmt der Gesetzgeber eine Konkretisierung der Ziele der Abschlussprüfung vor. In dieser Rechtsnorm ist die Erwartungshaltung des Gesetzgebers an den Berufsstand der Abschlussprüfer niedergeschrieben, dass ein Wirtschaftsprüfer eine Abschlussprüfung in einer Art und Weise vorzunehmen hat, dass er Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich wesentlich auf die Ordnungsmäßigkeit des zu prüfenden Abschlusses auswirken, aufdeckt bzw. erkennt. Insbesondere wird seitens des Gesetzgebers betont, dass der Abschlussprüfer die Prüfung so vornimmt, damit er bei einer gewissenhaften Berufsausübung Unrichtigkeiten sowie Verstöße (Fraud) auch erkennt.[24] Trotzdem soll die Abschlussprüfung weder die Funktion einer Unterschlagungsprüfung noch einer Geschäftsführungsprüfung erfüllen. Die Abschlussprüfung ist keine gezielte sowie umfassende Fraud-Untersuchung, d. h. die Aufdeckung von bewussten Fehlern bildet grundsätzlich nicht den Kern einer Abschlussprüfung. Trotzdem ist eine sachgerechte Auseinandersetzung mit dem Thema Fraud erforderlich sowie die Beachtung von Fraud-Fällen, welche einen wesentlichen Einfluss auf die zu prüfende Rechnungslegung haben können.[25]

In den berufsständischen Verlautbarungen IDW PS 210[26] sowie in ISA 240[27] und ISA 250[28] wird beschrieben, inwieweit die Ausrichtung der Prüfung auf die Aufdeckung von Verstößen erforderlich ist. Eine risikoorientierte Abschlussprüfung sieht vor, dass die Prüfungsstrategie sowie das Prüfungsprogramm derart auszugestalten sind, dass ein vorgegebenes Prüfungsrisiko nicht überschritten wird.[29] Eventuelle Fehlentscheidungen eines Prüfers können durch die Notwendigkeit stichprobenbasiert zu prüfen verursacht werden, da der Prüfer hierdurch nicht alle Sachverhalte des Jahresabschlusses prüft, sondern eine Auswahlprüfung auf der Grundlage von Stichproben vornimmt, wodurch er sich den Stichprobenrisiken gegenübersieht.[30] Somit muss der Prüfer seine Prüfungshandlungen so gestalten und durchführen, dass das maximal zulässige Prüfungsrisiko nicht überschritten wird und er keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt, wenn die geprüfte Rechnungslegung wesentliche falsche Aussagen

---

[24] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 12 und IDW PS 200 (2000), Tz. 17.

[25] Vgl. Justenhoven/Krawietz (2006), S. 66 f.

[26] IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfer (IDW PS 210).

[27] ISA 240: The Auditor`s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements. ISA 240 nimmt lediglich Bezug auf Verstöße.

[28] ISA 250: Consideration Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements. ISA 250 regelt die Berücksichtigung von Gesetzen und Verordnungen im Kontext einer Abschlussprüfung.

[29] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 703.

[30] Vgl. Stibi (1997), S. 49.

enthält.[31] Der Prüfer hat im Rahmen der Prüfungsplanung Überlegungen anzustellen, in welchen Bereichen der zu prüfenden Rechnungslegung ein Risiko vorliegt, wodurch Unrichtigkeiten und Verstöße zu einer wesentlichen falschen Angabe der Rechnungslegung führen können. Auf identifizierte Risikofaktoren muss der Prüfer durch geeignete Prüfungshandlungen reagieren.[32] Falsche Aussagen können auf absichtliche Fehler (Verstöße) oder auf unabsichtliche Fehler (Unrichtigkeiten) zurückgeführt werden.[33] Irrtümer, Verwechslung, mangelnde Genauigkeit, Ermattung oder mangelnde fachliche Eignung können ebenso die Ursache für eine fehlende, sachverhaltsverfremdende oder falsche Darstellung sowie auch eine betrügerische Absicht sein. Davon zu unterscheiden sind Spielräume für bilanzpolitische Gestaltungsmaßnahmen, welche aus Sicht der Rechtsprechung grenzwertig sind, d.h. sich jedoch in einem noch zulässigen Rahmen bewegen können, aber nicht zu beanstanden sind. Jedoch erfüllen unzulässige Überschreitungen der eingeräumten Spiel- bzw. Ermessensräume, dabei im Besonderen eine Darstellung von Verhältnissen, welche über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Unternehmung hinwegtäuschen, den Tatbestand der Bilanzfälschung bzw. des Betrugs.[34] Strafbare Handlungen sind gemäß dem deutschen Handelsrecht gegeben, wenn ein Mitglied eines vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft, die Verhältnisse einer Gesellschaft in der Eröffnungsbilanz, im Jahresabschluss, im Lagebericht oder im Zwischenabschluss bewusst manipuliert oder verschleiert.[35] Die Verantwortung für die Vermeidung und die Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen liegt bei den gesetzlichen Vertretern des zu prüfenden Unternehmens, die hierzu geeignete organisatorische Maßnahmen treffen müssen, wie bspw. die Einführung angemessener interner Kontrollen.[36] Bewusste bzw. vorsätzlich herbeigeführte Fehler von Mitarbeitern lassen sich überwiegend durch die Einrichtung eines internen Überwachungssystems verhindern bzw. können durch geeignete Kontrollen aufgedeckt werden. Im Kontrast hierzu stehen bewusste Fehler des Managements. Das Management kann sich oftmals dem Einfluss eines internen Überwachungssystems entziehen. Der Grund hierfür liegt darin, dass es sich bei dem internen Kontrollsystem um ein von der Unternehmensleitung eingerichtetes sowie von deren

---

[31] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 43.
[32] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 43.
[33] Vgl. Schmidt (2008), S. 4.
[34] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 7.
[35] Vgl. § 331 Abs. 1 HGB.
[36] Vgl. IDW PS 210, Tz. 43.

Weisungen abhängiges unternehmensinternes Kontrollsystem handelt.[37] Kontrollen können als alle Maßnahmen des Unternehmens zum Schutz seiner Vermögenswerte definiert werden. Der Zweck von Kontrollen liegt in der rechtzeitigen Identifizierung von Schwachstellen, deren Überprüfung sowie der Überwachung von Unternehmenswerten. Das Ziel der Kontrollmaßnahmen liegt in der Senkung der Eintrittswahrscheinlichkeit von Schadensfällen, deren Auswirkungen zu minimieren sowie die Restrisiken zu kontrollieren.[38] Kontrollen können einerseits in präventive, d.h. fehlervermeidende, und andererseits in nachgelagerte bzw. fehleraufdeckende Kontrollen differenziert werden.[39] Vorgelagerte Kontrollen werden zur Vermeidung und Reduzierung von Risiken durch die Einrichtung von Maßnahmen eingerichtet, wie z.B. Funktionstrennung oder Einbau von Freigabeschritten in Geschäftsabläufen, wie bspw. im Bestellprozess. Damit hat die vorgelagerte Kontrolle das Ziel, potentielle Risiken aufzufangen, Schwachstellen zu beseitigen und Risiken zu minimieren.[40] Dahingegen werden nachgelagerte Kontrollen zum Auffinden von Risiken oder Fehlern, zur Verhinderung der Ausweitung von Risiken und Fehlern sowie zur weiteren Schadensabwendung eingesetzt. Die nachgelagerte Kontrolle wird zur Optimierung von bereits vorhandenen Prozessen und der permanenten Kontrolle von Unternehmenswerten sowie deren Schutzmechanismen eingesetzt.[41] Je nach Geschäftsprozess oder Unternehmensbereich können Kontrollen als technische Maßnahmen, Berechtigungslösungen oder manuelle Tätigkeiten eingerichtet werden.

Ein nicht wirksames oder nur teilweise wirksames Kontrollsystem kann das Management oder die Mitarbeiter dazu verleiten, für ihren eigenen Vorteil Unrichtigkeiten oder Verstöße vorzunehmen. Über das Risiko potentieller Faktoren für das Vorhandensein von Unrichtigkeiten oder Verstößen in der zu prüfenden Rechnungslegung muss sich der Abschlussprüfer ein Verständnis verschaffen, um mit hinreichender Sicherheit beurteilen zu können, ob der Jahresabschluss Unrichtigkeiten oder Verstöße enthält. Das Risiko von wesentlichen Verstößen oder Unrichtigkeiten bezüglich der Rechnungslegung sowie Vorschriften und Gepflogenheiten in den einzelnen zu prüfenden Gebieten stellen das maßgebliche Kriterium für die Festlegung von Art und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen dar.[42] Für Verstöße, die

---

[37] Vgl. Buchner (1992), S. 124.
[38] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 38.
[39] Vgl. Vandervelde et al. (2006), S. 7.
[40] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 38.
[41] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 39.
[42] Vgl. IDW (2012), S. 2421.

einen potentiellen Einfluss auf den Jahresabschluss haben können, kommen u.a. die nachfolgenden in Betracht:

- Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften, welche gegen die Fortführung des Unternehmens sprechen, wie bspw. gegen Lizenzen oder Zulassungen, die notwendig für die Geschäftstätigkeit sind, sowie gegen Vorschriften von Aufsichtsbehörden, wie die Bundesnetzagentur,[43]
- Zuwiderhandlungen gegen Vorschriften zur Abbildung von Vermögenswerten und Schulden im Jahresabschluss,[44] wie das Unterlassen der Bilanzierung von Kreditorenrechnungen[45] oder vorsätzlich nicht gebildete Rückstellungen,[46]
- Ausweis von nicht vorhandenen oder bereits verkauften Vorräten, Halbfertigerzeugnissen oder Fertigerzeugnissen in der Bilanz,[47]
- Doppelzählungen von Vorräten oder Nichtzählung von Vorräten, die sich auf einem Transport befinden,[48] Zählung von Leerkartons oder Ausleihung von Vermögensgegenständen in betrügerischer Vereinbarung mit Dritten oder bewusst falsche Periodenabgrenzung,[49]
- Festlegung von abweichenden Inventurstichtagen für unterschiedliche Standorte oder Länder, Verschiebung von Vorräten zwischen Lagerorten und infolgedessen eine mehrfache Zählung der Vorräte,[50]
- Manipulation von Kontroll- und Abfüllwaagen, Barcodescannern oder Zählmaschinen oder automatischen Paletten-Lagern,[51]
- gefälschte Dokumente zu Verwertungschancen oder Verschrottungsabsichten,[52]
- Ausweis eines falschen Fertigstellungsgrades von unfertigen Erzeugnissen,[53]

---

[43] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[44] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[45] Vgl. Häfele/Schmeisky (2009), S. 241.
[46] Vgl. Ludewig (1995), S. 400.
[47] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[48] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[49] Vgl. Häfele/Schmeisky (2009), S. 239.
[50] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[51] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[52] Vgl. Häfele/Schmeisky (2009), S. 239.

- Verrechnung von Leistungen von profitablen Projekten mit verlustträchtigen Projekten im Rahmen einer langfristigen Auftragsfertigung,[54]
- unrichtige Darstellung von Eigentumsverhältnissen, wie bspw. bei Kommissionsware, Konsignationsware, usw., [55]
- Verteilung von Kosten für bereits abgeschlossene Aufträge auf andere, noch laufende Aufträge, [56]
- Verwendung von zu niedrigen oder zu hohen Gemeinkostenzuschlägen,[57]
- Umsatzrealisierung auf Waren, die noch nicht verkauft wurden,[58]
- Umsatzrealisierung mit fingierten Geschäftspartnern oder durch Scheinbestellungen,[59]
- Zuordnung von erhaltenen Anzahlungen zu den falschen Aufträgen,[60]
- Anwendung fraudulenter Buchungspraktiken, wie Materialaufwand an Kasse, um Unterschlagungen zu verschleiern,[61]
- Entgeltzahlungen an entlassene oder Phantom-Mitarbeiter oder für nicht erbrachte Leistungen,[62]
- Verschleierung der Verpfändung von Vermögensgegenständen zur Überbrückung von Liquiditätsschwierigkeiten,[63]
- Diebstähle aus dem Lager oder den Büroräumen.[64]

Mögliche weitere Faktoren, die für das Vorhandensein von dolosen Handlungen sprechen, sind Bestechung, Steuerhinterziehung, verbotene Preisabsprachen oder der illegale Export von

---

[53] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[54] Vgl. Häfele/Schmeisky (2009), S. 239.
[55] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[56] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[57] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[58] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[59] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[60] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[61] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 439.
[62] Vgl. Häfele/Schmeisky (2009), S. 239.
[63] Vgl. Häfele/Schmeisky (2009), S. 239.
[64] Vgl. Ludewig (1995), S. 401.

Waren in Länder, die internationalen Sanktionen unterliegen.[65] Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die beschriebenen Verstöße auch unbewusst erfolgen können, wie z.B. Doppelzählungen oder die falsche Zuordnung von erhaltenen Anzahlungen zu den Aufträgen.

2.2 Prüfung des Jahres- und Konzernabschlusses

Gemäß § 316 Abs. 1 Satz 1 sind der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, welche nicht kleine Gesellschaften gemäß der Merkmale des § 267 Abs. 1 HGB sind, durch einen Abschlussprüfer zu prüfen.[66] Für die Einordnung von Kapitalgesellschaften in eine der drei Größenklassen[67] (klein, mittel und groß) nach § 267 HGB müssen mindestens zwei von drei Merkmalen (Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Arbeitnehmer) an zwei Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden. Eine Ausnahme stellen Neugründungen oder Umwandlungen dar. Bei diesen treten die Rechtsfolgen für die Größenklassen bereits am ersten auf die Neugründung bzw. Umwandlung folgenden Abschlussstichtag ein, falls die dafür notwendigen Voraussetzungen gegeben sind.[68] Kapitalmarktorientierte Unternehmen sind gemäß § 267 Abs. 3 immer große Kapitalgesellschaften.[69] Gemäß dem Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz - PublG) sind auch Nicht-Kapitalgesellschaften zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichtet, wenn sie bestimmte, in § 1 PublG definierte, Größenmerkmale überschreiten,[70] was eine Prüfungspflicht gemäß § 6 PublG i. V. m. § 3 PublG bedingt. Personengesellschaften, die Vorschriften des § 264a Abs. 1 HGB erfüllen, sowie Unternehmen bestimmter Wirtschaftszweige, wie z. B. Kreditinstitute gemäß § 340k i. V. m. § 316 HGB und Versicherungen i. S. d. § 341k i. V. m. § 316 HGB, bedürfen keiner Prüfung der Größe, da sie automatisch prüfungspflichtig sind.[71] Sollte die Prüfung auf freiwilliger Basis vorgenommen werden, dann ist die Anwendung des § 317 HGB verpflichtend, wenn ein Testat gemäß § 322 HGB erteilt werden soll oder es sich um einen uneingeschränk-

---

[65] Vgl. Langenbucher/Blaum (1997), S. 440.
[66] Vgl. § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB.
[67] § 267a HGB regelt die Größenkriterien für Kleinstkapitalgesellschaften.
[68] Vgl. Graumann (2009), S. 82 und § 267 HGB.
[69] Vgl. § 267 Abs. 3 HGB.
[70] Vgl. IDW (2012), S. 907.
[71] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Rn. 4.

ten Auftrag für eine Jahresabschlussprüfung handelt.[72] Die Prüfungspflicht nach § 317 Abs. 1 S. 1 HGB gilt ebenfalls für IFRS-Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a HGB.[73] Als Abschlussprüfer kommen grundsätzlich nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Frage. I. S. d. § 319 Abs. 1 HGB können Jahresabschlüsse und Lageberichte mittelgroßer Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 267 Abs. 2) oder von mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften im Sinne des § 264a Abs. 1 auch durch vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden. Des Weiteren haben Konzernabschlussprüfer grundsätzlich dieselben Rechte und Pflichten wie ein Jahresabschlussprüfer.[74] Der Jahresabschluss setzt sich nach § 242 Abs. 3 HGB aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen. Bei einer Kapitalgesellschaft ist der Jahresabschluss gemäß § 264 Abs. 1 HGB um einen Anhang zu erweitern. Zusätzlich beinhaltet er bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften, welche nicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind, eine Kapitalflussrechnung und einen Eigenkapitalspiegel.[75] Falls der Jahresabschluss freiwillig um eine Segmentberichterstattung erweitert wird, so ist diese ebenso prüfungspflichtig.[76] Die Prüfungspflicht erstreckt sich auch auf die Buchführung und das Inventar.[77] Dabei umfasst die Buchführung neben der Finanzbuchführung auch die rechnungslegungsrelevanten Nebenbücher, wie z.B. die Anlagenbuchhaltung, das Kreditoren- oder Debitorennebenbuch.[78] Unabhängig davon, ob das zu prüfende Unternehmen kein oder ein IT-gestütztes Buchführungssystem für die Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Geschäftsvorfälle einsetzt, sind die Handelsbücher bzw. das Finanz- bzw. Buchführungssystem sowie dessen Vorsysteme auf die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu prüfen. Die Grundlage dafür bilden einerseits insbesondere die §§ 238, 239 und 257 HGB sowie die hiervon abgeleiteten Stellungnahmen von staatlichen oder privatwirtschaftlichen Einrichtungen.[79] Die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften setzt im Besonderen voraus, dass die Buchführung vollständig, richtig, zeitgerecht, nachvollziehbar, unveränderlich sowie geordnet

---

[72] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Rn. 4, Adler/Düring/Schmaltz (2000), Rn. 36, Merkt (2018a), Rn. 5 und Böcking/Gros/Rabenhorst (2014a), Rn. 19.

[73] Vgl. Förschle/Küster (2010), Rn. 1.

[74] Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (2000), § 316 Rn. 62.

[75] Vgl. § 264 Abs. 1 HGB.

[76] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 5.

[77] Vgl. Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 5.

[78] Vgl. IDW (2012), S. 2400.

[79] Vgl. Bretthauer (2007), S. 721.

durchgeführt wird.[80] Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der GoB ist es zudem notwendig, dass der Prüfer eine Analyse der Geschäftsprozesse des zu prüfenden Unternehmens bezüglich ihrer Rechnungslegungsrelevanz vornimmt sowie die Teile der unternehmensinternen Informationssysteme berücksichtigt, welche zur Aufstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts erforderlich sind.[81] Die Handelsbücher können auf elektronischen Datenträgern geführt werden. Dies umfasst eine Buchführung, die zeitweise oder dauerhaft durch Nutzung von Hard- und Software auf Datenträgern geführt wird. Die wesentliche Voraussetzung für diese Form der Buchführung sowie das gewählte Datenverarbeitungsverfahren stellen die Anforderungen der GoB dar. Es muss zudem sichergestellt sein, dass die auf elektronischen Datenträgern gespeicherten Daten mindestens für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen stets verfügbar sind und innerhalb einer angemessenen Zeit lesbar gemacht werden können. Die gesetzlichen Vorgaben hierzu sind in § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO geregelt.[82] Sollte das zu prüfende Unternehmen seine Buchhaltung oder andere rechnungslegungsrelevante Funktionen teilweise oder komplett an einen Dienstleister ausgelagert haben, so hat der Prüfer die damit einhergehenden Risiken zu beurteilen, die eine Auswirkung auf die Rechnungslegung und das interne Kontrollsystem des zu prüfenden Unternehmens haben können.[83]

Die betriebsinterne Kostenrechnung wird Bestandteil der Prüfung, wenn sie als Grundlage für die Ermittlung von Abschlussposten oder -angaben herangezogen wird.[84] Dies gilt auch für außerbuchhalterische Bereiche, wie Rechtsgrundlagen und Rechtsbeziehungen des zu prüfenden Unternehmens.[85] Kapitalgesellschaften werden zudem durch § 265 Abs. 2 Satz 1 HGB dazu verpflichtet, im Jahresabschluss zu jedem Posten auch den korrespondierenden Vorjahresposten aufzuführen. Folglich unterliegen auch die Vorjahreszahlen der Prüfungspflicht. Diese gesetzliche Vorgabe umfasst ebenso Vergleichsangaben zu Vorjahren im Anhang sowie im Lagebericht.[86]

---

[80] Vgl. § 239 Abs. 2 HGB.
[81] Vgl. Berenz/Voit (2003), S. 1233 f.
[82] Vgl. Bretthauer (2007), S. 721.
[83] Vgl. IDW PS 331 (2010), Tz. 6 ff.
[84] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 5.
[85] Vgl. IDW (2012), S. 2401.
[86] Vgl. IDW (2012), S. 2401.

Bezüglich der Art und Weise, wie der Abschlussprüfer seine Prüfung zu organisieren sowie durchzuführen hat, wurden seitens des Gesetzgebers keine Vorgaben verabschiedet.[87] Dies bedeutet, dass der Zeitpunkt, die Art und der Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen durch das HGB nicht vorgeschrieben werden.[88] Dies entbindet den Prüfer jedoch nicht von seiner Verpflichtung i. S. d. § 323 Abs. 1 HGB zur geforderten Eigenverantwortlichkeit zu einer gewissenhaften und unparteiischen Prüfung.[89] Diese gesetzlich vorgeschriebene Verpflichtung zu einer gewissenhaften Prüfung soll dazu beitragen, dass mit hinreichender Sicherheit Unrichtigkeiten und Verstöße, die eine Auswirkung auf die Rechnungslegung des zu prüfenden Unternehmens ausüben, durch den Abschlussprüfer erkannt bzw. aufgedeckt werden.[90] Diese Pflicht wird durch den Gesetzgeber in § 317 Abs. 3 HGB dahingehend relativiert, dass der Prüfer lediglich Vorgänge, welche eine wesentliche Auswirkung auf die Rechnungslegung des zu prüfenden Unternehmens haben, zu erkennen und aufzudecken hat.[91] Eine Unterschlagungsprüfung, d.h. die Aufdeckung von Untreuehandlungen, Unterschlagungen oder ähnliches, ist nicht der primäre Zweck einer Abschlussprüfung.[92] Dessen ungeachtet muss bei der Planung einer Abschlussprüfung eine Risikobeurteilung potentieller Sachverhalte für Untreuehandlungen oder Unterschlagungen vorgenommen werden.[93] Diese Risikofaktoren sind im Prüfungsteam zu diskutieren. Ebenso hat der auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer die Teammitglieder auf die Einhaltung einer kritischen Grundhaltung im Rahmen der Vornahme von Prüfungshandlungen hinzuweisen.[94]

Die Art und der Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen werden grundsätzlich durch die International Standards on Auditing (ISA) und die IDW Prüfungsstandards vorgegeben.[95] Als Ganzes betrachtet stellen die IDW Prüfungsstandards die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) dar. Sie füllen den seitens des Gesetzgebers vorgegebenen

---

[87] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 2.

[88] Vgl. Schmidt (2008), S. 1.

[89] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 11.

[90] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 100.

[91] Vgl. § 317 Abs. 3 HGB sowie IDW PS 200 (2000), Tz. 24.

[92] Vgl. IDW PS 201 (2009), Tz. 11.

[93] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 18

[94] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 14 und Tz. 25.

[95] Es erfolgt bislang eine Transformierung der verlautbarten ISA durch die IDW Prüfungsstandards. Die IDW Prüfungsstandards enthalten darüber hinaus weitere Regelungsbereiche, die nach internationalen Normen nicht als Prüfungsgebiete festgelegt sind (vgl. Qandil (2014), S.8).

Rahmen aus.[96] Nach § 317 Abs. 5 HGB, welcher auf Art 26 Abs. 1 Abschlussprüferrichtlinie zurückgeht, hat der Prüfer die internationalen Prüfungsstandards für gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen anzuwenden. Internationale Prüfungsstandards gemäß der Abschlussprüferrichtlinie sind die ISA und damit zusammenhängende Stellungnahmen und Standards, soweit sie für die Abschlussprüfung von Relevanz sind. Die Voraussetzung für die unmittelbare Anwendung ist, dass der deutsche Gesetzgeber die EU-Richtlinie in nationales Recht umsetzt und dass die jeweiligen internationalen Prüfungsstandards von der EU-Kommission übernommen werden.[97] Der deutsche Gesetzgeber hat sich durch § 317 Abs. 6 die Möglichkeit offengehalten, zusätzlich zu den nach § 317 Abs. 5 anzuwendenden ISA weitere Abschlussprüfungsanforderungen oder die Nichtanwendung von Teilen der ISA vorzuschreiben, falls dies durch den Umfang der Prüfung bedingt sowie den in § 317 Abs. 1 bis 4 aufgeführten Prüfungszielen dienlich ist.[98] Die IDW Prüfungsstandards können vom Prüfer so lange angewendet werden, wie die EU-Kommission keinen ISA für den betreffenden Bereich angenommen hat.[99]

Während der Prüfung festgestellte Fehler sind durch den Prüfer hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf den Jahresabschluss einzuschätzen. Bei Unklarheiten und wesentlichen Fehlern hat der Prüfer den Umfang der Prüfungshandlungen auszuweiten, d. h. er muss mittels geeigneter Prüfungshandlungen auf die durch ihn identifizierten Risikofaktoren reagieren.[100] Der Prüfer hat eine Dokumentation von allen Prüfungsschritten und den einzelnen Prüfungsergebnissen vorzunehmen. Dies gilt auch für die Prüfungshandlungen, welche im Folgenden erläutert werden.

2.3 Prüfung des Lageberichts sowie des Konzernlageberichts

Der (Konzern)- Lagebericht präzisiert und ergänzt die aus dem Abschluss ableitbaren Erkenntnisse bezüglich der wirtschaftlichen Lage des zu prüfenden Unternehmens, wie bspw. durch verbale Ausführungen über die Branchenkonjunktur, zu noch nicht abgeschlossenen Großaufträgen oder dem geplanten Einsatz einer neuen Technologie.[101] Die Abschlussprüfung

---

[96] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 23.
[97] Vgl. IDW (2009), S. 2 und Schmidt (2008), S. 1.
[98] Vgl. § 317 Abs. 1 bis 6 HGB.
[99] Vgl. Schmidt (2008), S. 1, Erchinger/Melcher (2008), S. 965 und Kuhn/Stibi (2009), S. 1158.
[100] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 43.
[101] Vgl. Graumann (2009), S. 97.

soll die Verlässlichkeit der im Abschluss und im Lagebericht enthaltenen Informationen über das zu prüfende Unternehmen erhöhen.[102] Gemäß § 264 Abs. 1 HGB sind mittelgroße sowie große Kapitalgesellschaften sowie Gesellschaften nach § 264a Abs. 1 HGB, sofern es sich dabei nicht um Tochterunternehmen handelt, welche i. S. d. § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264b HGB befreit sind, sowie Personengesellschaften i.S.d. § 5 Abs. 1 PublG zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet. Diese Vorschriften betreffen jedoch nicht kleine Kapitalgesellschaften, Kleinstkapitalgesellschaften[103] sowie Personenhandelsgesellschaften, die nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 PubG, erfüllen.[104]

Nach § 317 Abs. 2 Sätze 1 und 2 HGB hat der Abschlussprüfer zu prüfen, ob der (Konzern-) Lagebericht[105] gemäß den §§ 289 bzw. 315 HGB mit dem Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss bzw. IFRS-Einzelabschluss[106] sowie mit den durch die Prüfung gewonnenen Erkenntnissen in Einklang steht und ob dieser durchweg ein zutreffendes Bild bezüglich der tatsächlichen Lage des zu prüfenden Unternehmens vermittelt.[107] Für Konzernlageberichte werden die gesetzlichen Vorschriften anhand von DRS 20 konkretisiert.[108] Im Hinblick auf ihren Einklang mit dem Jahresabschluss können lediglich die Informationen des Lageberichts geprüft werden, welche sich auch in diesem niederschlagen. Dazu gehören hauptsächlich die Angaben zum Geschäftsverlauf und zur Lage des Unternehmens, aber auch einzelne Angaben gemäß § 289 Abs. 2 HGB, wie bspw. ob sich Erwartungen bzgl. der voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft und die dargelegten Risiken sich z.B. auch in den Rückstellungen widerspiegeln. Die sonstigen Angaben, d. h. diejenigen, welche sich nicht im Jahresabschluss manifestieren, sind durch den Prüfer auf Nachvollziehbarkeit und auf die richtige Darstellung der tatsächlichen Lage der Gesellschaft zu prüfen, dabei im Besonderen, sofern es sich um zukunftsorientierte Angaben handelt.[109] Der Abschlussprüfer muss den Lagebericht mit seinem während der Prüfung erworbenen Wissen abgleichen. Sollte er während der Prüfung des La-

---

[102] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 8.

[103] Sofern gesellschaftsvertraglich nichts anderes geregelt ist (vgl. Förschle/Deubert (2014), Rn. 105 und § 267a Abs. 2 HGB).

[104] Vgl. Grottel (2014b), Rn. 1.

[105] Die Lageberichte einzelner Konzernunternehmen sind von dieser Prüfungspflicht nicht betroffen (vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 50).

[106] Bei Vorliegen eines Einzelabschlusses gemäß § 325 Abs. 2a HGB, d. h. ein Einzelabschluss, der nach den in § 315a Abs. 1 HGB genannten internationalen Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurde, ist ebenfalls zu prüfen, ob der Lagebericht in Einklang mit diesem steht.

[107] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 50 und Morck (2007), Rn. 3.

[108] Vgl. Philipps (2015), S. 445.

[109] Vgl. Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 21.

geberichts auf Aussagen treffen, die im Lagebericht zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zwar im Einklang mit dem Abschluss stehen, jedoch nicht mit den während der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen, so ist er dazu angehalten, seine Einwendungen bezüglich des Lageberichts und des Jahresabschlusses gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen zu formulieren. Ebenso obliegt es dem Prüfer, seine gewonnenen Erkenntnisse mit Aussagen im Lagebericht abzugleichen, welche keinen Einfluss auf den zu prüfenden Jahresabschluss haben.[110]

Der Gesetzgeber hat besondere Anforderungen an die Prüfung einer zutreffenden Darstellung der Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung des zu prüfenden Unternehmens verabschiedet. Obwohl sich die Prüfungspflicht der Chancen und Risiken bereits durch die Forderung zur Berichterstattung gemäß § 289 HGB ergibt, wird die zukünftige Entwicklung in § 317 HGB explizit erwähnt. Dies zeigt, welchen hohen Stellenwert die Prüfung der Chancen und Risiken für den Gesetzgeber hat. Trotzdem soll sich der Lagebericht unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit bei der Darstellung der Chancen und Risiken auf diejenigen beschränken, die entweder bestandsgefährdend sind oder einen wesentlichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausüben können. Dabei ist eine Saldierung der potentiellen Chancen und Risiken nicht statthaft. Bisher wurde ein Prognosezeitraum von grundsätzlich zwei Jahren als angemessen angesehen.[111] Demgegenüber steht die Forderung des DRS 20.127, dass der Prognosezeitraum wenigstens ein Jahr beginnend mit dem Abschlussstichtag betragen soll.[112] Kürzere Zeiträume werden als nicht sinnvoll angesehen und bei längeren verringert sich die Zuverlässigkeit der Prognose erheblich.[113] Der Prüfer muss sich eine hinreichende Gewissheit darüber verschaffen, ob im Lagebericht für alle Chancen und Risiken die verfügbaren Informationen in einem ausreichenden Umfang, wahrheitsgemäß und realistisch dargestellt wurden, ob die getroffenen Annahmen für die Berichterstattung des Vorstands realistisch sowie widerspruchsfrei sind und die Prognoseverfahren korrekt angewandt wurden.[114] Insbesondere sollen die Prognoseangaben die wichtigsten von dem Konzern zur Steuerung eingesetzten monetären, wie bspw. die Gesamtkapitalrendite, sowie nichtfinanziellen Leistungsindikatoren beschreiben, wie z.B., Kundenbelange (bspw. Indikatoren zur Kundenzufriedenheit und Kundentreue) oder Indikatoren zu Forschung und Entwicklung.[115] Eige-

---

[110] Vgl. Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 22.
[111] Vgl. Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 23 sowie Grottel (2014b), Rn. 37.
[112] Vgl. Grottel (2014b), Rn. 37 sowie Philipps (2015), S. 446.
[113] Vgl. Weber (2010), Rn. 12.
[114] Vgl. Merkt (2018a), Rn. 7 und Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 24.
[115] Vgl. Philipps (2015), S. 446.

ne Prognosen und Risikoeinschätzungen sind durch den Prüfer nicht zu tätigen, sondern seine Aufgabe ist die Prüfung des Lageberichts auf Vollständigkeit, Richtigkeit und Plausibilität.[116]

Sofern eine abhängige Gesellschaft i.S.d. § 312 Abs. 1 AktG einen Abhängigkeitsbericht erstellen muss, hat dies zur Folge, dass auch die gemäß § 312 Abs. 3 Satz 3 AktG zu integrierende Erklärung des Vorstands, die sog. Schlusserklärung, zu prüfen ist. Der Abhängigkeitsbericht an sich unterliegt gemäß § 313 AktG der Prüfungspflicht durch den Abschlussprüfer, sofern eine Prüfungspflicht für den Jahresabschluss besteht. Dabei sich die Prüfung darauf beziehen, ob die getätigten Angaben im Bericht korrekt sind, bei den im Abhängigkeitsbericht aufgelisteten Rechtsgeschäften nach den Umständen, welche im Moment ihrer Vornahme bekannt gewesen sind, die Leistung des Unternehmens nicht unverhältnismäßig zu hoch war und falls dies der Fall war, es einen Ausgleich für die sich daraus ergebenen Nachteile gab, sowie die im Bericht beschriebenen Maßnahmen der Gesellschaft nicht wesentlich von der Beurteilung des Vorstandes abweichen.[117]

Die Anforderungen hinsichtlich der Prüfung des Lageberichts sind für den Konzernlagebericht entsprechend anzuwenden.[118]

Börsennotierte Aktiengesellschaften (AG) und AG,[119] welche ausschließlich andere Wertpapiere als Aktien zum Handel an einem organisierten Markt gemäß § 2 Abs. 5 WpHG emittiert haben, haben gemäß § 289a HGB eine Erklärung zur Unternehmensfortführung in deren Lagebericht aufzunehmen[120] oder im Internet unter Aufnahme eines Hinweises im Lagebericht der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.[121] Die Erklärung zur Unternehmensfortführung soll sich gemäß § 289a HGB aus verschiedenen Bestandteilen zusammensetzen. Diese sind die Entsprechungserklärung i. S. d. § 161 AktG[122], die Angaben zu Unternehmensführungsprakti-

---

[116] Vgl. Morck (2007), Rn. 3.

[117] Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 25.

[118] Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 26.

[119] D.h. börsennotierte AG gemäß § 3 Abs. 2 AktG. Börsennotierte AG i. S. d. § 3 Abs. 2 AktG sind Gesellschaften, deren Aktien zu einem Markt zugelassen sind, welcher durch staatliche anerkannte Stellen geregelt sowie überwacht wird. Zudem hat der Handel der Aktien auf diesem Markt regelmäßig stattzufinden und ein mittelbarer oder unmittelbarer Zugang durch das Publikum muss gegeben sein (vgl. Grottel (2014a), Rn. 281).

[120] Vgl. Graumann (2009), S. 99 und Böcking/Gros/Rabenhorst (2014b), Rn. 25.

[121] Vgl. Grottel/Röhm-Kottmann (2014), Rn. 2 und Rn. 10.

[122] Gemäß § 161 AktG sind börsennotierte Aktiengesellschaften dazu verpflichtet, einmal jährlich zu erklären, ob das Unternehmen den Empfehlungen der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK) nachgekommen ist und es diesem zukünftig folgen wird (vgl. Kuthe/Geiser (2008), S. 172). Der DCGK beinhaltet gesetzliche Vorschriften zur Leitung und Überwachung von börsennotierten Gesellschaften in Deutschland. Der Kodex besteht aus internationalen und nationalen Richtlinien einer guten sowie

ken, die Schilderung der Vorgehensweise von Vorstand sowie Aufsichtsrat und die Zusammensetzung und Arbeitsweise der Unternehmensausschüsse.[123] Diese Erklärung unterliegt gemäß § 289a nicht der Abschlussprüfung, obwohl sie einen Bestandteil des Lageberichts darstellt.[124] Im Rahmen der Abschlussprüfung ist trotzdem eine Prüfung vorzunehmen, ob die Erklärung i. S. d. § 289a HGB erstellt und publiziert wurde.[125] Der Abschlussprüfer hat die Erklärung zur Unternehmensfortführung und ggf. den dazugehörigen Veröffentlichungshinweis kritisch zu lesen. Im Falle eines völligen Fehlens oder des Fehlens von einzelnen Pflichtbestandteilen muss der Abschlussprüfer seinen Bestätigungsvermerk einschränken. Es besteht aber nicht die Anforderung, dass die Erklärung während der Abschlussprüfung bereits im Internet veröffentlicht ist.[126]

2.4 Prüfung des Risikofrüherkennungssystems

Der Vorstand einer börsennotierten AG hat gemäß § 91 Abs. 2 AktG[127] i. V. m. § 317 Abs. 4 HGB geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit Entwicklungen, die das Weiterbestehen des Unternehmens gefährden könnten, früh erkannt werden können (Frühwarnsystem).[128] Diese kritischen Entwicklungen gelten als erkannt, wenn der Vorstand darüber informiert wurde. Sofern das Unternehmen auf eine nachteilige Entwicklung noch reagieren kann, ohne dass die negative Entwicklung bestandsgefährdende Ausmaße angenommen hat, ist der Vorstand dem geforderten frühzeitigen Erkennen gemäß § 91 Abs. 2 AktG nachgekommen. Wenn erfahrungsgemäß davon ausgegangen werden kann, dass der Vorstand die erforderlichen Informationen rechtzeitig erhält, dann können die Maßnahmen als geeignet angesehen werden.[129] Das Früherkennungssystem setzt sich aus den Maßnahmen des Unternehmens für die Erfassung, Analyse sowie Kommunikati-

---

verantwortungsvollen Unternehmensführung. Seine Zielsetzung liegt darin, eine Transparenz und Nachvollziehbarkeit der deutschen Grundsätze guter Unternehmensführung zu schaffen, um das Vertrauen von Investoren, Kunden, Mitarbeitern sowie der Öffentlichkeit in die Führung und Überwachung von börsennotierten Unternehmen in Deutschland zu fördern. Der Kodex betont die Verpflichtung von Vorstand und Aufsichtsrat nach den Prinzipien der sozialen Marktwirtschaft für den Bestand der Gesellschaft sowie eine auf Dauer angelegte Wertschöpfung zu sorgen (vgl. DCGK (2017), Tz. 1).

[123] Vgl. Kocher (2010), S. 1034. Ausführlich hierzu vgl. Kuthe/Geiser (2008), S. 172 ff.

[124] Vgl. Graumann (2009), S. 99.

[125] Vgl. Weber (2010), Rn. 12.

[126] Vgl. Kocher (2010), S. 1035. Ausführlich hierzu vgl. Böcking/Eibelshäuser (2009), S. 563 ff.

[127] Die aktuelle Fassung des § 91 Abs. 2 AktG ist auf das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) zurückzuführen (vgl. Saitz/Beckmann/Wieben (2006), S. 677).

[128] Vgl. Merkt (2018a), Rn. 12.

[129] Vgl. Hüffer (2010), Rn. 7.

on von Risiken zusammen, die das wirtschaftliche Überleben des Unternehmens bedrohen. Dies schließt jedoch nicht die Maßnahmen ein, die der Vorstand als Reaktion auf die identifizierten Risiken ergriffen hat. Eine besondere Bedeutung kommt den Maßnahmen zu, die das Unternehmen dazu in die Lage versetzen, auf Risiken frühzeitig reagieren und somit Maßnahmen zu deren Abwehr ergreifen zu können.[130] Das Risikofrüherkennungssystem beinhaltet ebenfalls das i. S. d. § 91 Abs. 2 AktG durch den Vorstand einzurichtende Überwachungssystem. Dieses Überwachungssystem soll gewährleisten, dass die eingerichteten Maßnahmen zur Erfassung, Analyse und Kommunikation von Risiken, die den Fortbestand des Unternehmens gefährden, auch wirksam sind.[131] Das Überwachungssystem setzt sich nicht nur aus prozessintegrierten Überwachungsmaßnahmen, sondern auch aus prozessunabhängigen Maßnahmen zusammen. Das Risikofrüherkennungssystem ist ein Bestandteil des internen Kontrollsystems eines zu prüfenden Unternehmens. Ein internes Kontrollsystem kann als die Gesamtheit der Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen definiert werden, die die Unternehmensleitung zur Sicherstellung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der unternehmerischen Tätigkeit, zur Gewährleistung der Ordnungsmäßigkeit sowie Verlässlichkeit des internen sowie externen Rechnungswesens und zur Befolgung von Gesetzen, welche für das Unternehmen maßgeblich sind, trifft.[132] Die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter für die Vornahme geeigneter Maßnahmen wird durch eine Abschlussprüfung nicht eingeschränkt.[133] Eine Prüfungspflicht für das Frühwarnsystem kann auch bei nichtbörsennotierten Unternehmen vorliegen, falls die Gesellschaften sich im Risikobericht des Lageberichts auf das Risikofrüherkennungssystem beziehen,[134] wodurch das Früherkennungssystem zu einem Bestandteil der Prüfung des Lageberichts wird.[135] Nicht prüfungspflichtige Unternehmen können freiwillig ihr Risikomanagementsystem durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen,[136] unter der Voraussetzung, dass dies im Prüfungsauftrag vereinbart wurde. Bei Vorliegen dieser Vereinbarung hat die Prüfung des Risikomanagementsystems gemäß § 317 Abs. 4 zu erfolgen.[137] Ebenso ist die Berichtspflicht des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss i. S. d. § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG zu berücksichtigen, durch die der Prüfer über das interne Risikomanagementsys-

---

[130] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Tz. 81.
[131] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Tz. 81f.
[132] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Tz. 82 f.
[133] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 31.
[134] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Rn. 152.
[135] Vgl. Bertram/Brinkmann (2009), Rn. 119.
[136] Vgl. Eggemann/Konradt 2000, S. 506.
[137] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Rn. 155.

tem hinsichtlich auf den Rechnungslegungsprozess zu berichten hat, wobei sich aus § 171 Abs. 1 Satz 2 AktG keine Prüfung der Wirksamkeit des Risikomanagementsystems ergibt.[138] Das Prüfungsobjekt stellt das Risikofrüherkennungssystem gemäß § 91 Abs. 2 AktG dar, welches eine Komponente des Risikomanagementsystems ist.[139] Ein Risikomanagementsystem kann als die Gesamtheit aller organisatorischen Regelungen und Maßnahmen für die Risikoerkennung sowie zum Umgang mit identifizierten Risiken definiert werden.[140] Das unternehmensinterne Risikomanagement schließt auch die Reaktion des Vorstands auf erkannte sowie kommunizierte Risiken ein, die nicht prüfungspflichtig im Rahmen der Abschlussprüfung sind. Infolgedessen handelt es sich bei der Prüfung nach § 317 Abs. 4 HGB nicht um eine Geschäftsführungsprüfung, sondern um eine Systemprüfung.[141] Die Ausrichtung des Risikofrüherkennungssystems erfolgt nicht auf alle unternehmerischen Risiken, sondern lediglich auf diejenigen, die den Fortbestand und die Entwicklung des Unternehmens gefährden können, wie bspw. Risiken, die mit einer hohen zu erwartenden Wahrscheinlichkeit zur Insolvenz der Gesellschaft führen können.[142] Der Abschlussprüfer muss sich die Gewissheit darüber verschaffen, ob ein entsprechendes Überwachungssystem eingerichtet sowie auch geeignet ist, seine Zweckbestimmung zu erfüllen. Jedoch muss der Abschlussprüfer nicht eine Prüfung dahingehend vornehmen, ob der Vorstand von ihm erkannte Risiken erfolgreich bewältigen konnte und er im Rahmen der Risikobewältigung geeignete und angemessene Maßnahmen zur Risikobewältigung veranlasst hat. Die Aufgabe des Prüfers liegt in der Feststellung, ob das Risikomanagement, welches die Risikoanalyse, die Bewertung der Risiken, Kommunikation der Risiken sowie die hierzu gehörige Überwachung über das gesamte Unternehmen hinweg sowie dauerhaft bezogen auf alle wesentlichen Risiken gewährleisten kann.[143]

2.5 Berichterstattung über die Prüfung

Nach § 321 Abs. 1 HGB hat der Abschlussprüfer einen schriftlichen Bericht über die Art und den Umfang sowie die Ergebnisse der Prüfung zu erstellen. Der Bericht ist klar verständlich zu verfassen.[144] Die Berichtsgrundsätze der Wahrheit, Vollständigkeit sowie Unparteilichkeit

---

[138] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Rn. 154.
[139] Vgl. Schmidt/Almeling (2018), Rn. 80.
[140] Vgl. IDW PS 340 (2000), Tz. 3.
[141] Vgl. IDW PS 340 (2000), Tz. 19.
[142] Vgl. Bertram/Brinkmann (2009), Rn. 123 und Schmidt/Almeling (2018), Rn. 80.
[143] Vgl. Ebke (2013), Rn. 82.
[144] Vgl. § 321 Abs. 1 HGB.

sind ebenfalls einzuhalten.[145] Im Prüfungsbericht trifft der Abschlussprüfer diverse Prüfungsaussagen. Einerseits hat er eine Stellungnahme zur Lage des geprüften Unternehmens oder des Konzerns zu treffen. Andererseits hat er darüber zu berichten, ob er während der Prüfung Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen geltendes Recht sowie Tatsachen festgestellt hat, welche das Weiterbestehen des Unternehmens gefährden oder eine wesentliche Beeinträchtigung für die Entwicklung des Unternehmens darstellen. Darüber hinaus muss der Prüfer in seiner Berichterstattung eine Einschätzung abgeben, inwieweit schwerwiegende Verstöße von gesetzlichen Vertretern oder von Mitarbeitern gegen Gesetze, ggf. den Gesellschaftsvertrag oder die Satzung vorliegen.[146] Der Abschlussprüfer hat auch eine Bewertung vorzunehmen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss sowie der Konzernlagebericht den gesetzlichen und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung genügen.[147] Dies umfasst die Darstellung, ob der Lagebericht bzw. Konzernlagebericht mit dem Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss sowie seinen im Rahmen der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen nicht in einem Widerspruch zueinander stehen, der (Konzern-)Lagebericht als Ganzes eine in sich stimmige Darstellung der Lage des Unternehmens bzw. Konzerns vermittelt und ob im Lagebericht bzw. Konzernlagebericht die wichtigen Risiken der zukünftigen Entwicklung richtig abgebildet sind.[148] Der Prüfer hat auch zu berichten, ob er von den gesetzlichen Vertretern die durch ihn angeforderten Prüfungsnachweise zur Verfügung gestellt bekommen hat und ihm die erbetenen Auskünfte erteilt wurden.[149] Ferner hat der Abschlussprüfer eine Aussage zu tätigen, ob der Abschluss als Ganzes die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung widerspiegelt.[150] Sofern die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften diese Aussage nicht erfordern oder auch nicht auf freiwilliger Basis vorgesehen sind, reduziert sich die Aussage des Abschlussprüfers darauf, ob der Abschluss als Ganzes den gesetzlichen Vorschriften entspricht.[151]

Über die Prüfung des Risikomanagementsystems hat der Abschlussprüfer in einem eigenen Abschnitt des Prüfungsberichts zu berichten. Identifizierte Schwächen in den durch den Vor-

---

[145] Vgl. Schmidt/Deicke (2018), Rn. 20 ff.
[146] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 10.
[147] Vgl. § 321 Abs. 2 S. 1 HGB.
[148] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 10.
[149] Vgl. § 321 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie IDW PS 200 (2000), Tz. 10.
[150] Vgl. § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB.
[151] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 10.

stand getroffenen Maßnahmen zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben gemäß § 91 Abs. 2 AktG fließen nicht in den Bestätigungsvermerk ein.[152] Die Wirtschaftsprüfer sind gemäß § 321 Abs. 4a HGB verpflichtet, im Prüfungsbericht ihre Unabhängigkeit zu bestätigen.[153] Dies bedeutet, dass der Abschlussprüfer verpflichtet ist, seine Unabhängigkeit bezogen auf seine durch den Gesetzgeber festgelegten Pflichten sowie berufsrechtlichen Pflichten ausdrücklich zu bestätigen. Diese Verpflichtung erstreckt sich auf Abschlussprüfungen von kapitalmarktorientierten Unternehmen sowie bei freiwilligen Prüfungen im i. S. d. § 317 HGB.[154] Die Unabhängigkeitserklärung stellt einen unselbstständigen Bestandteil des Prüfungsberichts dar, wobei der Gesetzgeber offen lässt, wie und an welcher Stelle des Prüfungsberichts der Wirtschaftsprüfer sie zu bestätigen hat.[155] Diese Erklärung über die Unabhängigkeit dient einerseits der Selbstvergewisserung des Prüfers und andererseits soll sichergestellt werden, dass er seine Unabhängigkeit sowie weiterer Akteure, wie z. B. Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, deren Organmitglieder, Prüfungspartner, während der gesamten Dauer der Prüfung gewährleistet und überwacht.[156]

Abschließend hat der Prüfer i. S. d. § 322 HGB einen Bestätigungsvermerk zu erteilen, welcher gemäß § 322 Abs. 7 HGB in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist. Sollten der Jahresabschluss oder der Lagebericht nach der Vorlage des Prüfungsberichtes geändert werden, so sind diese gemäß § 316 Abs. 3 HGB einer Nachprüfung zu unterziehen sowie der Bestätigungsvermerk entsprechend zu ergänzen. Der Bestätigungsvermerk hat gemäß § 322 Abs. 1 HGB das Ergebnis der Prüfung eines Jahresabschlusses oder Konzernabschlusses schriftlich zusammenzufassen. Er hat den Gegenstand, die Art und den Umfang der vorgenommenen Prüfung zu erläutern. Dabei sind die angewendeten Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze zu nennen. Daneben hat er eine Beurteilung des Ergebnisses der Prüfung zu enthalten. Die Beurteilung des Ergebnisses der Prüfung muss ohne Zweifel ergeben, ob ein uneingeschränkter oder ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wurde, oder der Bestätigungsvermerk infolge von Einwendungen versagt oder die Versagung erfolgt, weil es dem Abschlussprüfer nicht möglich ist, ein Urteil über die Prüfung abzugeben.

---

[152] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Tz. 172.

[153] Dieser im Zuge des BilMoG eingeführten Verpflichtung haben die Abschlussprüfer für Geschäftsjahre, die seit dem 31.12.2008 begonnen haben, nachzukommen (Vgl. Art. 66 Abs. 2 S. 1 EGHGB). Zur Diskussion der Erforderlichkeit bzw. Eignung dieser Regelung vgl. Kuhn/Stibi (2009), S. 1159 f. und Erchinger/Melcher (2009), S. 94 f.

[154] Vgl. Schmidt/Deicke (2018), Rn. 145.

[155] Vgl. Merkt (2018b), Rn. 11.

[156] Vgl. Schmidt/Deicke (2018), Rn. 146.

Nachdem in den vorangegangenen Abschnitten eine Übersicht über die gesetzlichen Rahmenbedingungen der handelsrechtlichen Abschlussprüfung dargestellt wurde, folgt nun die Erläuterung des risikoorientierten, prüferischen Vorgehens eines Abschlussprüfers.

2.6 Risikoorientierte Abschlussprüfung

Eine ordnungsgemäße Durchführung der Abschlussprüfung verlangt eine sorgfältige Planung und ein risikoorientiertes Vorgehen.[157] Dazu kann der risikoorientierte Prüfungsansatz herangezogen werden, dessen Grundprinzip darin besteht, dass dem Prüfungsablauf eine Phase der Analyse aller möglicherweise Fehler verursachenden Risiken vorgeschaltet wird.[158] Aus den Erkenntnissen der vorgenommenen Risikobeurteilung leiten sich die Prüfungsstrategie, das Prüfungsprogramm sowie die Prüfungshandlungen ab.[159] Der risikoorientierte Prüfungsansatz beruht auf dem Bestreben, das Prüfungsrisiko zu minimieren,[160] durch die gerichtete Suche nach dem gewählten Kriterium Prüfungsrisiko,[161] d.h. das Risiko des Abschlussprüfers, dass er im Rahmen der Prüfung fehlerhafte Prüfungsaussagen vornimmt.[162] Die Prüfung wird ausgehend von einzelnen Jahresabschlusspositionen mittels eines Bottom-up Approach, d.h. sozusagen von unten nach oben erfolgen. Im Mittelpunkt einer Bottom-up Prüfung stehen somit die direkt sowie kurzfristig rechnungslegungsrelevanten Risiken.[163] Der risikoorientierte Prüfungsansatz wurde bereits ausführlich bezüglich seiner Schwächen analysiert und kritisiert.[164] Trotzdem wird er seitens des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer grundsätzlich als geeignet angesehen, um wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße gemäß § 317 Abs. 1 S. 3 HGB aufzudecken. Zudem entspricht er als berufsübliches Verfahren den Anforderungen an eine gewissenhafte Berufsausübung durch den Abschlussprüfer.[165] Dazu hat der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen vorzunehmen, um die Fehlerrisiken festzustellen und daran anschließend zu beurteilen. Innerhalb der Fehlerrisiken hat der Abschlussprüfer bedeutsame Risiken sowie Risiken, für die aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine nicht zur Ge-

---

[157] Vgl. IDW PS 240 (2010), Tz. 8 und Alderman/Tabor (1989), S. 56.

[158] Vgl. Graumann (2009), S. 165.

[159] Vgl. Graumann (2009), S. 165 und Alderman/Tabor (1989), S. 55.

[160] Vgl. Dörner (2002), Tz. 1744 und Bedard/Graham (1994), S. 74.

[161] Vgl. Ruhnke (2002), S. 437. Das Prüfungsrisiko und seine Komponenten werden im folgenden Abschnitt erläutert.

[162] Vgl. Schmidt (2008), S. 4.

[163] Vgl. Dörner (2002), Sp. 1748.

[164] Vgl. Quick (1996), S. 87 ff.

[165] Vgl. Marten/Köhler/Neubeck (2009), Tz. 69.

winnung einer hinreichenden Sicherheit ausreichen, separat festzustellen und zu prüfen. Ausgehend von der Beurteilung der Fehlerrisiken hat der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise einzuholen. Diese Prüfungsnachweise betreffen die Funktion rechnungslegungsrelevanter Teile des internen Kontrollsystems sowie einzelnen Aussagen in der Rechnungslegung. Die Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen beinhalten die Reaktion des Prüfers hinsichtlich der beurteilten Fehlerrisiken auf Aussageebene.[166] Eine risikoorientierte Prüfung kann einerseits an den Unternehmensfunktionen sowie -prozessen ansetzen oder andererseits von der Rechnungslegung des zu prüfenden Unternehmens ausgehen. Im Rahmen einer funktions- sowie prozessorientierten Ausrichtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes erfolgt die Bestimmung der Prüffelder in Anlehnung an die betrieblichen Funktionen, wie bspw. Einkauf, Vertrieb oder Materialwirtschaft. Diese Interpretation einer risikoorientierten Prüfung kann um eine Geschäftsprozessorientierung erweitert werden. Dabei werden die Prüffelder prozessorientiert festgelegt mit einer Fokussierung auf bspw. finanzwirtschaftliche, produktionswirtschaftliche oder personalwirtschaftliche Prozesse, welche einen Einfluss auf verschiedene betriebliche Funktionen ausüben. Andererseits kann die Ausrichtung des Prüfungsansatzes der Rechnungslegung erfolgen. Dabei werden die Prüffelder an den Posten sowie Angaben der Rechnungslegung sowie deren Zusammenhänge untereinander ausgerichtet. Entscheidend für die Ausrichtung der Prüfung an Unternehmensprozessen oder der Rechnungslegung ist die Aufbau- sowie Ablauforganisation der zu prüfenden Gesellschaft. Dazu muss sichergestellt sein, dass die Ausrichtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes an den Funktionen und Prozessen des Unternehmens eine Beurteilung des Fehlerrisikos gestattet sowie die Grundlage für die Bestimmung von Funktionsprüfungen und aussagebezogenen Prüfungshandlungen darstellt.[167]

Im Rahmen von IT-Systemprüfungen sind einige Besonderheiten des risikoorientierten Prüfungsansatzes zu beachten.[168] Wie bereits erläutert, ist bei der Entscheidung über die Ausgestaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes die Aufbau- und Ablauforganisation zu beachten. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass eine Unternehmensorganisation im Allgemeinen entweder funktional oder geschäftsprozessorientiert ausgestaltet sein kann. Der risikoorientierte Prüfungsansatz kann ebenfalls funktional oder prozessorientiert ausgerichtet werden, wobei beide eine Beurteilung des Risikos für das Vorhandensein von wesentlichen Fehlern in

---

[166] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 10.
[167] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 11.
[168] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 42.

der zu prüfenden Rechnungslegung sicherstellen.[169] Eine auf die Funktionsbereiche ausgerichtete Prüfung birgt die Gefahr, dass der geschäftsprozessbedingte Datenaustausch nicht beachtet sowie systemtechnische Zusammenhänge nur ungenügend gewürdigt werden. Dies kann zur Folge haben, dass funktionsbereichsbezogene Bestandteile des internen IT-Kontrollsystems durch den Abschlussprüfer als effektiv eingestuft werden, ohne dass er dabei Schwachstellen identifiziert, welche das interne IT-Kontrollsystem als Ganzes, wie z.B. durch Manipulationen der vor- oder nachgelagerten IT-Teilsysteme durch das Management, bewusst außer Kraft setzen können.[170] Davon sind insbesondere komplexe Geschäftsprozesse betroffen, deren Teilprozesse sich aus verschiedenen funktionalen Unternehmensbereichen mit einer fehlenden Integration von IT-Anwendungen bzw. IT-Infrastruktur zusammensetzen. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer zu gewährleisten, dass er dem Datenfluss sowie den systemtechnischen Zusammenhängen zwischen den vorhandenen Teilsystemen eine ausreichende prüferische Aufmerksamkeit zukommen lässt.[171]

Den Inhalt der Rechnungslegung stellen einerseits explizite und andererseits implizite Aussagen dar, welche durch den Abschlussprüfer zu prüfen sind. Diese werden i.S.d. IDW PS 300 Tz. 7 in drei Kategorien eingeteilt. Die erste Kategorie umfasst die Aussagen über Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen der zu prüfenden Periode. Sie umfasst einerseits Aussagen zum Eintritt eines Geschäftsvorfalls, d.h. die erfassten Geschäftsvorfälle haben sich ereignet und sind dem Mandanten zuzurechnen, sowie andererseits zur Vollständigkeit, womit die Notwendigkeit gemeint ist, dass auch alle Geschäftsvorfälle, deren Erfassung notwendig ist, auch erfasst wurden. Zudem enthält die erste Kategorie Aussagen zur Genauigkeit, worunter die zutreffende Erfassung der Beträge sowie sonstigen Daten der erfassten Geschäftsvorfälle und Ereignisse zu verstehen ist. Ferner ist die Periodenabgrenzung zu nennen, die auf die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der richtigen Berichtsperiode abzielt. Das letzte Merkmal in dieser Kategorie stellt die Erfassung der Geschäftsvorfälle und Ereignisse auf den richtigen Konten dar. Die zweite Kategorie bezieht sich auf die Aussagen bezüglich der Kontensalden am Periodenende. Diese zielen zum einen auf das Vorhandensein, d.h. Vermögensgegenstände, Schulden und Eigenkapital, und zum anderen auf deren Zurechenbarkeit infolge bestehender Rechte an den Vermögensgegenständen sowie Verpflichtungen ab. Zudem ist die Vollständigkeit zu prüfen, d.h. alle Vermögensgegenstände, Schulden sowie Eigenkapitalpositio-

---

[169] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 43.
[170] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 43.
[171] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 44.

nen, welche zu erfassen sind, wurden auch erfasst. Das letzte Merkmal dieser Kategorie betrifft die zutreffende Bewertung und Zuordnung der Vermögensgegenstände, Schulden und des Eigenkapitals im Abschluss einschließlich der Beträge sowie die angemessenen Anpassungen in deren Bewertung oder Zuordnung. Die dritte Kategorie umfasst die Aussagen über Abschlussinformationen, einerseits auf den Eintritt eines Geschäftsvorfalls oder Ereignisse sowie deren Zuordnung zum zu prüfenden Unternehmen basierend auf bestehenden Rechten oder Verpflichtungen, womit die dargelegten Ereignisse, Geschäftsvorfälle sowie weitere Sachverhalte sich ereignet haben müssen oder bestehen sowie den Unternehmen zuzurechnen sind. Ferner ist die Vollständigkeit, d.h. alle erforderlichen Angaben zur Rechnungslegung sind enthalten, zu gewährleisten. Auch sind der Ausweis und die Verständlichkeit sicherzustellen. Schließlich sind die Genauigkeit sowie die Bewertung der Rechnungslegung sowie weitere Informationen angemessen sowie deren Angabe mit den richtigen Beträgen zu beachten.[172]

Im Folgenden erfolgt nun eine Darstellung der Grundkonzeption des risikoorientierten Prüfungsansatzes, welcher durch die Konzentration des Abschlussprüfers auf den aus dem Rechnungswesen abgeleiteten Abschluss gekennzeichnet ist. [173] Dazu erfolgen zunächst Erläuterung des Prüfungsrisikos sowie dessen Komponenten. Im Folgenden wird der Grundsatz der Wesentlichkeit herausgearbeitet aufgrund seines wechselseitigen Verhältnisses zum Prüfungsrisiko.

2.6.1 Prüfungsrisiko

Das Prüfungsrisiko steht für das Risiko eines Abschlussprüfers, fehlerhafte Prüfungsaussagen zu treffen.[174] Folglich hat der Prüfer die Prüfung dergestalt vorzunehmen, dass die im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk von ihm formulierten Prüfungsaussagen mit einer hinreichenden Sicherheit getroffen werden können.[175] Eine hinreichende Sicherheit entspricht aber nicht einer absoluten Sicherheit, aufgrund der Tatsache, dass eine absolute Sicherheit im Rahmen einer Abschlussprüfung nicht erreichbar ist. Als Ursache für diese Tatsache kann angeführt werden, dass jede Prüfung begrenzte Erkenntnis- und Feststellungsmöglichkeiten sowie Ermessensentscheidungen seitens des Abschlussprüfers beinhaltet. Somit ist selbst bei

---

[172] Vgl. Schmidt (2014), S. 2062.
[173] Vgl. Dyckerhoff (2001), S. 117.
[174] Vgl. Schmidt (2008), S. 4.
[175] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 24.

einer ordnungsgemäßen Planung und Durchführung ein beinahe unvermeidbares Risiko gegeben, dass der Prüfer wesentlich falsche Aussagen in der Rechnungslegung nicht aufdeckt,[176] da ein Abschlussprüfer nicht jede Transaktion prüfen kann.[177] Auch ist selbst durch eine Vollprüfung eine absolute Sicherheit aufgrund von Ermessensspielräumen oder menschlichen Fehlern nicht zwingend gegeben.[178] Zudem ist eine Vollprüfung grundsätzlich mit dem Prüfungsgrundsatz der Wirtschaftlichkeit der Abschlussprüfung nicht vereinbar.[179] Somit ist die Abgabe eines Urteils über die Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses, der Buchführung und des Lageberichts für den Abschlussprüfer grundsätzlich mit dem Risiko eines Fehlurteils verbunden.[180] Dabei sollte beachtet werden, dass die Ursache für eine nachträgliche Aufdeckung von Fehlern nicht zwingend in einem Fehlverhalten des Abschlussprüfers liegen muss.[181] Dieses Risiko eines Fehlurteils wird als Prüfungsrisiko im weiteren Sinne verstanden.[182] Es kann zwei Ausprägungen aufweisen.[183] Einerseits läuft der Prüfer Gefahr, dass er die Ordnungsmäßigkeit des geprüften Jahresabschlusses ablehnt, obwohl dieser den gesetzlichen Anforderungen genügt. Diese Situation wird im Schrifttum entweder als α-Risiko oder Risiko der irrtümlichen Ablehnung verstanden. Andererseits besteht die Gefahr, dass der Prüfer einen mit wesentlichen Fehlern behafteten Abschluss fälschlicherweise bestätigt. Dies wird als β-Fehler oder Risiko der irrtümlichen Annahme bezeichnet. Die irrtümliche Ablehnung wird in der Regel aufgedeckt, da das geprüfte Unternehmen dazu eine Gegendarstellung abgeben wird und den Prüfer zur Überprüfung seines Urteils bzw. zur Erläuterung der Gründe, die zu einer Versagung geführt haben, auffordern wird.[184] Das α-Risiko wird durch den risikoorientierten Prüfungsansatz nicht erfasst.[185] Dahingegen führt die fälschlicherweise vorgenommene Annahme eines nicht ordnungsgemäßen Jahresabschlusses zu einem nicht zutreffenden Bestätigungsvermerk. Dies wirkt sich unmittelbar auf die Wirksamkeit der Abschlussprüfung aus.

---

[176] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 25, Schmidt/Almeling (2018) Rn. 102 und Jacobs/Oestreicher/Piotrowski-Allert (1999), S. 524.

[177] Vgl. Moizer (1997), S. 62.

[178] Vgl. Zaeh (1998), S. 17 ff.

[179] Vgl. Zaeh (1998), S. 17 ff sowie IDW PS 200 (2000), Tz. 9.

[180] Vgl. Stibi (1997), S. 46 und Orth (2000), S. 300.

[181] Vgl. IDW PS 200 (2000), Tz. 25.

[182] Vgl. Piotrowski-Allert (1999), S. 23.

[183] Vgl. Elliott/Rogers (1972), S. 47.

[184] Vgl. Elliott/Rogers (1972), S. 47 ff. und Ballwieser (1998), S. 361.

[185] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 220.

Dieses β-Risiko stellt das kritische Risiko für den Prüfer dar,[186] weshalb in erster Linie unter dem Prüfungsrisiko im engeren Sinne das Risiko der irrtümlichen Annahme einer mit wesentlichen Fehlern behafteten Rechnungslegung durch den Prüfer verstanden wird.[187] Dieses Prüfungsrisiko im engeren Sinne entspricht dem Prüfungsrisiko im Sinne des risikoorientierten Prüfungsansatzes.[188] Die Definition des Prüfungsrisikos im engeren Sinne erfolgt auf zwei Ebenen. Die erste Ebene stellt die Jahresabschlussebene dar, bei der das Prüfungsrisiko als die Wahrscheinlichkeit angesehen wird, einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk für einen mit wesentlichen Fehlern behafteten Abschluss zu erteilen. Das Risiko auf der Ebene des Jahresabschlusses spielt für die Planung des Prüfungsauftrages und für die Zusammenfassung der Prüfungsergebnisse der unterschiedlichen Prüffelder eine Rolle.[189] Die zweite Ebene stellt die Prüffeldebene dar. Auf dieser Ebene kann das Prüfungsrisiko als das Risiko definiert werden, dass wesentliche Fehler nicht aufgedeckt werden, nachdem der Abschlussprüfer alle für notwendig erachteten Prüfungshandlungen abgeschlossen hat. Das Risiko auf der Prüffeldebene findet Verwendung für die Entwicklung einer Prüfungsstrategie für ein bestimmtes Prüffeld.[190]

Das Prüfungsrisiko gliedert sich in drei Teilrisiken auf.[191] Diese sind das inhärente Risiko, das Kontrollrisiko sowie das Entdeckungsrisiko. Das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko werden zum Fehlerrisiko vereint,[192] welches wiederum das Risiko wesentlicher falscher Angaben in der zu prüfenden Rechnungslegung darstellt.[193] Damit ist auch im Rahmen der Prüfungsplanung eine Unterscheidung zwischen den Risikoursachen, den unternehmensinternen Möglichkeiten zur Risikominderung bzw. -vermeidung, d.h. interne Kontrollen, und den Möglichkeiten des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von falschen Angaben vorzunehmen.[194] Die Prüfungsforschung zu aufgedeckten Fehlern in der zu prüfenden Rechnungslegung durch den Abschlussprüfer hat einen wertvollen Beitrag geleistet im Hinblick auf das Verständnis der Konten, die fehlerbehaftet sind, die Ursachen für diese Fehler sowie die Prüfungstechni-

---

[186] Vgl. Piotrowski-Allert (1999), S. 24, Ballwieser (1998), S. 361 und Nagel (1997), S. 24.
[187] Vgl. Piotrowski-Allert (1999), S. 24.
[188] Vgl. Piotrowski-Allert (1999), S. 24.
[189] Vgl. Quick (1996), S. 26.
[190] Vgl. Quick (1996), S. 28.
[191] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 110.
[192] IDW PS 261 (2012), Tz. 6.
[193] Vgl. Schmidt (2008), S. 4.
[194] Vgl. Hömberg (1989), S. 1785.

ken zur Aufdeckung von Unrichtigkeiten. So wurde mittels dieser Forschungsarbeiten bspw. aufgezeigt, dass die Mehrzahl der aufgedeckten Fehler in einer geringen Anzahl von Konten auftreten sowie personalbezogene Probleme einen wesentlichen Grund für Fehler darstellen. Daneben konnte aufgezeigt werden, dass z.B. Befragungen und analytische Prüfungshandlungen geeignete Prüfungstechniken zum Aufdecken von Fehlern in der zu prüfenden Rechnungslegung sind.[195]

Das inhärente Risiko steht für das Risiko, dass signifikante Falschaussagen, ohne die Wirksamkeit der internen Kontrollen zu betrachten, die diese Fehler vermeiden, korrigieren oder aufdecken sollen, existieren. Die signifikanten Fehlaussagen können entweder gewollt oder ungewollt auftreten.[196] Die Beurteilung des inhärenten Risikos stellt eine verhältnismäßig unstrukturierte sowie vielschichtige Aufgabe dar. Sie erfordert die Berücksichtigung von quantitativen und qualitativen Daten aus unterschiedlichen unternehmensinternen und -externen Quellen,[197] wie z.B. mandantenspezifische, makroökonomische oder regulatorische Faktoren, die sich wiederum in allgemeine und prüffeldspezifische Faktoren differenzieren lassen. Die allgemeinen Faktoren umfassen makroökonomische Faktoren, wie z. B. die Inflationsrate, oder mandantenspezifische Faktoren, wie z. B. die wirtschaftliche Lage des zu prüfenden Unternehmens.[198] Folglich ist der Prüfer bei der Einschätzung des inhärenten Risikos dazu angehalten, ein Verständnis für das Geschäft des Mandanten sowie dessen Umwelt zu erlangen.[199] Unter prüffeldspezifischen Faktoren versteht man hingegen die Anfälligkeit einer Jahresabschlussposition gegenüber von Fehlern. So sind bspw. anspruchsvolle mathematisch-statistische Berechnungen, wie etwa für Pensionsrückstellungen, mit einer größeren Wahrscheinlichkeit mit Fehlern behaftet als einfache Berechnungen, wie z. B. für die Ermittlung von linearen Abschreibungsbeträgen.[200] Für die Prüfung der Pensionsrückstellungen sollte sich der Prüfer auf jeden Fall alle Daten beschaffen, die in die Berechnung der Rückstellungen eingeflossen sind, da mögliche Fehler nicht nur aufgrund von fehlerhaften Berechnungen in Betracht gezogen werden sollten, sondern auch durch fehlerhafte Ausgangsdaten, wie z.B. eine zu niedrig oder zu hoch geschätzte Anzahl an pensionsberechtigten Mitarbeitern. Zu den

---

[195] Vgl. Messier/Eilifsen/Austen (2004), S. 224. Eine ausführliche Übersicht über den Forschungsstand geben Eilifsen/Messier (2000).

[196] Vgl. IDW (2012), S. 2421 und Alderman/Tabor (1989), S. 57.

[197] Vgl. z. B. Bedard/Graham (1994), S. 74 f., Piotrowski-Allert (1999), S. 32, Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 215 oder Quick (1999), S. 185.

[198] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 215.

[199] Vgl. Dirsmith/Haskins (1991), S. 71.

[200] Vgl. Piotrowski-Allert (1999), S. 33 und Alderman/Tabor (1989), S. 57.

prüffeldspezifischen Faktoren zählen bspw. auch Schätzgrößen, Ermessensspielräume beim Ansatz oder die Art und Verwertbarkeit des Vermögenspostens oder hinsichtlich der Entwendung von Unternehmenseigentum, wie z.B. teures, beliebig einsetzbares Umlaufvermögen versus schwer ersetzbares Anlagevermögen.[201] Das inhärente Risiko besteht unabhängig vom Prüfungsprozess. Der Abschlussprüfer kann es schätzen, jedoch in der Regel kurzfristig nicht beeinflussen oder kontrollieren.[202]

Das Kontrollrisiko stellt das Risiko dar, dass das interne Kontrollsystem des zu prüfenden Unternehmens nicht dazu geeignet ist, wesentliche Unrichtigkeiten oder Verstöße zu verhindern oder rechtzeitig aufzudecken. Eine treffende Einschätzung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer ist von sehr hoher Bedeutung, da er sonst Gefahr läuft, auf das interne Kontrollsystem zu vertrauen, obwohl dessen Wirksamkeit und Funktionsfähigkeit nicht gegeben ist. Andererseits besteht für den Prüfer das Risiko, dass er das interne Kontrollsystem zu Unrecht als nicht vertrauenswürdig einstuft. Für die Einschätzung des Kontrollrisikos kann sich der Prüfer hauptsächlich auf diejenigen Erkenntnisse stützen, welche er bei der Aufnahme des internen Kontrollsystems des Mandanten erhalten hat,[203] d.h. der Prüfer muss ein Verständnis über die Kontrollstruktur des zu prüfenden Unternehmens erlangen. Dazu sollte er spezifische interne Kontrollen erkennen und bewerten. Liegen in dem zu untersuchenden Prüffeld interne Kontrollen vor und ist es die beabsichtigte Prüfungsstrategie, auf diese zu vertrauen, so werden seitens des Prüfers systemorientierte Prüfungshandlungen vorgenommen, mit dem Ziel, eine Bewertung der Wirksamkeit internen Kontrollen treffen zu können. Wirksame Kontrollen führen zu einer Verringerung, wohingegen nicht wirksame interne Kontrollen eine Erhöhung des Kontrollrisikos nach sich ziehen.[204] Das Kontrollrisiko kann nie gleich Null sein, weil die unternehmensinternen Kontrollen nie vollständig sicherstellen können, dass alle wesentlichen Fehler verhindert oder aufgedeckt werden.[205] Sogar bei wirksamen internen Kontrollen liegt ein Restrisiko vor, welches damit begründet werden kann, dass durchgeführte Kontrollen bspw. durch falsch gedeutete Kontrollanweisungen, menschliches Versagen, mangelnde Sorgfalt, Ablenkungen sowie Ermüdung teilweise oder komplett unwirksam sein können. Zudem besteht das Risiko, dass bspw. durch betrügerische Handlungen von Angestellten oder das bewusste Hinwegsetzen der Geschäftsleitung interne Kontrollen unwirksam werden.

---

[201] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 215 und Ballwieser (1998), S. 362.
[202] Vgl. Quick (1999), S. 185 und IDW (2012), S. 2421.
[203] Vgl. IDW (2012), S. 2421 f.
[204] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 215.
[205] Vgl. Quick (1999), S. 185.

Wie auch das inhärente Risiko besteht das Kontrollrisiko unabhängig vom Prüfungsprozess. Der Abschlussprüfer kann es zwar schätzen, in keinem Fall jedoch in seiner Höhe beeinflussen,[206] trotzdem kann die Einschätzung der Fehlerrisiken u. a. zu einem besseren Verständnis der Risikosituation führen, jedoch werden die Risiken hierdurch nicht verringert oder verändert.[207]

Das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko existieren nicht losgelöst voneinander, vielmehr liegt oftmals ein enger Zusammenhang zwischen beiden vor,[208] da die Geschäftsleitung des zu prüfenden Unternehmens in der Regel durch die Ausgestaltung des internen Kontrollsystems auf die bekannten inhärenten Risiken reagiert. Eine voneinander getrennte Beurteilung der beiden Risiken kann dazu führen, dass u. U. eine falsche Beurteilung der Fehlerrisiken durch den Prüfer vorgenommen wird. Dennoch kann der Prüfer eine getrennte Beurteilung vornehmen, ohne dabei den berufsständischen Verlautbarungen zuwiderzuhandeln.[209]

Die Fehlerrisiken sind aufgrund deren Auswirkungen auf die gesamte Rechnungslegung einerseits und andererseits auf einzelne Aussagen einzustufen, d.h. zum einen auf der Abschlussebene und andererseits auf der Prüffeldebene. Diese Trennung ist aufgrund der Reaktion des Prüfers auf diese Risiken erforderlich. Bei den Fehlerrisiken auf Abschlussebene handelt es sich um allgemeine Reaktionen, wohingegen es sich bei Fehlerrisiken auf Aussageebene um Reaktionen handelt, welchen durch aussagebezogene Prüfungshandlungen und Funktionsprüfungen des internen Kontrollsystems begegnet wird.[210]

Als Folge der verstärkten Risikoorientierung ist eine weitere Einstufung der Fehlerrisiken notwendig. Dabei hat der Prüfer eine gesonderte Feststellung der bedeutsamen Risiken sowie der Risiken, denen nicht alleine mittels aussagebezogener Prüfungshandlungen zur Gewinnung einer hinreichenden Sicherheit begegnet werden kann, wie bspw. Routinetransaktionen, welche IT-gestützt erfasst und verarbeitet werden, zu treffen. Auf Grundlage seiner Beurteilung der Fehlerrisiken hat der Prüfer während seiner Prüfungsaktivitäten Prüfungsnachweise zum rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollsystem sowie zu einzelnen Aussagen der Rechnungslegung einzuholen.[211]

---

[206] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 216.
[207] Vgl. Schmidt (2008), S. 4.
[208] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 114.
[209] Vgl. IDW (2012), S. 2422.
[210] Vgl. IDW (2012), S. 2422.
[211] Vgl. IDW (2012), S. 2423 sowie IDW PS 261 (2012), Tz. 10.

Im Folgenden wird die dritte Komponente des Prüfungsrisikos, das Entdeckungsrisiko, vorgestellt. Das Entdeckungsrisiko steht für das Risiko, dass falsche Angaben, welche entweder einzeln oder gemeinsam wesentlich sind, seitens des Prüfers im Zuge seiner Prüfung nicht aufgedeckt werden.[212] Der Abschlussprüfer widmet sich dem Entdeckungsrisiko nach der Beurteilung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos.[213] Der Prüfer kann das Entdeckungsrisiko durch analytische Prüfungshandlungen und Einzelfallprüfungen von Geschäftsvorfällen und Beständen vermindern.[214] Dies veranschaulicht auch den Unterschied zwischen dem Entdeckungsrisiko und dem inhärenten Risiko sowie dem Kontrollrisiko, da beide, im Gegensatz zum Entdeckungsrisiko, unabhängig von der Prüfung bestehen,[215] wohingegen das Entdeckungsrisiko mit den Prüfungshandlungen des Prüfers zusammenhängt und somit durch ihn beeinflussbar ist, indem er die Art, den Zeitpunkt und den Umfang seiner aussagebezogenen Prüfungshandlungen festlegt,[216] um das Entdeckungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu bringen.[217] Das Entdeckungsrisiko setzt sich aus dem Stichprobenrisiko und dem nicht stichprobenbezogenen Entdeckungsrisiko zusammen.[218] Das Stichprobenrisiko ist als das Risiko definiert, dass der Prüfer infolge der Prüfung einer Stichprobe Schlussfolgerungen zieht, welche bei der Durchführung einer Vollprüfung der Grundgesamtheit anders ausgefallen wären.[219] Das nicht stichprobenbezogene Risiko steht für das Risiko, dass der Prüfer unrichtige Schlussfolgerungen bezüglich bestimmter Sachverhalte oder vorhandener Fehlerrisiken vornimmt. Ursächlich dafür können einerseits der Verzicht oder das Weglassen von bedeutenden Prüfungshandlungen sein, wie z.B. Unterlassen der Einsichtnahme in Sitzungsprotokolle des Vorstandes oder des Aufsichtsrates. Andererseits können ungeeignete oder unangemessene Prüfungshandlungen ursächlich für das nicht stichprobenbezogene Risiko sein. Weitere Ursachen können das Nichterkennen von falsch angewendeten Rechnungslegungsgrundsätzen durch das zu prüfende Unternehmen, eine nicht geeignete Reaktion des Prüfers auf Fehlerrisi-

---

[212] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 115 und IDW PS 261 (2012), Tz. 6.
[213] Vgl. Alderman/Tabor (1989), S. 58.
[214] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 115 und IDW PS 261 (2012), Tz. 6.
[215] Vgl. IDW (2012), S. 2424.
[216] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 110.
[217] Vgl. IDW (2012), S. 2424.
[218] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 117.
[219] Vgl. Schmidt (2008), S. 6.

ken oder die Fehlinterpretation von bereitgestellten Informationen des zu prüfenden Unternehmens sein.[220]

Das Prüfungsrisiko wird mit Hilfe des Prüfungsrisikomodells modelliert. Gleichzeitig wird dadurch die Abhängigkeit zwischen den einzelnen Komponenten dargestellt. Das Prüfungsrisikomodell setzt sich aus den folgenden Bestandteilen zusammen: [221]

Prüfungsrisiko = inhärentes Risiko * Kontrollrisiko * Entdeckungsrisiko.

Aufgrund der Tatsache, dass der Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen regelmäßig davon beeinflusst wird, welches Prüfungsrisiko der Abschlussprüfer maximal aufzunehmen bereit ist,[222] kann er durch die Umstellung der obigen Gleichung nach dem Entdeckungsrisiko dessen maximal zulässige Ausprägung ermitteln sowie auf dessen Grundlage den Umfang der erforderlichen aussagebezogenen Prüfungshandlungen bestimmen. Als Einschränkung des vorgestellten Modells muss jedoch beachtet werden, dass es im Rahmen einer Abschlussprüfung weder sinnvoll noch möglich ist, die Risiken der Abschlussprüfung genau zu quantifizieren sowie in einer metrischen Skala abzubilden. Trotzdem eignet sich das Modell zur Veranschaulichung der Beziehungen der einzelnen Risikokomponenten zueinander sowie für die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf den Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen.[223] Bei hohen Fehlerrisiken muss das Entdeckungsrisiko geringer und somit der Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen höher sein als bei geringeren Fehlerrisiken. Daher muss der Prüfer bei hohen Fehlerrisiken das Entdeckungsrisiko durch eine Ausweitung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen insoweit reduzieren, so dass ein Prüfungsurteil mit hinreichender Sicherheit getroffen werden kann.[224]

2.6.2 Grundsatz der Wesentlichkeit

Der Begriff der Prüfungssicherheit ist von dem Begriff der Prüfungsgenauigkeit abzugrenzen. Die Prüfungsgenauigkeit drückt aus, welche Fehler seitens des Prüfers maximal toleriert werden dürfen, d. h. bis zu welcher Fehlerhöhe der Prüfungsgegenstand noch als ordnungsgemäß angesehen werden kann. Diese Toleranzgrenze wird als Wesentlichkeitsgrenze bezeichnet,[225]

---

[220] Vgl. Schmidt (2008), S. 6.
[221] Vgl. IDW (2012), S. 2424.
[222] Vgl. Alderman/Tabor (1989), S. 58.
[223] Vgl. IDW (2012), S. 2424.
[224] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 110 und 111.
[225] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 103.

welche der Prüfer festzulegen hat.[226] Zwischen der Wesentlichkeit und der Prüfungssicherheit besteht ein Zusammenhang. Sollte der maximal akzeptierbare Fehler heraufgesetzt werden, so erhöht dies die Prüfungssicherheit, da das Risiko, dass der Abschlussprüfer ein fehlerhaftes Urteil fällt, sich verringert. Im Kontext der Abschlussprüfung bedeutet der Grundsatz der Wesentlichkeit, dass die Art und Weise der durchzuführenden Prüfungshandlungen so anzulegen ist, dass mit hinreichender Sicherheit Unrichtigkeiten und Verstöße aufgedeckt werden, welche aufgrund ihrer Größenordnung oder Bedeutung alleine oder in Verbindung mit anderen unrichtigen Angaben einen Einfluss auf die Aussagekraft der Rechnungslegung haben.[227] Der Prüfer hat sein Augenmerk auf entscheidungsrelevante Sachverhalte zu richten. Begleitet wird diese Aufforderung zur Konzentration auf wesentliche Sachverhalte von der Forderung, dass der Abschlussprüfer dabei den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit zu beachten hat. Konkret bedeutet dies für ihn, dass er mit dem geringstmöglichen Aufwand unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit mit hinreichender Sicherheit sein Ziel, d.h. ein abschließenden Urteil in Bezug auf die Rechnungslegung, erreicht.[228]

Bei der Auswertung der Ergebnisse der Prüfung sind die seitens des Prüfers festgestellten Fehler in der Rechnungslegung dahingehend einer Beurteilung zu unterziehen, ob sie alleine oder zusammen wesentlich sind. Damit ist eine Entscheidung des Prüfers erforderlich, in welcher Größenordnung er Auslassungen oder Falschdarstellungen noch akzeptieren kann, bevor er eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks vornehmen muss.[229] Im Zuge der Prüfungsplanung hat der Prüfer die Performance Materiality zu bestimmen,[230] die auch als Toleranzwesentlichkeit bezeichnet wird.[231] Die Performance Materiality trägt dem Aggregationsrisiko Rechnung. Dies bedeutet, dass das Risiko beachtet wird, dass mehrere unwesentliche Fehler, die einzeln betrachtet nicht wesentlich sind, aber zusammen gesehen wesentlich sind. Unter Bezugnahme auf die Toleranzwesentlichkeit sind die Prüfungshandlungen dergestalt festzulegen, dass der Abschlussprüfer nicht lediglich Fehler oberhalb der Gesamtwesentlichkeitsgrenze aufdeckt.[232] Der Prüfer hat Wesentlichkeitsgrenzen einerseits

---

[226] Vgl. IDW PS, Tz. 261.
[227] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 103 und IDW (2012), S. 2425.
[228] Vgl. Förschle/Schmidt (2010), Rn. 107.
[229] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 103.
[230] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 104.
[231] Vgl. IDW (2012), S. 2426.
[232] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 104.

für den Abschluss als Ganzes und andererseits für einzelne Prüffelder zu bestimmen.[233] Für die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze können qualitative, wie bspw. die Verstöße gegen Gesetze sowie quantitative Merkmale ausschlaggebend sein.[234] Es werden in der Praxis diverse Verfahren für die Bestimmung von quantitativen Wesentlichkeitsgrenzen, wie Bezugsgrößen, bspw. die Bilanzsumme oder die Umsatzerlöse, und Multiplikatoren, z.B. 4-10%, eingesetzt.[235] Schlussendlich ist bei der Auswahl von Multiplikator und Bezugsgröße eine Einzelfallbetrachtung erforderlich und der Prüfer kann nach eigenem Ermessen, ebenso niedrigere oder höhere Multiplikatoren auswählen oder andere Bezugsgrößen auswählen. Sofern falsche Angaben nicht ohne Zweifel unbeachtlich sind, dann ist eine Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen durch den Prüfer vorzunehmen.[236] Dabei kann der Abschlussprüfer eine Nichtaufgriffsgrenze bestimmen und Unrichtigkeiten sowie Verstöße, die diese Grenze nicht überschreiten, werden nicht in die Auflistung der nicht korrigierten Prüfungsdifferenzen aufgenommen.[237] Sofern durch den Abschlussprüfer festgestellte Unrichtigkeiten und Verstöße nicht durch das zu prüfende Unternehmen bereinigt wurden, so hat der Prüfer die gesetzlichen Vertreter dazu aufzufordern, eine Entscheidung zu treffen, ob dieser einer Korrektur unterzogen werden. Für den Fall, dass festgestellte Unrichtigkeiten und Verstöße nicht behoben werden, muss eine Kommunikation des Prüfers an das Aufsichtsgremium erforderlich. Der Abschlussprüfer hat dem Aufsichtsgremium die Möglichkeit einzuräumen, die gesetzlichen Vertreter zu einer Korrektur aufzufordern.[238]

Das Prüfungsrisiko und der Wesentlichkeitsgrad beeinflussen sich in einem wechselseitigen Verhältnis, so dass bspw. eine Herabsetzung des Wesentlichkeitsgrades zum einen die Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen wesentlicher Fehler im Abschluss erhöht, und damit ein Ansteigen der Fehlerrisiken und des Entdeckungsrisikos, d. h. das Prüfungsrisiko, bewirkt.[239]

Mit den Ausführungen zur Wesentlichkeit schließt dieses Grundlagenkapitel, das die Ziele sowie Aufgaben, die handelsrechtlichen Rahmenbedingungen einer Jahresabschlussprüfung sowie die Grundlagen eines risikoorientierten Prüfungsvorgehens eines Wirtschaftsprüfers geschildert hat. Darauf aufbauend werden im folgenden Kapitel u.a. die Erweiterung des risi-

---

[233] Vgl. IDW (2012), S. 2425.
[234] Vgl. IDW (2012), S. 2425.
[235] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 105.
[236] Vgl. IDW PS 250 (2012), Tz. 27.
[237] Vgl. IDW PS 250 (2012), Tz. 19.
[238] Vgl. Schmidt (2018), Rn. 106.
[239] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 9.

koorientierten Prüfungsansatzes mit Ausrichtung auf die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens erläutert.

3 Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung

Der risikoorientierte Prüfungsansatz bildet die Grundlage für eine auf das Geschäft eines zu prüfenden Unternehmens ausgerichtete risikoorientierte (geschäftsrisikoorientierte) Abschlussprüfung. Daher widmet sich dieses Kapitel zunächst der Ausrichtung einer risikoorientierten Prüfung am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens. Dabei werden der Begriff des Geschäftsrisikos und die Hintergründe erläutert, welche zu einer am Geschäft des Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Prüfung geführt haben, sowie der Zusammenhang zwischen dem Prüfungsrisiko sowie dem Geschäftsrisiko. Danach folgt die Erläuterung der möglichen Teilschritte einer am Geschäft eines Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Prüfung, die im Rahmen des prüferischen Vorgehens denkbar sind. Im Anschluss daran erfolgt eine Literaturanalyse der betriebswirtschaftlichen Literatur sowie von ausgewählten Verlautbarungen des IDW auf potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens, die die Grundlage für die Konzeption des Fragebogens darstellen, welcher im Rahmen der im vierten Kapitel dieser Arbeit dargestellten empirischen Studie zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos eingesetzt wurde.

3.1 Definition des Geschäftsrisikos

Im Schrifttum existieren zahlreiche Definitionen zum Begriff des Geschäftsrisikos. Nachfolgend werden einige in der Literatur anzutreffende Definitionen und Begriffsdeutungen aufgegriffen, welche für die vorliegende Arbeit von Bedeutung sind.

Bei der Definition des Geschäftsrisikos gilt es zunächst zu klären, wessen Geschäftsrisiko betrachtet werden soll. Das Geschäftsrisiko kann einerseits aus der Sicht des zu prüfenden Unternehmens und andererseits aus dem Blickwinkel des Abschlussprüfers gesehen werden.[240]

Der Abschlussprüfer erbringt für seine Mandanten vertraglich vereinbarte Dienstleistungen, die für ihn mehr oder weniger das Geschäftsrisiko entfalten,[241] das er aufgrund seiner Tätigkeit für seine Mandanten einen Verlust oder Schaden erleidet,[242] berufsspezifische Pflichten verletzt[243] oder in seiner Berufsausübung beeinträchtigt wird bzw. diese sogar aufgeben

[240] Vgl. Lyon/Maher (2005), S. 135.
[241] Vgl. Ethridge/Marsh/Revelt (2007), S. 25.
[242] Vgl. Quick (1996), S. 9.
[243] Vgl. Dörner (1989), S. 340.

muss.[244] Zu den möglichen Hinderungsgründen, die schlimmstenfalls im Ruin des Abschlussprüfers enden können, zählen bspw. Rechtsstreitigkeiten mit seinen aktuellen oder ehemaligen Mandanten,[245] der Verlust von Mandanten, die Zahlungsunfähigkeit eines oder mehrerer Mandanten,[246] Rügen bzw. Sanktionen von berufsständischen Einrichtungen, wie z. B. der Wirtschaftsprüferkammer (WPK),[247] oder der Verlust der beruflichen Reputation.[248]

Demgegenüber existiert das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens. Dieses Geschäftsrisiko und das risikoorientierte sowie im Besonderen an den Geschäftsrisiken des Mandanten ausgerichtete prüferische Vorgehen stehen im Mittelpunkt der vorliegenden Arbeit. Somit ist im Folgenden stets das Geschäftsrisiko des Mandanten bzw. des zu prüfenden Unternehmens gemeint.

Der Begriff des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens ist im Schrifttum zum wirtschaftlichen Prüfungswesen unterschiedlich definiert. Walo (1995) bezeichnet das Geschäftsrisiko als das Risiko, welches mit dem Fortbestand sowie der Profitabilität eines Unternehmens zusammenhängt.[249] Eine ähnliche Definition des Geschäftsrisikos nehmen Bedard/Graham (2002) vor, indem sie das Geschäftsrisiko mit einer abnehmenden Profitabilität oder gar dem Scheitern des Unternehmens in Verbindung setzen.[250] Dörner (1998) interpretiert das Geschäftsrisiko als eine Gefahr, dass das zu prüfende Unternehmen die mit seinen Strategien verfolgten Ziele nicht erreicht.[251] Lemon/Tantum/Turley (2000) arbeiten im Rahmen ihrer empirischen Untersuchung heraus, dass seitens der großen Prüfungsgesellschaften das Geschäftsrisiko als das Risiko definiert wird, dass das zu prüfende Unternehmen dabei scheitert, seine Ziele zu erreichen. Eine nahezu identische Definition nimmt Ruhnke (2002) vor, indem er das Risiko als Gefahr definiert, dass das Unternehmen seine angestrebten Ziele nicht erreicht.[252] Dieser Definition des Geschäftsrisikos folgt auch Schmidt (2008), indem er

---

[244] Vgl. Brumfield/Elliott/Jacobson (1983), S. 60.

[245] Vgl. Brumfield/Elliott/Jacobson (1983), S. 60 und Bigus (2007), S. 69.

[246] Vgl. Rittenberg/Schwieger/Johnstone (2007), S. 92 und Colbert (1991), S. 4.

[247] Vgl. Colbert (1991), S. 4. Beispielhaft sei an dieser Stelle die Rüge gegen die Unterzeichner eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks sowie den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer genannt, die wegen fachlicher Mängel bei der Abschlussprüfung durch die WPK ausgesprochen wurde (vgl. WPK (2013), 35 ff.).

[248] Vgl. Bigus (2007), S. 69 ff. und Rittenberg/Schwieger/Johnstone (2007), S. 92. Der Reputationsverlust kann durch die Verbindung eines Prüfers mit seinem Mandanten hervorgerufen werden, sollte dessen Fehlverhalten auf den Prüfer zurückfallen, obwohl den Prüfer keine Schuld trifft (vgl. Lyon/Maher (2005), S. 135).

[249] Vgl. Walo (1995), S. 116.

[250] Vgl. Bedard/Graham (2002), S. 41.

[251] Vgl. Dörner (1998), Sp. 1749.

[252] Vgl. Ruhnke (2002), S. 438.

die Risiken, die die Erreichung der Unternehmensziele gefährden, als Geschäftsrisiken bezeichnet.[253] Marbacher (2000) und Moser/Lindegger (2000) dagegen verstehen unter dem Geschäftsrisiko Risiken allgemeiner Natur, die in den Aktivitäten der Unternehmen, dem wirtschaftlichen Umfeld und der Art und Weise, wie die Unternehmungen ihre Geschäfte ausüben, begründet sind.[254] Im Sinne der ISA sind unter Geschäftsrisiken bedeutende Gegebenheiten, Ereignisse, Umstände, Maßnahmen oder Unterlassungen zu subsumieren, die sich auf die Fähigkeit der Gesellschaft, ihre Ziele zu erreichen und Strategien durchzusetzen, nachteilig auswirken können. [255]

Unter Bezugnahme auf die vorgestellten Definitionen des Geschäftsrisikos, kann trotz der unterschiedlichen Ausprägungen im Detail festgehalten werden, dass es sich bei dem Geschäftsrisiko eines zu prüfenden Unternehmens im Kern um die Gefährdung der Erreichung der seiner Ziele handelt. Dieser Auffassung wird auch im Rahmen dieser Arbeit gefolgt.

3.2 Ausrichtung der Abschlussprüfung am Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens

In den neunziger Jahren des letzten Jahrhunderts begannen die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre risikoorientierten Prüfungsansätze verstärkt auf die Geschäftsrisiken ihrer Mandanten auszurichten.[256] Gemäß Knechel (2007) haben sich die auf das Geschäftsrisiko des Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Prüfungsansätze der großen Prüfungsgesellschaften parallel zueinander ohne eine nennenswerte Zusammenarbeit bzw. einen Wissensaustausch entwickelt.[257] Aufgrund dieser Tatsache existieren eine Vielzahl von Terminologien, wie bspw. „business risk audit approach“, „business risk audit“ oder „geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung“, welche einen risikoorientierten Prüfungsansatz mit Ausrichtung auf das Geschäftsrisiko des Mandanten mit prüfungsgesellschaftsspezifischen Ausgestaltungen darstellen.[258] Durch diese Neuausrichtung, welche durch die Praxis vorangetrieben wurde, stellt sich die Frage, inwieweit sich diese Begrifflichkeiten in den deutschen Prüfungsstandards manifestiert haben. Eine im Rahmen dieser Arbeit durchgeführte Analyse der IDW Ver-

---

[253] Vgl. Schmidt (2008), S. 4.

[254] Vgl. Marbacher (2000), S. 1180 und Moser/Lindegger (2000), S. 1186. Die Autoren nehmen dabei Bezug auf das in der Schweiz angewandte Handbuch der Wirtschaftsprüfer aus dem Jahre 1998.

[255] Vgl. ISA 315.4.

[256] Vgl. MacLullich (2003), S. 792 und Knechel (2007), S. 385.

[257] Vgl. Knechel (2007), S. 385.

[258] Vgl. Knechel (2007), S. 385.

lautbarungen[259] ergab, dass der in der Literatur eingebürgerte Begriff einer geschäftsrisikoorientierten Prüfung bzw. eines geschäftsrisikoorientierten Prüfungsansatzes in den IDW Prüfungsstandards weder verwendet wird noch definiert ist.[260] Das IDW Prüfungshandbuch 2012 hingegen beschreibt, dass der risikoorientierte Prüfungsansatz zu einem geschäftsrisikoorientierten Prüfungsansatz weiterentwickelt wurde, und stellt eine Verbindung zu den berufsständischen Verlautbarungen her.[261] In den einschlägigen Prüfungsstandards IDW PS 230 und IDW PS 261 sowie weiteren IDW Verlautbarungen wird nur der Terminus der „Geschäftsrisiken" explizit insgesamt dreizehn Mal[262] sowie der Begriff Geschäftsrisiko(s) insgesamt fünf Mal[263] verwendet.

Eine ausführliche Darstellung des Wandels vom „bisherigen" risikoorientierten Prüfungsansatz zu einem an den Geschäftsrisiken ausgerichteten risikoorientierten Prüfungsansatz beinhaltet die von Bell et al. veröffentlichte Publikation aus dem Jahre 1997. Die Autoren beziehen sich in ihren Ausführungen auf die zum damaligen Zeitpunkt unveröffentlichte Studie von Erickson/Mayhew/Felix aus dem Jahre 1996 mit dem Titel „Understanding the Client`s Business: Lessons from Lincoln Savings and Loan". Die Studie von Erickson/Mayhew/Felix wurde im Jahr 2000 unter dem geänderten Titel „Why do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan" veröffentlicht. [264] Während sich die Ausführungen von Bell et al. (1997) inhaltlich allgemein auf den Wandel und die idealtypische Darstellung einer am Geschäft des Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Prüfung nach den Vorstellungen einer BIG4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ausgerichtet sind, stellt die Studie von Erickson/Mayhew/Felix (2000) auf Grundlage der Analyse der Arbeitspapiere der Prüfung einer Bausparkasse dar, inwieweit ein Verständnis der Abschlussprüfer hinsichtlich der Ge-

---

[259] IDW Prüfungsstandards (Stand September 2013). Die Wiederholung der Recherche innerhalb der IDW Prüfungsstandards (Stand September 2017) führte zu dem gleichen Ergebnis.

[260] Die Nutzung der Recherchefunktion in der Volltextsuche und in den Dokumenttiteln über sämtliche Verlautbarungen des IDW ergab keine Treffer bezüglich der gesuchten Begriffe „geschäftsrisikoorientiert(e)".

[261] Vgl. IDW (2012), S. 1987.

[262] Vgl. IDW PS 230 und IDW PS 261 (2012). Daneben wird der Begriff in den IDW RS FAIT 4: „Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse", IDW RS HFA 9: „Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS", IDW ES 10: „Grundsätze zur Bewertung von Immobilien", IDW PS 320 n.F.: Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern), IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie sowie IDW PH 9.140: „Checklisten zur Durchführung der Qualitätskontrolle", verwendet.

[263] Vgl. IDW Praxishinweis 2/2012: Empfehlungen für die Ausgestaltung interner Sicherungsmaßnahmen zur Geldwäscheprävention in der Wirtschaftsprüferpraxis, F&A zu IDW S 1 i.d.F. 2008: „Zur praktischen Anwendung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 i.d.F. 2008" und IDW RS HFA 9: „Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS".

[264] Vgl. Bell et al. (1997), S. 20 ff.

schäftstätigkeit, des Umfelds sowie der Geschäftsprozesse des zu prüfenden Unternehmens das prüferische Vorgehen sowie die Beurteilung der zu prüfenden Rechnungslegung positiv beeinflusst hätte.[265]

Die angestoßene Neuausrichtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes führte zu Veränderungen in der Art und Weise, wie die Prüfer die Abschlussprüfung planen und durchführen.[266] Die Betonung, die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens zu verstehen, veranlasst die Prüfer, die geschäftliche Situation des zu prüfenden Unternehmens nicht mehr nur dahingehend zu untersuchen, inwieweit sie eine Auswirkung auf den Ansatz und die Bewertung von Posten der zu prüfende Rechnungslegung hat.[267] Vielmehr lenkt der Abschlussprüfer seine Aufmerksamkeit auf die strategischen Risiken, Geschäftsprozesse und Kontrollen sowie darauf, wie sich diese in der Rechnungslegung des zu prüfenden Unternehmens niederschlagen.[268]

Gemäß Knechel (2007) hat ein an den Geschäftsrisiken ausgerichteter risikoorientierter Prüfungsansatz eine enge Verbindung bzw. Koppelung zum unternehmensinternen Risikomanagement.[269] Das Risikomanagement stellt das führende Management-Werkzeug dar, welches durch die Nähe zum risikoorientierten Prüfungsansatz auch das prüferische Vorgehen beeinflusst. Der Berufsstand der Abschlussprüfer ist eng eingebunden in die Entwicklung interner Kontrollen, das Risikomanagement und die Grundsätze guter Unternehmensführung. Ebenso nimmt er eine weiter gefasste Betrachtung der Unternehmensrisiken Als weiterer Grund wird die Verbesserung der Effektivität der Jahresabschlussprüfung genannt, da das „klassische risikoorientierte“ Vorgehen in manchen Fällen wesentliche Falschaussagen in der Rechnungslegung, die aus einem sich stetig ändernden Geschäftsumfeld oder aus technologischen Veränderungen resultierten, nicht identifiziert.

Einen weiteren Grund für die Ausrichtung des risikoorientierten Prüfungsvorgehen auf die Geschäftstätigkeit des Mandanten stellt die Verbesserung der Prüfungseffizienz durch die stärkere Betonung der Prüfungsplanung und die damit verbundenen Möglichkeiten zur Reduzierung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen dar.[270]

---

[265] Vgl. Erickson/Mayhew/Felix (2000), S. 165 ff.
[266] Vgl. Knechel (2007), S. 386.
[267] Vgl. Dyckerhoff (2001), S. 120.
[268] Vgl. Eilifsen/Knechel/Wallage (2001), S. 195, Allen et al. (2006), S. 159.
[269] Vgl. Knechel (2007), S. 386..
[270] Vgl. Ruhnke (2002), S. 437.

Auch wird ein Zusatznutzen gegenüber der klassischen Abschlussprüfung suggeriert,[271] wobei sich dahinter auch Marketing-Argumente für den Verkauf von Zusatzleistungen verbergen.[272] Die primäre Aufgabe der Abschlussprüfung liegt in der Bestätigung der rechnungslegungskonformen Darstellung des geprüften Abschlusses. Um dies sicherzustellen, ist der Prüfer dazu angehalten, sich ein Verständnis über das interne Kontrollsystem des Mandanten zu verschaffen, was ihm auch bei der Identifikation von Schwachstellen die Möglichkeit bietet, dem Mandanten Verbesserungsvorschläge zur Beseitigung bzw. Verminderung zu unterbreiten, d.h. die Designhoheit bleibt weiterhin vollkommen im Einflussbereich der Entscheider des zu prüfenden Unternehmens. Durch die Ausrichtung auf die Geschäftstätigkeit des Mandanten wird die Position des Prüfers gegenüber dem Management in Bezug auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens gestärkt, was den Mandanten mitunter veranlassen wird, über die Prüfung hinausgehende Leistungen in Anspruch zu nehmen.

Diese Vielzahl an Gründen für eine Neuausrichtung des prüferischen Vorgehens wurde durch den Berufsstand vorangetrieben, ohne dabei von der Einhaltung der berufsständischen Verlautbarungen und dem Risikomodell abzurücken, womit diese Neuausrichtung keinen Paradigmenwechsel darstellt, sondern eine inkrementelle Innovation des bereits bestehenden risikoorientierten Prüfungsansatzes. Mit anderen Worten gesagt, er ist nicht grundlegend neu,[273] d. h. die Ausrichtung des Prüfungsrisikos an den Geschäftsrisiken des zu prüfenden Unternehmens bedeutet nicht, dass auf die im Rahmen des klassischen risikoorientierten Prüfungsansatzes entwickelten Prüfungshandlungen vollständig verzichtet werden kann.[274] Bislang hat sich der Prüfer im Kontext einer risikoorientierten Abschlussprüfung nicht nur isoliert mit den Geschäftsvorfällen und Jahresabschlussposten beschäftigt und die einzelnen Teilurteile zu einem Gesamturteil über den Jahresabschluss verdichtet. Ebenso ist im Rahmen einer risikoorientierten Prüfung eine Beschäftigung mit den Geschäftsrisiken eines Mandanten obligatorisch. Die Neuerung liegt vielmehr darin, dass die Risikofokussierung im Zuge einer geschäftsrisikobezogenen Prüfung eine stärkere Betonung erfahren hat.[275] Genauer gesagt, unterscheidet sich die Neuausrichtung des prüferischen Vorgehens von früheren Vorgehensweisen durch die anfängliche Fokussierung auf das Geschäftsrisiko des Mandanten und welche

---

[271] Ruhnke (2002), S. 437.
[272] Vgl. Jeppesen (1998), S. 517.
[273] Vgl. Wiedmann (1998), S. 349.
[274] Adler/Düring/Schmaltz (2000), S. 97 und Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 342.
[275] Vgl. ISA 330.43.

Auswirkungen es auf das Prüfungsrisiko ausübt.[276] Die Grundlage dieses risikoorientierten Prüfungsansatzes mit Schwerpunkt auf dem Geschäftsrisiko bildet somit die Vorstellung, dass ein besseres Verständnis des Abschlussprüfers für das Geschäft seines Mandanten zu einem besseren Verständnis der Prüfungsrisiken beiträgt. Dabei soll die Perspektive, mit welcher der Abschlussprüfer bei der Analyse und Bewertung die Geschäftstätigkeit und das Branchenumfeld betrachtet, seine weitere Vorgehensweise maßgeblich prägen.[277] Die seitens des Prüfers eingenommene ganzheitliche Perspektive resultiert in einem Prüfungsvorgehen,[278] d. h. es handelt sich um einen Ansatz, der das Unternehmen gewissermaßen von oben herab aus der Vogelperspektive bzw. mit den „Augen des Managements" betrachtet.[279] Folglich ist der Abschlussprüfer bestrebt, das zu prüfende Unternehmen sowie dessen Umwelt in einer ganzheitlichen Betrachtungsweise zu erfassen. Damit geht die Überlegung einher, dass sich nahezu alle Geschäftsrisiken bzw. deren Folgen früher oder später auf den Jahresabschluss auswirken werden.[280] Überträgt man das Vorgehen des Prüfers auf die ganzheitliche Betrachtungsweise, so entspricht diese einem Top-down-Ansatz,[281] d.h. ausgehend von der Auseinandersetzung mit der Gesamtheit der Geschäftsprozesse sowie dem geschäftlichen Umwelt des zu prüfenden Unternehmens (top), entwickelt er seine Erwartungshaltung bzw. Hypothesen im Hinblick auf die Abschlussaussagen und die Prüfungsrisiken (down), um somit das weitere prüferische Vorgehen bestimmen zu können. Im Besonderen geht es darum, den Schwerpunkt aussagebezogener Prüfungshandlungen den Prüffeldern zuzuwenden, bei denen zuvor Prüfungsrisiken festgestellt wurden.[282] Der Top-down-Ansatz bedient sich hierbei in verstärktem Maße den unternehmensweiten Überwachungsmaßnahmen zur Einschätzung des Kontrollrisikos. Diese Maßnahmen sind in einem Unternehmen meistens auf der Ebene der Unternehmensleitung angesiedelt und umfassen somit einen größeren Überwachungsbereich als das unmittel-

---

[276] Flint/Fraser/Hatherly (2008), S. 143.

[277] Ruhnke (2006), S. 193.

[278] Vgl. O`Donnel/Schultz (2005), S. 921, Ruhnke (2006), S. 193.

[279] Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (2000), S. 97.

[280] Vgl. IDW Handbuch (2006), R 190, S. 1990.

[281] Vgl. Bell et al. (1997), S. 2, Winograd/Gerson/Berlin (2000), S. 178, Dyckerhoff (2001), S. 119, Ballou/Early/Rich (2004), S. 72, Ruhnke (2002), S. 439, Choy/King (2005), S. 314 und Knechel (2007), S. 394. Der Terminus „Top-down" soll verdeutlichen, dass infolge von Effizienzüberlegungen nicht alle Kontrollmaßnahmen des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Kontrollprüfungen durch den Prüfer abgedeckt werden sollen, sondern nach Möglichkeit aggregiert auf Grundlage von auf einer möglichst hohen Ebene im Unternehmen angesiedelten Kontrollmaßnahmen. Diese Kontrollen werden i.d.R. diejenigen Kontrollen sein, die durch die Geschäfts- oder Bereichsleitung durchgeführt werden (vgl. Orth (1999), S. 577).

[282] Vgl. Ruhnke (2006), S. 193.

bar rechnungslegungsbezogene interne Kontrollsystem.[283] Durch eine stärkere Fokussierung auf geschäftsrisikobezogene High Level-Kontrollen soll der Umfang der zu prüfenden Low Level-Kontrollen auf der operativen Ebene möglichst gering ausfallen.[284] Dennoch ist der Abschlussprüfer bei Prüffeldern verpflichtet, wenigstens bei wesentlichen Prüffeldern aussagebezogene Prüfungshandlungen vorzunehmen,[285] wodurch auch dieser Prüfungsansatz teilweise einen Bottom up-Ansatz verfolgt.[286]

Ein zu prüfendes Unternehmen ist i.d.R. eine komplizierte Einheit, d.h. ein System von unternehmensinternen und -externen Akteuren, Beziehungen und Angelegenheiten, welche in ein Netz von wechselseitigen ökonomischen Beziehungen eingebettet sind, wie bspw. die Beziehungen des Mandanten zu Wettbewerbern, Lieferanten, Kapitalgebern,[287] verbundenen Unternehmen, Mitarbeitern, Führungskräften, Betriebsräten oder Kunden. Zur Erlangung eines hinreichenden Verständnisses über diese wechselseitigen und mitnichten banalen Verbindungen ist der Prüfer angehalten, sich entsprechende Informationen einzuholen und sich ein Verständnis darüber zu erarbeiten. Dabei sollte sich der Prüfer nicht auf einzelne Sachverhalte bzw. nur Teile der unternehmensindividuellen Zusammenhänge konzentrieren, vielmehr sollte er auf die gesamte Einheit mit dessen Interaktionen achten. Des Weiteren ist es in diesem Zusammenhang wichtig, dass sich der Prüfer auch mit den Veränderungen der einzelnen Elemente der Einheit des Mandanten, die sich über den Zeitraum vor und nach der Abschlussprüfung erstrecken, auseinandersetzt.[288]

Eine besondere Bedeutung kommt im Rahmen einer am Geschäft eines Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Abschlussprüfung dem Urteilsvermögen des Prüfers sowie dessen kritischer Grundhaltung mit der dahinter liegenden Zielsetzung zu, Prüfungsqualität zu steigern bzw. zu verbessern. Als wichtig wird hierzu die Einholung und der Erhalt von Prüfungsnachweisen aus diversen Quellen unter Zuhilfenahme von verschiedenen Methoden angesehen. Das Konstrukt einer Dreiecksbeziehung zwischen den „Entity Business States“, „Management Business Representations“ und „Management Information Intermediaries“ ist dabei eine besonders wichtige Informationsquelle. „Entity Business States“ stehen für das zu prüfende

---

[283] Vgl. Orth (1999), S. 581.
[284] Vgl. Ruhnke (2006), S. 193.
[285] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 83.
[286] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 342.
[287] Vgl. Ruhnke (2006), S. 193.
[288] Vgl. teilw. Ruhnke (2006), S. 193.

Unternehmen in seinem weit verzweigten Netz von bspw. Kunden, Lieferanten oder Wettbewerbern. „Management Business Representations“ beinhaltet diejenigen Handlungen der Unternehmensleitung, wie sie bspw. in der Rechnungslegung oder Lagebericht anzutreffen sind. „Management Information Intermediaries“ umfasst die Gesamtheit der Transformationsprozesse in dem zu prüfenden Unternehmen, wie bspw. die Informationsverarbeitungs- und Risikofrüherkennungsprozesse.[289]

3.3 Zusammenhang von Geschäftsrisiko und Prüfungsrisiko

Der Abschlussprüfer ist verpflichtet, sich ausreichende Kenntnisse über das Geschäft und das wirtschaftliche sowie rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens zu erarbeiten, um dazu befähigt zu sein, diejenigen Begebenheiten, Geschäftsvorfälle sowie Gepflogenheiten zu identifizieren sowie zu verstehen, welche aufgrund der Einschätzung des Abschlussprüfers einen wesentlichen Einfluss auf die zu prüfende Rechnungslegung, d.h. den Jahresabschluss sowie den Lagebericht, die Abschlussprüfung sowie -bericht und den Bestätigungsvermerk ausüben können.[290] Mittels der erlangten Erkenntnisse hat der Abschlussprüfer eine Beurteilung vorzunehmen, ob und in welchem Umfang sich diese auf den Jahresabschluss sowie den Lagebericht insgesamt auswirken. Dies umfasst die Beurteilung, ob die Darstellung der gewonnenen Erkenntnisse im Jahresabschluss sowie im Lagebericht zutreffend sind.[291] Obwohl der Prüfungsansatz mit Orientierung am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens relativ stimmig erscheint, kann die Verknüpfung der identifizierten Geschäftsrisiken mit dem Prüfungsrisiko eine komplizierte Aufgabe darstellen.[292] Das Verständnis für die Geschäftsrisiken, auf die seitens des zu prüfenden Unternehmens nur teilweise oder gar nicht reagiert wird, sollte dem Prüfer dazu verhelfen, Unrichtigkeiten oder Verstöße in der zu prüfenden Rechnungslegung zu erkennen,[293] da ein aufgestellter Jahresabschluss Fehler enthalten kann. Diese Fehler können durch die Personalsituation, Fehlurteile, unangemessene Kontrollen oder die Neuausrichtung des zu prüfenden Unternehmens begründet sein.[294] So kann z.B. der Aufbau eines neuen Geschäftszweiges ein Geschäftsrisiko darstellen. Einerseits können eine fehlende Erfahrung in dem neuen Geschäftsfeld oder nicht kostendeckende Verkaufspreise zu Verlusten

---

[289] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 337.
[290] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 5.
[291] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 8.
[292] Vgl. Buuren et al. (2011), S. 6.
[293] Vgl. Diaz/Wolfe (2007), S. 1.
[294] Vgl. Messier/Eilifsen/Austen (2004), S. 223.

führen. Andererseits kann das Management dazu verführt sein, die Umsatzerlöse besser darzustellen, als sie in Wirklichkeit sind.[295] Im Rahmen der Risikoanalyse durch den Abschlussprüfer erscheint es folgerichtig, dass das Geschäftsrisiko sowie das Prüfungsrisiko sich wechselseitig beeinflussen. So wird bspw. ein Unternehmen aufgrund einer Verschlechterung seiner finanziellen Lage sein Personal abbauen oder in Kurzarbeit schicken, was sich auf die Stärke des internen Kontrollsystems auswirken kann.[296]

Der Begriff des Geschäftsrisikos ist weitläufiger als das Risiko von wesentlichen Fehlern in der Rechnungslegung.[297] Ein Verständnis der Geschäftsrisiken, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, erhöht die Wahrscheinlichkeit des Erkennens von Risiken, die zu wesentlichen Fehlern in der Rechnungslegung führen, da die meisten Geschäftsrisiken letzten Endes finanzielle Konsequenzen haben und sich somit auf den Jahresabschluss auswirken. Allerdings muss der Abschlussprüfer nicht aller Geschäftsrisiken eines zu prüfenden Unternehmens gewahr werden und diese bewerten, da nicht alle Geschäftsrisiken ein Risiko für Fehler in der Rechnungslegung nach sich ziehen.[298] Ein Geschäftsrisiko kann sich unmittelbar auf das Risiko von Fehlern in Transaktionsklassen, Kontensalden und Ausweispositionen auf Prüffeldebene und auf Jahresabschlussebene auswirken. Allerdings können sich diese Risiken auch längerfristig auf das Unternehmen auswirken, weshalb sie durch den Prüfer bei der Beurteilung der Fortführungsprognose[299] berücksichtigt werden sollten. Ob ein Geschäftsrisiko zu einem Risiko eines wesentlichen Fehlers wird, ist unter Berücksichtigung der individuellen Situation eines Unternehmens zu bewerten.[300] Dabei gilt es aus Sicht des Abschlussprüfers zu beachten, dass die Informationen zur Beurteilung bzw. Einschätzung oder bei Entscheidungen über Reaktionen auf das Geschäftsrisikos, die seitens der Entscheider des zu prüfenden Unternehmens herangezogen werden, nicht mit der Maßgabe aufbereitet werden, ob Aussagen der Rechnungslegung sowie das Risiko für Fehler in der Rechnungslegung davon betroffen sind.[301] Folglich ist bei Prüfung des Jahresabschlusses eine Verknüpfung zwischen dem Ge-

---

[295] Vgl. Diaz/Wolfe (2007), S. 1.

[296] Vgl. Johnstone (2000), S. 4.

[297] Vgl. ISA.315.A37.

[298] Vgl. ISA315.A38.

[299] Die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going-concern-Annahme) besagt im Grundsatz, dass eine Unternehmung innerhalb eines voraussehbaren Zeitraums weder beabsichtigt noch dazu gezwungen ist, seine Geschäftstätigkeit einzustellen bzw. aufgrund gesetzlicher oder sonstiger Vorschriften Schutz vor Gläubigern zu suchen (vgl. Huschke (2007), S. 349).

[300] Vgl. ISA.315, Tz. A40.

[301] Vgl. teilw. Boritz/Huo (2013), S. 12.

schäftsrisiko und dem Prüfungsrisiko von entscheidender Bedeutung, da eine richtige Abbildung von Geschäftsrisiken im Jahresabschluss und im Lagebericht stets von Bedeutung für die Erteilung des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers sein wird. Die Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen Falschaussage im Jahresabschluss hängt ebenfalls von der Wirksamkeit der zur Reduzierung der Geschäftsrisiken eingerichteten Prozesse ab. Die Geschäftsrisiken sowie die Prüfungsrisiken eines Mandanten haben somit eine gemeinsame Schnittmenge. Daneben sind ebenfalls Geschäftsrisiken denkbar, welche kein oder erst später ein Prüfungsrisiko nach sich ziehen, während umgekehrt Prüfungsrisiken möglicherweise kein Geschäftsrisiko bedingen müssen, wie bspw. reine Abgrenzungsfragen zwischen zwei Perioden.[302] Somit üben das Prüfungsrisiko und das Geschäftsrisiko einen gegenseitigen Einfluss aufeinander aus.[303] Als Grundvoraussetzung dafür muss jedoch ein Zusammenhang zwischen dem Auftreten bzw. Eintreten von Geschäftsrisiken für das Unternehmen und der Entstehung von Fehlerrisiken in der Rechnungslegung bestehen.[304] Höhere Geschäftsrisiken bedingen grundsätzlich höhere Fehlerrisiken, wodurch sich zunächst das Prüfungsrisiko erhöht. Dies bedingt eine Anpassung der aussagebezogenen Prüfungshandlungen, um das Prüfungsrisiko auf das in den Prüfungsnormen vorgesehene Maß zu reduzieren.[305] Aus diesem Grund ist es dem Abschlussprüfer nicht möglich, eine gesicherte Aussage über sein Prüfungsrisiko zu treffen, ohne sich vorher intensiv mit der Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens, dessen Geschäftsprozessen und der Unternehmensumwelt auseinanderzusetzen.[306] Die damit einhergehende Analyse der Chancen und Risiken sowie Stärken und Schwächen des Unternehmens führt den Abschlussprüfer direkt zu dem Geschäftsrisiko seines Mandanten. Der Prüfer sollte sich mit der Frage auseinandersetzen, ob die geschäftspolitischen Strategien sowie die damit verbundenen Aktivitäten zu der Rolle passen, die das Unternehmen in seinem wirtschaftlichen Umfeld eingenommen hat. Sollte dies nicht zutreffend sein, so liegen mit hoher Wahrscheinlichkeit in den davon betroffenen Positionen im Jahresabschluss sowie im Lagebericht, welche von der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage abhängig sind, Fehler vor.[307] Dabei muss beachtet werden, dass sich das Geschäftsrisiko überwiegend nur auf zwei Teilkomponenten des

---

[302] Vgl. Wiedmann (1998a), S. 99 und Heese (2003), S. S224.
[303] Vgl. Dörner (2002), Sp. 1750.
[304] Vgl. Link (2006), S. 221.
[305] Vgl. Mielke (2006), S. 331.
[306] Vgl. Dörner (2002), S. 1750.
[307] Vgl. Jacobs/Oestreicher/Piotrowski-Allert (1999), S. 525.

Prüfungsrisikos, d. h. auf das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko, bezieht.[308] Dadurch liegt ein direkter Bezug auf das Risikomodell des „klassischen“ risikoorientierten Prüfungsansatzes vor.[309]

Das inhärente Risiko in einzelnen Posten des Jahresabschlusses und Geschäftsvorfällen ist abhängig von der Geschäftstätigkeit, den Strategien und dem Verhalten der Stakeholder. So werden z. B. die Kalkulation und die Bewertung von fertigen und halbfertigen Erzeugnissen durch die Wettbewerbssituation auf den Absatz- und Beschaffungsmärkten bestimmt. Zudem übt das Kontrollrisiko einen Einfluss auf das Geschäftsrisiko aus. Nicht wirksame oder fehlende Kontrollen in den Geschäftsprozessen steigern die Gefahr, dass die von der Unternehmensleitung verfolgten Ziele nicht erreicht werden. Zudem beinhalten nicht wirksame oder fehlende Kontrollen die Gefahr doloser Handlungen.[310] Die strategische Analyse kann einerseits zu dem Ergebnis führen, dass die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen des Unternehmens im Vergleich zur Branche nur unterdurchschnittlich sind. Folglich liegt ein wesentliches Geschäftsrisiko vor, losgelöst davon, dass die gegenwärtig erzielten Ergebnisse nicht beeinflusst werden. Diese Konstellation wird eine Angabe im Lagebericht nach sich ziehen und mitunter wird bereits der Jahresabschluss ebenso betroffen sein, falls die künftigen Nutzungsmöglichkeiten des Anlagevermögens beeinflusst werden. Kann jedoch andererseits durch den Prüfer bejaht werden, dass die Unternehmensstrategie, die vorsieht, den Rückstand im Bereich der Forschung und Entwicklung aufzuholen und dass dafür geeignete Prozesse im Unternehmen vorhanden sind, widerspruchsfrei ist, so reduziert dieser Umstand das Risiko einer wesentlichen Falschaussage im Jahresabschluss und im Lagebericht.[311] Somit kann festgehalten werden, dass sich der Prüfer Kenntnisse über die Ziele und Strategien sowie die damit verbundenen Geschäftsrisiken erarbeiten sollte, die wesentliche Fehler im Jahresabschluss nach sich ziehen können. Ein durchgehendes Verständnis der Geschäftsrisiken erhöht die Wahrscheinlichkeit zur Aufdeckung wesentlicher Fehler im Jahresabschluss.[312] Die meisten externen Risiken verfügen über eine nachvollziehbare Verbindung zu den Aktivitäten innerhalb eines Unternehmens. Interne Prozesse werden angelegt, um die Strategie des Unternehmens zu unterstützen und mit externen Faktoren der Umwelt zu interagieren sowie um poten-

---

[308] Vgl. Ruhnke (2002), S. 438.
[309] Vgl. Mielke (2006), S. 331.
[310] Vgl. Dörner (2002), S. 1750.
[311] Vgl. Wiedmann (1998a), S. 99.
[312] Vgl. Eilifsen et al. (2006), S. 66.

tielle Gefahren aus externen Quellen zu minimieren.[313] Bedrohungen durch bestehende oder potentielle Wettbewerber wirken sich mit hoher Wahrscheinlichkeit auf die Umsatzerlöse, die Warenauslieferung, die Markenpolitik und den Kundenservice aus. Die Bedrohungen können zu sinkenden Preisen führen, was wiederum erfordert, dass das Unternehmen Änderungen bei Warenauslieferung vornimmt, neue Marken entwickelt sowie neue Marketinganstrengungen in Betracht zieht. Beispielseise können eine konkurrenzfähige Preisfestsetzung und die Bündelung von Dienstleistungsverträgen bei Produkten Sachverhalte aufdecken, die mit Erlösen und dem Warenbestand zusammenhängen.[314] Des Weiteren wirken sich Bedrohungen durch Kunden am wahrscheinlichsten auf die Umsatzerlöse, die Logistik und den Vertrieb sowie den Kundenservice aus. Die Handelsplattformen im Internet können den Einzelhandel ersetzen, die vorhandenen Vertriebskanäle sowie das von dem Unternehmen für seine Geschäftstätigkeit benötigte Anlagevermögen verändern.[315]

Zusätzlich zu der Beurteilung der Auswirkung des Geschäftsrisikos auf das Prüfungsrisiko hat der Abschlussprüfer auch dessen Effekt auf die zukünftige Entwicklung des zu prüfenden Unternehmens zu prüfen. Dies bezieht sich direkt auf die zutreffende Darstellung des Geschäftsrisikos im Lagebericht sowie mittelbar bei börsennotierten Gesellschaften im Rahmen der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems.[316]

3.4 Typische Elemente einer am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens ausgerichteten Abschlussprüfung

Der Prüfungsprozess und die dazugehörigen Rahmenbedingungen sind vielschichtig und stetigen Veränderungen unterworfen. Eine Prüfung kann sich bis zu ihrem Abschluss über mehrere Monate erstrecken.[317] Der Prüfungsprozess kann in drei Phasen eingeteilt werden. Diese umfassen die Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Überwachung sowie die Berichterstattung über die Ergebnisse der Prüfung. Diese Einteilung gibt dabei vor allem den gedanklichen, jedoch nicht zwingend den zeitlichen Ablauf der Prüfung wieder, da eine Vielzahl der im Rahmen der Planungsphase benötigten Informationen das Resultat von Zwischenprüfungen oder vorangegangener Abschlussprüfungen darstellen und umgekehrt die im Zusammen-

---

[313] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 175.
[314] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 175.
[315] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 175.
[316] Vgl. Mielke (2006), S. 332.
[317] Vgl. Gibbins/Wolf (1982), S. 107.

hang mit der Planung getroffenen Einschätzungen und Annahmen ständig an die während der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse angepasst werden müssen und insoweit eine Änderung des ursprünglichen Planung nach sich ziehen.[318] Den drei Phasen des Prüfungsprozesses ist die Auftragsannahme vorangestellt,[319] wobei es zu beachten gilt, dass ein Wirtschaftsprüfer nicht dazu verpflichtet ist, einen Auftrag anzunehmen und unter bestimmten Umständen einen Auftrag sogar abzulehnen hat. Das HGB nennt als Gründe für eine Ablehnung Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art zwischen dem Prüfer und seinem potentiellen Mandanten.[320] Die Prüfungsplanung ist für den Abschlussprüfer unerlässlich, um die Jahresabschlussprüfung zielgerichtet, zeitgerecht sowie wirtschaftlich durchführen zu können. Dies umfasst die Sicherstellung des Prüfungsablaufs in sachlicher, personeller sowie zeitlicher Hinsicht.[321] Der Abschlussprüfer hat auch im Rahmen der Prüfungsplanung die Wesentlichkeitsgrenze, die wesentlichen Prüffelder, die Prüfungsstrategie, die anzuwendenden Prüfungs- und Dokumentationsmethoden sowie die Zusammenstellung des Prüfungsteams zu bestimmen.[322] Dies umfasst auch die Auseinandersetzung mit der eventuell erforderlichen Notwendigkeit einer Involvierung von Spezialisten, wie z.B. IT-Prüfer.[323]

Die Prüfungsgesellschaften haben ihre Prüfungsansätze an der Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens ausgerichtet. Trotz bestehender vereinzelter Unterschiede weist das prüferische Vorgehen in der Prüfungspraxis typischerweise die folgenden Elemente auf:[324]

- Analyse der Ziele und Strategien des Unternehmens sowie seines Umfeldes,
- Prozessanalyse und Festlegung der kritischen Jahresabschlusspositionen sowie der Prüfungshandlungen,
- Analyse der Geschäftsdurchführung,
- Verbleibende aussagebezogene Prüfungshandlungen und Berichterstattung.

---

[318] Vgl. IDW (2012), S. 2408.

[319] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 236.

[320] Vgl. § 319 HGB Abs. 2 bis 5.

[321] Vgl. IDW PS 240 (2010), Tz. 7.

[322] Vgl. Dörner (2002), S. 1751.

[323] Vgl. Janvrin/Bierstaker/Lowe (2009), S. 98.

[324] Vgl. Dyckerhoff (2001), S. 119 f., Ruhnke (2007), S. 157, Knechel (2007), S. 394, Dörner (2002), S. 1750 ff., Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 248 ff., Eilifsen/Knechel/Wallage (2001), S. 195 ff, Allen et al. (2006), S. 160.

Die Ausrichtung des Prüfungsrisikos am Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens unterstützt den Abschlussprüfer, auf strukturierte und systematische Art und Weise diejenigen Faktoren des Geschäftsrisikos zu identifizieren, welche zu einer Falschdarstellung im Jahresabschluss sowie im Lagebericht führen können. Die Basis für die Risikoeinschätzungen des Abschlussprüfers bilden nicht mehr die Rechnungslegung sowie die damit verknüpften Tätigkeitskreise. Vielmehr sind es das Unternehmen und seine Umwelt als Ganzes. Die „Erlangung der Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung" bilden die Struktur für das weitere prüferische Vorgehen. Die einhergehende Auseinandersetzung mit dem Unternehmen, vor allem mit seinem Umfeld, Zielen und Strategien sowie seinen Prozessen, ergeben die Strukturdetails des prüferischen Vorgehens. Die nachfolgenden Abschnitte beschreiben allgemein die Vorgehensweise im Rahmen einer Abschlussprüfung.

3.4.1 Analyse der Ziele und Strategien des Unternehmens sowie seines Umfelds

Das Geschäft des Unternehmens, sein internes Kontrollsystem, seine eingesetzte Informationstechnologie, sein Umfeld, seine Stakeholder sowie die im Unternehmen angewendeten Rechnungslegungsgrundsätze werden durch den Abschlussprüfer mit der Zielsetzung analysiert, eine Prüfungsstrategie zu entwickeln und einen Prüfungsplan anzufertigen.[325] Ein weiteres Ziel dieser Analyse ist der Fokus auf das strategische sowie operative Geschäftsrisiko des Mandanten.[326] Auch wenn diese scheinbar kurzfristig noch keinen Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht haben sollten, ist die Erfassung der Stärken und Schwächen, Chancen und Risiken des zu prüfenden Unternehmens bedeutsam.[327] Die Ausrichtung der Prüfung an dem Geschäft des zu prüfenden Unternehmens verlangt von dem Prüfer, festzustellen, in welchem Umfang das Unternehmen seine Ziele erreicht bzw. nicht und mit welcher Wahrscheinlichkeit das Unternehmen zukünftig Erfolg haben wird.[328] Diese Analyse wird aber nicht nur einmalig vor Auftragsannahme, um sich ein vorläufiges Bild über das zu prüfende Unternehmen zu machen,[329] sondern ebenso am Anfang der Prüfung vorgenommen und

---

[325] Vgl. Wiedmann (1998), S. 102 und Dörner (2002), S. 1751.
[326] Vgl. Nieuw Amerogen (2007), S. 17.
[327] Vgl. Dörner (1998), S. 308 und Wiedmann (1998), S. 102.
[328] Vgl. Bruynseels/Knechel/Willekens (2006), S. 8.
[329] Vgl. Dörner (2001), S. 240 und IDW PS 261 (2012), Tz. 9.

im Prüfungsprozess stets aktualisiert,[330] da sich während der Prüfung jederzeit neue Erkenntnisse ergeben können, die eine Anpassung bzw. Reaktion erfordern, womit es sich um einen kontinuierlichen Prozess handelt.[331] Dazu muss der Abschlussprüfer die kurz- und langfristigen Ziele des Unternehmens verstehen.[332] Damit verknüpft ist das strategische Vorgehen, wie sich ein Unternehmen durch die Differenzierung seiner Produkte oder Dienstleistungen dauerhafte, d.h. nachhaltige Vorteile im Vergleich mit seinen Wettbewerbern schaffen, Werte generieren und infolgedessen seine Ziele schaffen will.[333] Folglich wird die Analyse der Unternehmensstrategie durch den Prüfer mit der Zielsetzung vorgenommen, ein Verständnis für die strategischen Geschäftsziele des zu prüfenden Unternehmens, die zu deren Verwirklichung eingesetzten Strategien, die operative Umsetzung mittels Prozessen sowie das Branchenumfeld und die Geschäftsrisiken, die den Erfolg der eingesetzten Strategien in Frage stellen, zu erlangen.[334] Dies umfasst auch die Reaktion des Unternehmens auf Risiken, die die verfolgten Strategien gefährden können.[335] Des Weiteren hat sich der Prüfer ein Verständnis über die Chancen, die die verfolgten Strategien unterstützen, sowie die diesbezüglichen Kontrollmechanismen zu verschaffen,[336] welche seitens der Unternehmensleitung eingerichtet wurden, um signifikanten Risiken zu begegnen[337] oder Geschäftschancen zu nutzen. Die Geschäftsziele, die zu deren Verwirklichung eingesetzten Strategien, die operative Umsetzung der Prozesse sowie die Geschäftsrisiken und -chancen weisen wechselseitige Verbindungen auf, weil die gesetzten Ziele mit Hilfe von verfolgten Strategien erreicht werden sollen. Die Strategien stellen wiederum die Reaktion des zu prüfenden Unternehmens auf die Geschäftsrisiken dar, die gleichzeitig auf der operativen Ebene mittels Prozessen umgesetzt werden. Folglich tragen die Prozesse wiederum zu einer Verringerung der Geschäftsrisiken bei, welche wiederum Gefahr darstellen, dass das zu prüfende Unternehmen seine Ziele verfehlt.[338]

---

[330] Vgl. Dörner (1998), S. 308 und Wiedmann (1998), S. 102.

[331] Vgl. Dörner (2001), S. 240 und IDW PS 261 (2012), Tz. 10f.

[332] Vgl. Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 251 und Dörner (1998), S. 308.

[333] Vgl. Bruynseels/Knechel/Willekins (2007), S. 9, Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 251 und Simons (1992), S. 44.

[334] Vgl. Ruhnke (2006), S. 194, Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 251 sowie Bruynseels/Knechel/Willekins (2007), S. 9.

[335] Vgl. Wiedmann (1999), S. 97.

[336] Vgl. Kaiser (2005), S. 2309.

[337] Vgl. Winograd/Gerson/Berlin (2000), S. 178.

[338] Vgl. Orth (2000), S. 305 f.

Um ein Verständnis über das Geschäft eines zu prüfenden Unternehmens zu erlangen, gilt es, den Prozess der Strategieformulierung zu analysieren, um zu verstehen, auf welcher Grundlage die Geschäftsleitung ihre Entscheidungen trifft,[339] welche Informationssysteme vorhanden sind, welche der Geschäftsleitung die zur Steuerung und Überwachung notwendigen Daten aufbereiten sowie zur Verfügung stellen,[340] und wie die Geschäftsleitung mit potentiellen Risiken umgeht. Zudem hat der Prüfer die zur Implementierung der Strategie gewählten Vorgehensweisen sowie die damit einhergehenden Risiken, die ein Scheitern der Strategie hervorrufen können, zu identifizieren und analysieren.[341] Für die Erarbeitung eines Verständnisses über die Strategien sowie die Reaktionen des zu prüfenden Unternehmens bietet es sich an, dass der Abschlussprüfer in den Beurteilungsprozess Spezialisten einbindet, die über Erfahrung in der Branche bzw. Industrie des Mandanten verfügen. Die Spezialisten verfügen grundsätzlich über branchenbezogenes Wissen und Prüfungserfahrung, um die Reaktionen des Unternehmens auf Entwicklungen in seiner Branche einerseits unter dem Gesichtspunkt von praxiserprobten Erfolgsmethoden und andererseits Industrietrends sowie Marktanforderungen zu bewerten. Aufgrund dieses besonderen Wissens ist anzunehmen, dass Spezialisten ein besseres Verständnis der Risiken, die die Ziele des Unternehmens gefährden können, haben und somit zu einem Urteil befähigt sind, ob die gewählte Strategie des Unternehmens angemessen bzw. brauchbar ist, um auf die externen Kräfte in der Branche, wie Trends, neue Wettbewerber oder neue Technologien, zu antworten.[342]

Die Risikobeurteilung stellt damit das Ergebnis der strategischen Analyse dar und folgt der Sichtweise des zu prüfenden Unternehmens,[343] womit sich der Prüfer mit betrieblichen Abläufen jenseits des Rechnungswesens auseinandersetzen muss.[344] Die Risikobeurteilung kann anhand eines dreistufigen Prozesses beschrieben werden. Auf der ersten Stufe wird dabei eine Annahme über die Bedeutung sowie den Zeithorizont des Eintritts bestimmter Risiken getroffen. Auf der zweiten Stufe erfolgt die Identifizierung und Einschätzung der Wirksamkeit der im Unternehmen vorhandenen Kontrollen. Die dritte Stufe dient der Einschätzung des Restrisikos in Abhängigkeit von der Wirksamkeit der Kontrollen.[345] Am Schluss der vorläufigen

---

[339] Vgl. Mielke (2006), S. 332.
[340] Vgl. Schmidt (2005), S. 875.
[341] Vgl. Mielke (2006), S. 332.
[342] Vgl. Bruynseels/Knechel/Willekins (2007), S. 9.
[343] Vgl. Wiedmann (1999), S. 102.
[344] Vgl. Schmidt (2005), S. 875.
[345] Vgl. Wiedmann (1999), S. 102.

Risikoeinschätzung steht die Festlegung der Prüfungsschwerpunkte, welche sich an den mit dem Restrisiko verbundenen Auswirkungen auf den Jahresabschluss und den Lagebericht orientieren werden. Die Risikoeinschätzung ist in diesem Stadium lediglich vorläufig, da diese Einschätzung in den folgenden Phasen der Prüfung einer ständigen Überprüfung und Revision ausgesetzt ist.[346] Für die Durchführung der Analyse der Strategie können diverse betriebswirtschaftliche Verfahren, wie bspw. die SWOT-Analyse,[347] das Five-Forces-Modell von Porter,[348] die PEST-Analyse[349] oder das Konzept der Balanced Scorecard[350] verwendet werden.[351] Hinsichtlich der gewählten Vorgehensweisen sind durch den Prüfer diejenigen kritischen Erfolgsfaktoren zu identifizieren, welche einen entscheidenden Einfluss auf eine erfolgreiche Umsetzung der Unternehmensstrategie ausüben.[352] Mit der Identifizierung der kritischen Erfolgsfaktoren ist auch die Bestimmung verbunden, ob die für die Messung der Erfolgsfaktoren eingesetzten Key Performance Indikatoren geeignet sind oder nicht.[353] Der Prüfer muss sich ein grundlegendes Verständnis der Geschäftsprozesse aneignen, um die kritischen Geschäftsprozesse,[354] d.h. die Schlüsselprozesse (prüfungssensitive Prozesse),[355] identifizieren zu können, welche für das Erreichen der kritischen Erfolgsfaktoren bedeutend sind.[356] Durch die Analyse der Marktbedingungen sowie der Umfeldfaktoren, die das Geschäftsrisiko des Unternehmens und folglich auch den Jahresabschluss beeinflussen können, nimmt der Prüfer eine Untersuchung vor, inwieweit die vom Unternehmen eingesetzten Strategien mit dem Markt sowie dem Umfeld harmonieren, um die Unternehmensziele zu erreichen. [357] Dazu gehört auch das Verständnis, wie die Geschäftsleitung den wirtschaftlichen Erfolg und damit die Unternehmensziele überwacht. Dazu ist eine Analyse im Detail erforderlich, welche Überwachungsmaßnahmen eingerichtet worden sind und wie diese in Form von Erfolgskennzahlen zum Ausdruck kommen. Eine besondere Bedeutung nimmt dabei die Ana-

---

[346] Vgl. Wiedmann (1999), S. 103.
[347] Vgl. Abschnitt 3.5.2.1.1.
[348] Vgl. Abschnitt 3.5.1.3.3.
[349] Vgl. Abschnitt 3.5.1.2.1.
[350] Vgl. Abschnitt 3.5.2.2.3.
[351] Vgl. Wiedmann (1999), S. 97f. und Orth (2000), S. 308.
[352] Vgl. Dörner (1998), S. 308.
[353] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[354] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[355] Vgl. Ruhnke (2006), S. 194.
[356] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[357] Vgl. Dörner (1998), S. 309.

lyse von Plan-Kennzahlen sowie der dazugehörigen Ist-Kennzahlen dar. Aus diesem Soll-Ist-Vergleich können sich für den Prüfer Hinweise auf Fehlerrisiken ergeben, wenn bspw. die Entlohnung der Führungskräfte an die Erreichung festgelegter Erfolgskennzahlen gebunden ist. Daneben bieten Informationen über die Finanzlage des zu prüfenden Unternehmens dem Abschlussprüfer Anhaltspunkte über günstige oder ungünstige betriebliche Trends, signifikante Abweichungen von geplanten Ergebnissen sowie Veränderungen in der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.[358] Die Grundlage für die Ermittlung von Erfolgskennzahlen stellt ein funktionierendes und verlässliches internes Berichtswesen des zu prüfenden Unternehmens dar. Folglich ist es die Aufgabe des Prüfers, festzustellen, ob die seitens der Unternehmensleitung verwendeten Daten für die Erfolgsmessung zeitgerecht, verlässlich und ausreichend sind. Gelangt der Abschlussprüfer zu dem Ergebnis, dass das interne Berichtswesen verlässliche Daten erzeugt, so kann diese Erkenntnis in die Entscheidung über die Art und den Umfang der Prüfungshandlungen hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der externen Rechnungslegung einfließen. Sofern die Daten für das interne und das externe Rechnungswesen auf derselben Grundlage basieren und dieselben Systeme für die Generierung und Verarbeitung der Daten eingesetzt werden, können die für die Beurteilung der Eignung des internen Rechnungswesens erhaltenen Prüfungsnachweise auch für die Beurteilung des externen Rechnungswesens genutzt werden.[359]

Die Unternehmensziele sowie die dazugehörigen Strategien können durch die Stakeholder beeinflusst werden bzw. sie können selbst durch diese beeinflusst sein. Der Prüfer hat die wesentlichen Stakeholder und deren Einfluss auf die Unternehmensziele sowie Strategien, kritische Erfolgsfaktoren und Prozesse zu erfassen und zu verstehen. Auch obliegt ihm die Aufgabe, Interessenskonflikte sowie unrealistische Erwartungen der Stakeholder an das zu prüfende Unternehmen zu erkennen.[360]

Neben dem Verständnis der relevanten Stakeholder ist der Prüfer angehalten, die unternehmensweiten Kontrollsysteme zu analysieren.[361] Der Abschlussprüfer hat die wesentlichen internen Kontrollen und deren Umsetzung anhand von Kontrolltests zu prüfen.[362] Seine Analyse sollte anhand der Kriterien Kontrollumfeld, Risikobeurteilung, Information und Kommu-

---

[358] Vgl. Schmidt (2008), S. 14.
[359] Vgl. Schmidt (2008), S. 14.
[360] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[361] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[362] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 346.

nikation, Kontrollaktivitäten sowie Überwachung der Kontrollen erfolgen.[363] An die Analyse des Kontrollsystems schließt sich die Beurteilung der Effizienz der eingerichteten Kontrollen an.[364]

Infolge der fortgeschrittenen Durchdringung der Informationstechnologie der Unternehmen ist auch ein Verständnis des Prüfers über die Prozesse der Informationstechnologie erforderlich.[365] Der Prüfer muss sich dabei zunächst ein Verständnis für die IT-bezogenen Ziele sowie die damit verbundenen Strategien sowie deren Angemessenheit verschaffen. Auch nimmt der Prüfer Informationen zu der im Unternehmen eingesetzten Informationstechnologie auf, analysiert deren Einbindung in kritische Geschäftsprozesse.[366] Entscheidend für die Begrenzung der IT-Risiken ist deren Ausrichtung auf die verfolgten Strategien des zu prüfenden Unternehmens sowie dessen Prozessanforderungen. Eine langfristige Reduzierung der IT-bezogenen Geschäftsrisiken auf ein akzeptables Maß kann nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass die geschäftlichen Strategien auch durch eine angemessene IT-Strategie verwirklicht werden. Damit die angestrebten Strategien umsetzbar werden, ist das Unternehmen dazu angehalten, seine Strategien mittel- bis langfristig auszurichten, zu dokumentieren, von der Unternehmensführung genehmigen zu lassen sowie konkrete Maßnahmen zu veranlassen. Die Anforderungen für die Durchführung der Geschäftstätigkeit sowie die Anwenderbedürfnisse müssen verständlich definiert sein, durch bspw. Fachkonzept sowie Pflichtenhefte, und durch die IT-Funktionalitäten bzw. -Prozesse überwiegend abgedeckt sein. Darüber hinaus muss das zu prüfende Unternehmen bspw. auch steuerrechtlichen, arbeitsrechtlichen, aufsichtsrechtlichen oder umweltrechtlichen Vorschriften genügen.[367] Da sich die IT einerseits aus Hardware sowie Software und andererseits aus Prozeduren und Daten zusammensetzt, können sich IT-Risiken hinsichtlich der IT-Infrastruktur, fehlerhafter Datenverarbeitung, Datenverlust bzw. -diebstahl oder unautorisierten Eingriffen in die Datenverarbeitung ergeben.[368] Der Prüfer muss hat auch eine Analyse und Beurteilung der Effektivität der implementierten Kontrollen

---

[363] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[364] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[365] Vgl. Janvrin/Bierstaker/Lowe (2009), S. 99.
[366] Vgl. Dörner (1998), S. 309 und Bell et al. (1998), S. 15.
[367] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 18.
[368] Vgl. Messier/Eilifsen/Austen (2004), S. 225.

bezüglich der IT-Prozesse vornehmen, insbesondere hinsichtlich der im Rahmen der Prüfung verwendeten elektronischen Daten.[369]

Der Prüfer hat, sofern diese nicht den kritischen Prozessen zugeordnet werden, die wesentlichen Prozesse des Rechnungswesens sowie der Erstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts zu analysieren. Daran schließt sich ebenso eine Beurteilung der Effektivität der eingerichteten Kontrollen an.

3.4.2 Prozessanalyse und Festlegung der kritischen Jahresabschlusspositionen sowie der Prüfungshandlungen

Auf die Identifizierung der kritischen Geschäftsprozesse und Risiken folgt die Analyse und Untersuchung, inwieweit das zu prüfende Unternehmen bei den eingerichteten Kontrollen zur Erreichung der kritischen Erfolgsfaktoren angemessene Key Performance Indikatoren einsetzt. Darauf folgt die Auswahl der Prozesse, die einer Prüfung unterzogen werden. Im Rahmen der Untersuchung stützt sich der Prüfer zunächst auf die eingerichteten Kontrollen auf Prozessebene, d.h. er prüft die seitens des Unternehmens eingerichteten Kontrollen.[370] Diese können in Kontrollen auf Unternehmensebene sowie Kontrollen auf Prozessebene eingeteilt werden. Die Kontrollen auf Unternehmensebene wirken sich auf die Organisation als Ganzes aus und werden oft anhand der Komponenten des COSO Regelwerks differenziert.[371] Diese sind das Kontrollumfeld, die Risikobeurteilung, die Informations- und Kommunikationssysteme, die Kontrollaktivitäten sowie die Überwachung.[372] Die Kontrollen auf Prozessebene sind interne Kontrollen, die erforderlich sind, um zum einen die korrekte Verarbeitung von Geschäftsvorfällen, die sich auf die Rechnungslegung auswirken und zum anderen die korrekte Anwendung von Rechnungslegungsvorschriften sicherzustellen oder einer unerlaubten Verwendung oder dem Diebstahl von Vermögensgegenständen vorzubeugen.[373] Vor dem Hintergrund der Ausrichtung der Prüfung am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens wird den Kontrollen auf Unternehmensebene eine höhere Bedeutung als den Kontrollen auf Prozessebene eingeräumt.[374] Der Prüfer hat die Bewertung vorzunehmen, ob die eingerichteten

---

[369] Vgl. Dörner (1998), S. 309.
[370] Vgl. Dörner (1998), S. 310.
[371] Vgl. Nieuw Amerogen (2007), S. 18.
[372] Vgl. Dörner (2002), Sp. 1753.
[373] Vgl. Nieuw Amerogen (2007), S. 18.
[374] Vgl. Nieuw Amerogen (2007), S. 18.

Prozesse und Kontrollen effektiv sowie die aus den Geschäftsprozessen resultierenden Geschäftsvorfälle im Rechnungswesen richtig abgebildet werden. Somit wird eine Brücke zwischen den kritischen Geschäftsprozessen und den Posten im Jahresabschluss gebildet mit der Zielsetzung, die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sicherzustellen.[375] Durch eine zusammengefasste Analyse der Risiken erfolgt eine Beurteilung der inhärenten Risiken sowie der Kontrollrisiken von wesentlichen Abschlussposten.[376] Damit ist der Abschlussprüfer dazu angehalten, die im Zuge der Unternehmensanalyse sowie des Umfeldes einschließlich des internen Kontrollsystems festgestellten Fehlerrisiken hinsichtlich deren Auswirkungen zu beurteilen, welche diese auf die Rechnungslegung als Ganzes sowie auf einzelne Aussagen in der Rechnungslegung aufweisen. Zu der Beurteilung der Fehlerrisiken gehören die Feststellung der Größenordnung sowie die Eintrittswahrscheinlichkeit von möglichen unrichtigen Angaben im Abschluss sowie im Lagebericht.[377]

Damit fließen die aus der Untersuchung der Unternehmensumwelt, der Stakeholder, des Rechnungswesens und der Abschlusserstellung gewonnenen Erkenntnisse in die Risikobeurteilung ein. Der Abschlussprüfer legt die Prüfungshandlungen fest, welche erforderlich sind, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu beschränken.[378]

Die erforderlichen aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind unter Berücksichtigung der identifizierten strategischen Risiken, Prozessrisiken sowie der im Unternehmen vorhandenen internen Kontrollen zu planen, wobei aussagebezogene Prüfungshandlungen für wesentliche Sachverhalte verpflichtend sind.[379]

Mittels analytischer Prüfungshandlungen sowie durch den Einsatz von Datenanalysen werden die Daten des zu prüfenden Unternehmens ausgewertet. Hierzu werden unter der Annahme von als plausibel erscheinenden Ursache- und Wirkungszusammenhängen die Einflüsse der operativen Größen auf finanzielle Daten analysiert. Dazu nimmt der Prüfer Einzelfallprüfungen bei festgelegten Schlüsselposten oder in Form von repräsentativen Stichproben vor.[380] Sollte der Prüfer Mängel in den Rechnungswesen- sowie Geschäftsprozessen identifizieren, so ist eine weitergehende Prozessanalyse erforderlich. Dies hat das Ziel, die Fehlerquelle im

---

[375] Vgl. Dörner (1998), S. 310.
[376] Vgl. Dörner (1998), S. 310.
[377] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 64.
[378] Vgl. Dörner (1998), S. 310.
[379] Vgl. Ruhnke (2006), S. 194.
[380] Vgl. Dörner (1998), S. 310.

Kontroll-, Rechnungswesen- oder Abschlusserstellungsprozess zu entdecken und dem Mandanten einen denkbaren Lösungsansatz mitzuteilen. Damit werden verstärkt Informationen, die ihren Ursprung außerhalb des Rechnungswesens haben, im Rahmen der Prüfung verwertet. Dies sollte den Prüfer dazu veranlassen, vorrangig eine Beleginhaltsprüfung, d.h. eine Prüfung von zur wirtschaftlichen Lage des zu prüfenden Unternehmens passenden Beleginhalten, und erst nachrangig eine Belegverbuchungsprüfung, d.h. eine fehlerhafte oder fehlende Verbuchung, vorzunehmen.[381]

3.4.3 Analyse der Geschäftsdurchführung

Als Resultat der durchgeführten Analysen sowie Risikoeinschätzungen formuliert der Abschlussprüfer seine Erwartung, wie sich die gewonnenen Erkenntnisse im Jahresabschluss sowie im Lagebericht niederschlagen.[382] Bei der Analyse der Geschäftsdurchführung nimmt der Abschlussprüfer einen Vergleich seiner Erwartung mit den tatsächlichen Leistungsdaten des Unternehmens vor,[383] d.h. er muss beurteilen, ob sich das Geschäft des Mandanten auch im Jahresabschluss widerspiegelt und ob eine Vereinbarkeit zwischen den Prüfungsergebnissen und dem Jahresabschluss vorliegt.[384] Im Rahmen dieser Gegenüberstellung vergleicht er nicht nur Daten aus der Vergangenheit, sondern auch nichtmonetäre Aspekte, die die Würdigung der zukünftigen finanziellen Entwicklung des zu prüfenden Unternehmens gestatten. Dabei bietet es sich an, auf die identifizierten kritischen Erfolgsfaktoren und die leistungsbezogenen Schlüsselgrößen zurückzugreifen. Diese Analyse kann der Prüfer bspw. mit Hilfe von Scoring- und Benchmark-Modellen vornehmen. Dazu kann er Scoring-Modelle, die qualitative sowie subjektive Erwartungen grundsätzlich vergleichbar machen, oder das Benchmarking einsetzen. Falls der Jahresabschluss und der Lagebericht nicht dem nach der Analyse der Geschäftsdurchführung erwarteten Bild entsprechen, dann sollte sich der Prüfer ein Verständnis darüber verschaffen, inwieweit der Mandant durch die Anwendung von Instrumenten der Bilanzpolitik zu diesem Resultat beigetragen hat.[385] Zusätzlich wird der Prüfer auf seine Erfahrungen aus früheren Abschlussprüfungen zurückgreifen und sie in seiner Beurteilung der Risiken berücksichtigen. Der Prüfer wird regelmäßig eine Vielzahl der Feststellungen bzw. Kritikpunkte aus der Vorjahresprüfung in der aktuellen Abschlussprüfung erneut aufdecken,

---

[381] Vgl. Dörner (2001), S. 242.
[382] Vgl. Wiedmann/Schnurbohn (2001), S. 257.
[383] Vgl. Wiedmann/Schnurbohn (2001), S. 257.
[384] Vgl. Wiedmann/Schnurbohn (2001), S. 258.
[385] Vgl. Wiedmann (1998), S. 104.

mit dem Mandanten diskutieren und in seinem Abschlussbericht bzw. im Management Letter erwähnen. In diesem Zusammenhang kommt der kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers eine wichtige Bedeutung zu, die den Abschlussprüfer daran erinnern soll, sich nicht auf Automatismen zu verlassen sowie seinen Standpunkt klar und deutlich gegenüber dem Mandanten zu vertreten, auch wenn dies zu Konflikten mit dem Mandanten führen sollte.

3.4.4 Verbleibende aussagebezogene Prüfungshandlungen und Berichterstattung

Auf Grundlage der identifizierten strategischen Risiken und Prozessrisiken sowie der vorhandenen internen Kontrollen nimmt der Abschlussprüfer eine zusammenfassende Risikoanalyse für seine Planung und Durchführung der verbleibenden aussagebezogenen Prüfungshandlungen vor. Dabei sind analytische Prüfungshandlungen, Einzelfallprüfungen, eine Kombination aus den beiden vorher genannten Prüfungshandlungen sowie vertiefende Analysen der Geschäftsprozesse in Kombination mit analytischen Verfahren und/oder Einzelfallprüfungen, um die Ursache von Geschäftsrisiken umfassender zu identifizieren und zu verstehen, denkbar.[386] Diese Prüfungshandlungen müssen einen direkten Bezug zu den identifizierten Risiken aufweisen,[387] um wesentliche falsche Angaben auf der Transaktions-, Konten- und Aussageebene aufdecken und beurteilen zu können.[388]

Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind unabhängig von der Höhe der Fehlerrisiken vorzunehmen. Dies bedeutet, dass der Abschlussprüfer sich z.B. bei seinem Prüfungsurteil nicht ausschließlich auf die Resultate der Geschäftsprozessprüfung stützen darf. Für seine aussagebezogenen Prüfungshandlungen kann der Abschlussprüfer jedoch die bereits vorhandenen Ergebnisse seiner Funktionsprüfungen zur Wirksamkeit der internen Kontrollen verwerten. Als Beispiel hierzu können analytische Prüfungshandlungen auf der Basis von Datenanalysen genannt werden, welche zum einen zur Beurteilung der Wirksamkeit von Kontrollen vorgenommen und zum anderen ebenfalls als Prüfungsnachweis für Aussagen der zu prüfenden Rechnungslegung verwertet werden können.[389] Als Beispiel kann die Auswertung des Buchungsjournals der zu prüfenden Periode zur Feststellung von wesentlichen Fehlern in der

---

[386] Vgl. Dörner (2002), Sp. 1757.
[387] Vgl. IDW PS 240 (2010), Tz. 17 und IDW PS 300 (2013), Tz. 14f.
[388] Vgl. IDW PH 9.330.3 (2010), Tz. 64.
[389] Vgl. IDW PH 9.330.2 (2010), Tz. 61.

Rechnungslegung genannt werden, [390] um das Risiko der korrekten Periodenabgrenzung zu beurteilen. Diese Datenanalyse umfasst die Analyse der Umsätze zum Ende eines Geschäftsjahres hinsichtlich der ordnungsgemäßen Erfassung mittels Abgleich mit den im Warenwirtschaftssystem hinterlegten Lieferterminen. Die betroffenen Aussagen in der Rechnungslegung sind Vollständigkeit, Genauigkeit, Periodenabgrenzung und Bewertung bzw. Zuordnung.[391]

Sofern das zu prüfende Unternehmen wirksame interne Kontrollen vorweisen kann und der Abschlussprüfer durch analytische Prüfungshandlungen zu einer vorläufigen Einschätzung eines geringen Risikos einer wesentlichen Falschaussage in der zu prüfenden Rechnungslegung kommt, so kann der Abschlussprüfer fast ganz auf Einzelfallprüfungen verzichten,[392] da die Art und der Umfang von aussagebezogenen Prüfungshandlungen vom Ergebnis der Beurteilung der Fehlerrisiken in der zu prüfenden Rechnungslegung abhängen.[393] Sollte der Abschlussprüfer aber feststellen, dass ein bedeutendes Risiko wesentlicher falscher Angaben auf Aussageebene vorliegt, dann muss er aussagebezogene Prüfungshandlungen vornehmen. Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen sind explizit auf das bedeutsame Risiko anzupassen. Sollte der Prüfungsansatz, mit dem der Abschlussprüfer auf ein bedeutsames Risiko reagieren will, lediglich aussagebezogene Prüfungshandlungen vorsehen, dann müssen die gewählten Prüfungshandlungen ebenso Einzelfallprüfungen enthalten, womit sich der Abschlussprüfer bei wesentlichen Posten nicht ausschließlich auf die Ergebnisse analytischer Prüfungshandlungen verlassen darf.[394] Die Verlässlichkeit von analytischen Prüfungshandlungen wird von der zugrunde liegenden Datenbasis bestimmt.[395] Im Falle einer ausschließlichen Anwendung von analytischen Prüfungshandlungen besteht die Gefahr, dass der Mandant die nicht geprüfte Datenkonstellation dergestalt geschickt manipuliert hat, dass analytische Prüfungshandlungen scheinbar plausibel erscheinen. Diese Gefahr kann gegeben sein, wenn der Mandant bspw. Kennzahlen und Schlüsselindikatoren im vorläufigen Abschluss durch sachverhaltsgestaltende Maßnahmen dergestalt beeinflusst, so dass diese branchenüblichen Vergleichszahlen entsprechen. Folglich würde der Prüfer in dem geschilderten Zusammenhang vermutlich bei Prü-

---

[390] Um die skizzierten Auswertungen erstellen zu können, ist erforderlich, dass der Abschlussprüfer die Vollständigkeit des Journals, durch z.B. den Abgleich von Summe je Konto des Journals mit den Salden pro Konto der Summen- und Saldenliste, überprüft. Des Weiteren muss das Journal die für die Auswertung erforderlichen Informationen, dabei mindestens Konto, Belegnummer, Buchungs- und Erfassungsdatum, Betrag, Soll-Haben-Kennzeichen, Kontobezeichnung, Belegtext und Erfasser, beinhalten.

[391] Vgl. IDW PH 9.330.2 (2010), Anhang 2, Teil 1.

[392] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 349.

[393] Vgl. IDW PH 9.330.2 (2010), Tz. 65.

[394] Vgl. IDW PS 312 (2013), Tz.12.

[395] Vgl. IDW PS 312 (2013), Tz.13.

fung der Kennzahlen bzw. Schlüsselindikatoren keine bedeutsame Abweichung feststellen. Obwohl eine am Geschäft des Mandanten ausgerichtete risikoorientierte Abschlussprüfung zweifellos einen Beitrag dazu leistet, eine unabhängige Erwartungshaltung im Hinblick auf die Aussagen zu entwickeln, muss der Abschlussprüfer jedoch stets abwägen, ob grundsätzlich ein vollständiger Verzicht auf detaillierte Einzelfallprüfungen zulässig ist.[396] So wäre bspw. die Prüfung eines wesentlichen Kassenbestandes ohne eine Belegprüfung mit Hilfe von Stichproben nicht vorstellbar.[397] In ISA 330.49 wird explizit vom Abschlussprüfer gefordert, dass er unbeschadet von seiner zuvor vorgenommenen Risikoeinschätzung einer wesentlichen Falschdarstellung im Jahresabschluss für jeden wesentlichen Transaktionszyklus, für alle wesentlichen Konten sowie für alle wesentlichen Angabepflichten aussagebezogene Prüfungshandlungen durchführen muss.[398]

Der Abschlussprüfer muss mit Hilfe der verbleibenden aussagebezogenen Prüfungshandlungen eine Überleitung zu den Aussagen der Rechnungslegung herstellen. Demzufolge muss die Beschäftigung mit den strategischen Geschäftszielen, den eingesetzten Strategien und Geschäftsprozessen stets zu einen Prüfungsurteil führen, ob der Jahresabschluss sowie die darin enthaltenen Abschlussposten und die dazugehörigen Aussagen konform mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen sind.[399] Die Verknüpfung der Erkenntnisse aus der Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen zu den Aussagen der Rechnungslegung ist nicht leicht und gestaltet sich für den Abschlussprüfer nicht immer ohne Probleme. Diese Herausforderung wird auch als Bridging-Problematik bezeichnet.[400]

Hinsichtlich der Anforderungen an die Berichterstattung (inkl. Bestätigungsvermerk) des Abschlussprüfers liegen keine Unterschiede zwischen einer am Geschäft des Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Abschlussprüfung sowie einer traditionellen risikoorientierten Abschlussprüfung vor.[401] Der Abschlussprüfer hat zur Erfüllung einer nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung geplanten und durchgeführten Abschlussprüfung die Prüfungsnachweise, die er zur Stützung seiner Prüfungsaussagen verwendet hat, in Arbeitspapie-

---

[396] Vgl. IDW PS 312 (2013), Tz.11.
[397] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 349.
[398] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 349.
[399] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 350.
[400] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 349.
[401] Vgl. Ruhnke (2007), S. 157.

ren zu dokumentieren, insofern diese nicht im Prüfungsbericht enthalten sind.[402] Bei der Erstellung des Prüfungsberichts ist der Abschlussprüfer an feste Berichtsformate gebunden.[403] Die im Rahmen der Prüfungsdurchführung gewonnenen Erkenntnisse können dem Abschlussprüfer dazu verhelfen, einen Beitrag zu der kontinuierlichen Verbesserung der Geschäftsprozesse des geprüften Unternehmens zu leisten. Insbesondere ist er aufgrund seines erworbenen Wissens in der Lage, seinen Mandanten in einem internen Feedback-Prozess zu unterstützen. Diese Unterstützung könnte durch die Ausweitung der Berichterstattung an die Unternehmensleitung, den sog. Management Letter, erfolgen, welcher bislang im Wesentlichen auf die Schwachstellen des internen Kontrollsystems beschränkt wurde. Diese Beschränkung gilt ebenfalls in analoger Form für den Prüfungsbericht.[404] Die durch den Prüfer bemängelten Schwachstellen wird das geprüfte Unternehmen in der Regel nicht ohne Gegendarstellung hinnehmen. Die Unternehmensleitung wird vielmehr eine Stellungnahme auf die durch den Prüfer vorgebrachten Kritikpunkte verfassen und darin seine Sichtweise darlegen. Diese Auseinandersetzung mit den Prüfungsergebnissen und die Erarbeitung einer eigenen Einschätzung zu den vorgebrachten Kritikpunkten und Hinweisen des Abschlussprüfers für deren Behebung kann das geprüfte Unternehmen dazu verwenden, seine internen Abläufe zu optimieren sowie die identifizierten Schwachpunkte bis zur nächsten Abschlussprüfung zu bereinigen.

Nachdem in den vorangegangenen Abschnitten dieses Kapitels die Neuausrichtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens, der Zusammenhang zwischen dem Geschäftsrisiko und dem Prüfungsrisiko sowie der mögliche Ablauf einer am Geschäft des Mandanten ausgerichteten Abschlussprüfung erläutert wurde, erfolgt im Folgenden die Analyse der betriebswirtschaftlichen Literatur sowie ausgewählte berufsständische Verlautbarungen auf potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos.

---

[402] Vgl. IDW PS 460 (2009), Tz. 7.
[403] Vgl. Ruhnke (2007), S. 157.
[404] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 350.

3.5 Literaturanalyse für die Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos und Einordnung in den Kontext der Abschlussprüfung

Die nachfolgenden Abschnitte sind der Analyse und der Identifikation von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos anhand der betriebswirtschaftlichen Literatur gewidmet. Dabei werden zunächst mögliche Determinanten aus der Makroumwelt und der Branchenumwelt dargestellt, bevor der Zusammenhang dieser beiden unternehmensexternen Bereiche erläutert wird. Dabei erfolgt neben der Darstellung potentieller Faktoren des Geschäftsrisikos auch eine Würdigung, wie diese potentiellen Faktoren im Rahmen der Abschlussprüfung von Bedeutung sein können. Daran anknüpfend werden potentielle unternehmensinterne Faktoren herausgearbeitet und in den Kontext der Abschlussprüfung eingeordnet.

3.5.1 Unternehmensexterne Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko sowie anwendbare betriebswirtschaftliche Methoden für deren Identifizierung

Dieser Abschnitt ist der Darstellung der Faktoren des Geschäftsrisikos in der Makro- und Branchenumwelt gewidmet sowie den betriebswirtschaftlichen Werkzeugen, um diese aus Unternehmens- und Abschlussprüfersicht zu identifizieren. Um ein Verständnis für das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens zu erhalten, muss der Abschlussprüfer sich ein grundlegendes Wissen hinsichtlich des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds verschaffen, d.h. der Makroumwelt und der Branche, in denen das zu prüfende Unternehmen tätig ist.[405] Zusätzlich hat er sicherzustellen, dass auch das während der Prüfung eingesetzte Personal über angemessene Kenntnisse des wirtschaftlichen und rechtlichen Umfelds des zu prüfenden Unternehmens verfügt. Der Abschlussprüfer hat seine Mitarbeiter ebenfalls anzuhalten, auf neue Informationen zu achten sowie diese auch im Prüfungsteam zu kommunizieren.[406]

---

[405] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 2.
[406] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 15.

3.5.1.1 Einflussfaktoren der Unternehmensumwelt

Um ein Verständnis der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zu erlangen, ist eine Analyse der Makroumwelt erforderlich. Unter der Makroumwelt können sämtliche Einflussfaktoren subsummiert werden, die einen Einfluss auf die Geschäftstätigkeit einer Unternehmung über die einzelnen Branchengrenzen hinweg ausüben. Die Beobachtung, Analyse sowie Reaktion eines Unternehmens auf seine sich stetig wandelnde Umwelt sind ein kontinuierlicher, dynamischer und von stetigen Veränderungen geprägter Prozess. Dieser Prozess muss durch das Unternehmen stetig erweitert, kritisch hinterfragt und sofern notwendig revidiert werden, um angemessen auf die Veränderungen der Umwelt reagieren zu können.[407] Die Anforderungen an das Unternehmen werden dadurch komplexer, da es nicht nur auf einzelne Faktoren angemessen reagieren muss. So kann das Unternehmen dazu angehalten sein, einerseits auf geänderte rechtliche und politische Rahmenbedingen zu reagieren sowie andererseits auf Innovationen von Wettbewerbern, um nicht den technologischen Anschluss bzw. Marktanteile zu verlieren.

Ein wesentliches Merkmal der Makroumwelt ist, dass sie dem Unternehmen überwiegend vorgegeben ist, womit Risikofaktoren, die aus der Unternehmensumwelt stammen, oftmals außerhalb des Einflussbereichs eines Unternehmens liegen.[408] Sollte das Unternehmen nicht in der Lage sein, seine Strategien flexibel an veränderte Marktgegebenheiten anzupassen, so kann dies zu einer Gefährdung der angestrebten Ziele führen sowie einen bedeutenden Einfluss auf das Geschäftsrisiko ausüben.[409]

Die Makroumwelt kann in die folgenden Bereiche eingeteilt werden:[410]

- die politisch-rechtliche Umwelt,
- die ökonomische Umwelt,
- die technologische Umwelt,
- die gesellschaftliche Umwelt und
- die ökologische Umwelt.

---

[407] Vgl. teilw. Kilger (1986), S. 120.
[408] Vgl. Baumeister/Freisleben (2003), S. 49.
[409] Vgl. Döner (2001), S. 231 f.
[410] Vgl. Hungenberg (2008), S. 93.

In den nachfolgenden Abschnitten werden die verschiedenen Teilbereiche der Makroumwelt eines zu prüfenden Unternehmens auf potentielle Geschäftsrisiken und deren Faktoren untersucht. Ergänzt wird diese Analyse durch eine Beurteilung, inwieweit sich die identifizierten Risiken und deren Faktoren auf den Jahresabschluss sowie den Lagebericht auswirken.

3.5.1.1.1 Einflussfaktoren der politisch-rechtlichen Unternehmensumwelt

Die politisch-rechtliche Umwelt umfasst vor allem die Rahmenbedingungen, die seitens des Staates für das wirtschaftliche Handeln eines Unternehmens vorgegeben werden.[411] Die politisch-rechtlichen Rahmenbedingungen können anhand des Kriteriums unterschieden werden, ob sie die internen oder die externen Rahmenbedingungen des Unternehmens regulieren. Unternehmensinterne Rahmenbedingungen sind z.B. das Arbeits-, Tarifvertrags- oder Betriebsverfassungsgesetz.[412] Abgeschlossene Tarifrunden mit einer einhergehenden Erhöhung der Personalkosten können sich auf das Betriebsergebnis und somit auf den Jahresabschluss auswirken, da das zu prüfende Unternehmen seine gestiegenen Personalkosten nicht zwingend über Verkaufspreise an seine Kunden weiterreichen kann. Mitunter kann dies auch dazu führen, dass das Unternehmen Personal abbauen muss, um seine Kosten zu senken.[413] Von außen werden Unternehmen vor allem durch Änderungen der rechtlichen Vorgaben, die ihre unternehmerische Markttätigkeit betreffen, reguliert. Diese sind bspw. Neuregelungen bei der Produzentenhaftung, Absatzverbote von Produkten mit bestimmten Eigenschaften oder die Verringerung bzw. der Wegfall von Subventionen.[414]

Daneben sind von staatlicher Seite drohende Geldbußen für ein Unternehmen aufgrund von Marktmissbrauch, d.h. Insiderverstöße sowie Manipulationen des Kapitalmarkts, sog. „punitive damages“, welche z.B. in den USA als zivilrechtliche Sanktionen gegen Unternehmen verhängt werden, denkbar. Auch nichtmonetäre Sanktionen, wie die Abberufung der Geschäftsführung durch eine Aufsichtsbehörde oder die Verhängung von Import- oder Tätigkeitsverboten sowie der Entzug einer von staatlicher Seite ausgestellten Erlaubnis für eine Tätigkeit des Unternehmens können von staatlicher Seite ausgesprochen werden.[415]

---

[411] Vgl. Diederichs (2004), S. 105.
[412] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 147.
[413] Vgl. Ordemann (2003), S. 139.
[414] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 147.
[415] Vgl. Cahn (2012), S. 3.

Eine besondere Bedeutung im Kontext der Jahresabschlussprüfung hat der Sarbanes-Oxley Act (SOX), ein in Gesetzesform verlautbartes Regelwerk, dessen primäre Ausrichtung auf börsennotierte oder NASDAQ-gelistete Unternehmen in den USA liegt.[416] Trotzdem sind sowohl US-amerikanische als auch nichtamerikanische Unternehmen von diesem eigentlich nationalen Gesetz betroffen,[417] da in den USA gelistete Unternehmen inklusive deren Tochtergesellschaften[418] sowie deren Abschlussprüfer diesem weitreichenden Regelwerk genügen müssen.[419] Folglich müssen Unternehmen in Deutschland neben den nationalen sowie europäischen auch die US-amerikanischen Publizitätsanforderungen erfüllen.[420] Der Fokus des SOX-Regelwerks liegt auf der Sicherstellung von korrekten Bilanzwerten.[421] Durch die verpflichtende Einhaltung der SOX-Anforderungen sind die Unternehmen dazu angehalten, geeignete Kontrollen in ihrem Unternehmen zu etablieren. In seiner Gesamtheit sollen durch die Anwendung des SOX-Regelwerks eine einheitliche Betrachtung der Unternehmensprozesse, IT-Anwendungen sowie Kontrollmaßnahmen, eine grundlegende und fortwährende Verbesserung der angewendeten Buchhaltungsmethoden und des Organisationsmanagements sowie des internen Kontrollsystems erreicht werden.[422] Die Einhaltung der SOX-Vorgaben werden durch die Security and Exchange Commission (SEC) sowie das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) überwacht. Die SEC ist berechtigt Untersuchungen vorzunehmen und Sanktionen zu erlassen.[423]

Die Section 302 des SOX-Regelwerks verpflichtet die Chief Executive Officers (CEOs) sowie Chief Financial Officers (CFOs) die Richtigkeit der Quartals-, Halbjahres- sowie Jahresberichterstattung zu beeiden.[424] Dies hat zur Folge, dass CEOs und CFOs für die Richtigkeit ihrer Aussagen persönlich haften und die damit verbundenen strafrechtlichen Folgen zu tragen haben. Nach den Vorgaben der SOX-Section 404 sind die Unternehmen dazu verpflichtet, ein internes Kontrollsystem einzurichten und dies auch zu dokumentieren. Damit sollen Risiken,

---

[416] Vgl. Hucke (2008), S. 123 und Linkies/Off (2009), S. 72.

[417] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 72.

[418] Vgl. Baumeister/Freisleben (2003), S. 75.

[419] Vgl. Böcking (2003), S. 683. So hat die Prüfungsgesellschaft ihren mandatsverantwortlichen Partner sowie den mandatskontrollierenden Partner alle 5 Jahre auszuwechseln, sofern diese in diesem Zeitraum durchgängig für das betroffene Mandat tätig gewesen waren (vgl. Baumeister/Freisleben (2003), S. 75).

[420] Vgl. Brandt/Hütten (2003), S. 707.

[421] Vgl. Johanning/Ams (2008), S. 280, Chambers/Payne (2008), S. 4 und Merhout/Havelka (2008), S. 464.

[422] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 72 und McConnell/Banks (2003), S. 49.

[423] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 73.

[424] Vgl. Ge/McVay (2005), S. 141 und Linkies/Off (2009), S. 74.

wie fehlerhafte Informationen, Fehlinterpretationen, Falschbilanzierung oder Betrug minimiert werden.[425] Im Kontext des SOX umfasst das interne Kontrollsystem alle rechnungslegungsrelevanten Kontrollen.[426] Die Aufgabe der Unternehmensleitung ist es, eine Einschätzung der Zweckmäßigkeit ihres internen Kontrollsystems vorzunehmen. Daneben ist die Bestätigung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems durch einen Wirtschaftsprüfer einzuholen,[427] ob das implementierte interne Kontrollsystem des Unternehmens eine fortlaufend richtige und vollständige Abbildung der Geschäftsvorfälle gewährleistet hat. Ebenso hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob eine hinreichende Sicherheit darüber besteht, dass auf Grundlage der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle eine ordnungsgemäße Ableitung des Jahresabschlusses gegeben ist.[428]

Weitere bedeutende Faktoren der politisch-rechtlichen Unternehmensumwelt sind die Besteuerung sowie die Import- und Exportzölle eines Landes.[429] Bei einer internationalen Unternehmenstätigkeit kommen noch Länderrisiken, wie z. B. durch Beschränkungen beim Transfer von Auslandguthaben,[430] sowie rechtliche oder normative Unterschiede hinzu.[431] Des Weiteren können sich Regierungswechsel aufgrund von Wahlen auf geplante staatliche Aktivitäten, wie z.B. die Privatisierung von Staatsbetrieben, auswirken.[432] Die Stabilität eines politisch-rechtlichen Umfeldes stellt einen besonderen Faktor für die Unternehmen dar, weil ein langfristig stabiles politisch-rechtliches Umfeld die Planungssicherheit für unternehmerische Entscheidungen ermöglicht bzw. unterstützt.[433]

3.5.1.1.2 Einflussfaktoren der ökonomischen Unternehmensumwelt

Die Analyse der Faktoren der ökonomischen Umwelt zielt auf die Untersuchung der allgemeinen Entwicklung der Volkswirtschaft bzw. der Volkswirtschaften ab, in denen ein Unternehmen tätig ist. Dabei ist eine Unterscheidung zwischen Faktoren empfehlenswert, die einerseits eine Bedeutung für die gesamte Weltwirtschaft oder größere Wirtschaftsräume haben oder andererseits lediglich einzelne nationale Volkswirtschaften betreffen. Für die Einschät-

---

[425] Vgl. Linkies/Off (2009), S. 74 und Hörmann (2007), S.58.
[426] Vgl. Chan (2004), o. S.
[427] Vgl. Gleixner (2008), S. 28, Ge/McVay (2005), S. 138 und Chambers/Payne (2008), S. 6.
[428] Vgl. Berenz/Voit (2003), S. 1233 und Savage/Norman/Lancaster (2008), S. 63.
[429] Vgl. Hutzschenreuter (2008), S. 67.
[430] Vgl. Baumeister/Freisleben (2003), S. 49.
[431] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 147.
[432] Vgl. Ballou/Knechel (2002), S. 298.
[433] Vgl. Hutzschenreuter (2008), S. 67.

zung der Volkswirtschaft kann die allgemeine konjunkturelle Lage, d.h. ob sich die Volkswirtschaft oder die ganze Weltwirtschaft in einer Aufschwung-, Boom-, Abschwung-Phase oder Rezession befindet, herangezogen werden. Die Einflussfaktoren der ökonomischen Umwelt auf das Unternehmen sind z.B. die Entwicklung des Wirtschaftswachstums, das Bruttoinlandsprodukt, die Zinsen, die Inflationsrate, die Arbeitslosenquote, das Lohnniveau und die Wechselkurse. Diese Faktoren werden u. a. durch die Finanz-, Wirtschafts- und Geldpolitik, die Entwicklung einzelner nationaler bzw. regionaler Absatzmärkte, die Struktur der Kapitalmärkte, das Vorhandensein von Produktionsfaktoren, die Infrastruktur einer Volkswirtschaft sowie einige weitere Faktoren bestimmt. Somit handelt es sich um ökonomische Größen, die über Branchen und Geschäftsfelder hinweg von Bedeutung sind.[434] Die Wirkung dieser Faktoren zielt auf die Entwicklung der Nachfrage, Wettbewerbsintensität oder den Kostendruck ab.[435] Eine rückgängige bzw. schwankende Nachfrage von Gütern oder Dienstleistungen kann bei der zu prüfenden Unternehmung zu Umsatzrückgängen bzw. -schwankungen führen, welche sich negativ auf die Absatzzahlen, Margen und schlussendlich den Gewinn auswirken können.[436] Der Kostendruck kann Unternehmen dazu veranlassen, strukturelle, prozessuale und personelle Veränderungen vorzunehmen, wie z.B. die Verlagerung von Produktionsstandorten oder die Auslagerung von unterstützenden Funktionen wie das Personalwesen oder die IT-Administration in Niedriglohnländer.[437] Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass die durch die Verlagerung erhofften Einsparpotentiale nicht realisierbar sind bzw. die Auslagerungskosten das Einsparpotential übertreffen, sollte das Unternehmen eine Rückverlagerung der ausgelagerten Funktionen in einem angemessenen Zeitraum in Erwägung ziehen, um dem Geschäftsrisiko einer verfehlten Auslagerungsstrategie zu begegnen.

3.5.1.1.3 Einflussfaktoren der technologischen Unternehmensumwelt

Technologische Entwicklungen sowie das Technologieniveau üben einen Einfluss auf Unternehmen aus.[438] Technologische Neuerungen können zur Verbesserung bzw. zur Veränderung von Arbeitsprozessen führen und folglich eine Verbesserung der Effizienz der Prozesse im Unternehmen nach sich ziehen. Technologische Innovationen führen auch zu wettbewerbsentscheidenden Veränderungen in bestehenden Märkten bzw. können zur Gründung neuer Bran-

---

[434] Vgl. Hungenberg (2008), S. 94 und Hutzschenreuter (2008), S. 64.
[435] Vgl. Hutzschenreuter (2008), S. 64.
[436] Vgl. Ordemann (2003), S. 139.
[437] Vgl. Hutzschenreuter (2008), S. 65 ff.
[438] Vgl. Diederichs (2004), S. 104.

chen einen Beitrag leisten, die wiederum Risiken oder auch Chancen für Unternehmen bieten können.[439] Das Technologieniveau stellt für viele Unternehmen einen bedeutenden Wettbewerbsfaktor dar, da deren Erfolg von ihrer Innovationskraft getrieben wird, wobei ungerichtete bzw. unkontrollierte Innovationsschübe auch die Existenz des Unternehmens gefährden können. Folglich stellt die Abstimmung von Technologie- und Marktpotentialen einen entscheidenden Erfolgsfaktor für Unternehmen im Vergleich zu ihren Wettbewerbern dar.[440] Von Bedeutung ist auch die Tatsache, dass das technologische Umfeld nicht nur für Unternehmen mit direktem Technologiebezug von Relevanz ist. Einen weitreichenden Einfluss übt das technologische Umfeld aufgrund der Entwicklung von modernen Kommunikations- und Informationstechnologien auf die Unternehmen aus. So ermöglichte z.B. die Verbreitung des Internets die Existenz von Suchmaschinenanbietern oder Online-Auktionshäusern.[441]

Für technologieintensive Unternehmen hat die Patentrecherche in den letzten Jahren eine wachsende Bedeutung für einen frühzeitigen Aufbau einer wettbewerbsrelevanten Technologieposition erhalten,[442] da die Patentierung einer Technologie durch einen Wettbewerber zur Folge hat, dass die Verwendung der geschützten Technik nur durch den Patentinhaber selbst oder mit dessen Einwilligung erfolgen kann.[443] Dies kann für das zu prüfende Unternehmen zur Folge haben, dass es verstärkt in Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten investieren muss, um eine sog. Umgehungslösung für das Patent zu finden, und sich somit einen Marktzugang verschaffen bzw. auf einem bestehenden Markt weiterhin als Anbieter wirken zu können. Folglich wird das zu prüfende Unternehmen durch seinen Wettbewerber zum Einsatz von Finanzmitteln gezwungen, die unter Umständen für andere Aktivitäten, wie Investitionen in neue Produktionsanlagen, eingesetzt worden wären.[444] Diese fehlenden Investitionen können eine Überalterung der Produktionsanlagen und eine damit einhergehende kostenintensivere Produktion im Vergleich zum Wettbewerber zur Folge haben. Daneben kann das zu prüfende Unternehmen erhaltene Patente zur Bewerbung eines Produktes oder einer Produktreihe einsetzen.[445] Zudem ist ein Imagegewinn bei Fachleuten, bei Abnehmern oder auch bei Kooperations- und Verhandlungspartnern denkbar, der mit der Inhaberschaft eines Patentes einher-

---

[439] Vgl. Hungenberg (2008), S. 94.
[440] Vgl. Macharzina (1999), S. 21.
[441] Vgl. Hutzschenreuter (2008), S. 67.
[442] Vgl. Specht/Möhrle (2002), S. 210 f.
[443] Vgl. Harhoff/Reitzig (2001), S. 513.
[444] Vgl. Neuburger (2005), S. 20.
[445] Vgl. Neuburger (2005), S. 19.

geht.[446] Somit kann die Unternehmung sich grundsätzlich das Image eines technologisch leistungsstarken Unternehmens verleihen.[447] Schaffung und Pflege eines guten Rufes können die Sicherung der Absatzposition und zusätzlich die Verbesserung der Stellung der Unternehmung auf den relevanten Faktormärkten bewirken, was für Wettbewerber hingegen hohe Markteintrittsbarrieren bedeuten kann.[448] Für die Erlangung und die Aufrechterhaltung des Patentschutzes werden von den Unternehmen finanzielle, personelle und zeitliche Ressourcen eingesetzt. Diese könnten jedoch auch in andere Instrumente zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der betreffenden Unternehmung verwendet werden. Liegt eine Allokation der für die Patentierung notwendigen Mittel vor, welche höhere direkte und indirekte Mittelrückflüsse generieren kann, als diese durch den Patentschutz erzielt werden können, so ist die Investition in die Patentierung aus der Sicht der anmeldenden Unternehmung als eine Fehlallokation der finanziellen Mittel einzustufen. Sollte dies bei einem Unternehmen der Fall sein, so sind der Patentierung Opportunitätskosten zuzurechnen.[449] Die Veröffentlichung deutscher Patentanmeldungen erfolgt grundsätzlich 18 Monate nach dem Anmeldetag.[450] Laut dem Gesetzgeber muss die Erfindung in der Anmeldung in einer Art und Weise beschrieben werden, so dass ein fachkundiger Dritter in der Lage ist, diese auszuführen.[451] Dies ermöglicht Wettbewerbern durch die Veröffentlichung des Patents das Wissen des Patentanmelders zu erlangen,[452] mit der Folge, dass Wettbewerber u. U. durch das erlangte Wissen deren eigene Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten beschleunigen könnten und die Ergebnisse ihrer Arbeit als Verfolgerpatente anmelden. Damit verschafft der Patentanmelder seinen Wettbewerbern einen indirekten Wettbewerbsvorteil. Der ungünstigste Fall für den Patentanmelder kann sich in Form einer endgültigen Zurückweisung der Anmeldung darstellen, da dieser in diesem Fall nicht nur kein Schutzrecht erhält, sondern zusätzlich auch noch dessen Wettbewerber von der offengelegten Erfindung profitieren können, falls die Patentschrift nicht rechtzeitig zurückgezogen wird.[453]

---

[446] Vgl. Blind et al. (2003), S. 76 und Harhoff/Reitzig (2001), S. 511.

[447] Vgl. Blind et al. (2003), S. 83.

[448] Vgl. Faix (1998), S. 54.

[449] Vgl. Neuburger (2005), S. 25.

[450] Vgl. §§ 31, 32 PatG.

[451] Vgl. § 34 Abs. 4 PatG.

[452] Oft reicht aber das offengelegte Wissen nicht aus, da zur Ausführung der Erfindung mitunter impliziertes Wissen vorhanden sein muss, welches nur in dem anmeldenden Unternehmen vorhanden ist.

[453] Vgl. Neuburger (2005), S. 26.

Nun liegt es nicht in der primären Aufgabe eines Abschlussprüfers, sich im Detail über die vorhandenen Patente und den Anstrengungen des Unternehmens zu deren Schutz zu informieren, jedoch sollte der Prüfer sich ein Verständnis darüber verschaffen, inwieweit die aktuelle und zukünftige Ertragslage und Wettbewerbsposition des zu prüfenden Unternehmens von vorhandenen sowie zukünftigen Schutzrechten abhängig ist bzw. sein wird. Sollte das Unternehmen aktuell sowie zukünftig von Patenten abhängig sein und über keine Strategie hinsichtlich der Nutzung seiner Patente verfügen oder nur geringe Forschungs- und Entwicklungskosten für neue Patente aufwenden, so muss der Prüfer von einem Geschäftsrisiko ausgehen, welches zudem im Lagebericht der Gesellschaft zutreffend abgebildet sein muss. Neben dem Patentschutz können jedoch alternative Wettbewerbsinstrumente durch das zu prüfende Unternehmen eingesetzt werden. Alternative Wettbewerbsinstrumente können die Geheimhaltung, die Zeitführerschaft, die Werbung bzw. Verkaufsförderung, die Preisverbesserung sowie der Kundendienst genannt werden.[454]

3.5.1.1.4 Einflussfaktoren der sozialen Unternehmensumwelt

Die Unternehmen übernehmen einerseits eine Versorgungsfunktion für die Mitglieder der Gesellschaft. Andererseits sind auch die Mitglieder der Gesellschaft am Prozess der Leistungserstellung im Unternehmen und an dessen Veränderung beteiligt. Folglich liegt ein doppeltes Wirkungsgefüge zwischen einem Unternehmen und dessen sozialer Umwelt vor. Die soziale Unternehmensumwelt wird besonders von den gesellschaftlichen Wertvorstellungen geprägt, welche das Unternehmen bei seinen angebotenen Produkten, seiner Beschäftigungspolitik, Rohstoffbeschaffung oder Abfallentsorgung beachten sollte. Zu den Einflussfaktoren des sozialen Umfeldes auf die Unternehmen zählen insbesondere Veränderungen der Bevölkerungsstruktur und -dichte, die Einkommensverteilung, das Bildungssystem, kulturelle und ethische Rahmenbedingungen,[455] die soziale Mobilität, der Lebensstil sowie die Arbeits- und Freizeiteinteilung.[456] Den Unternehmen wird auch eine soziale Verantwortung unterstellt, die in drei Teilbereiche eingeteilt werden kann. So bedeutet soziale Verantwortung, dass die Unternehmen bestehenden Gesetzen nicht zuwiderhandeln, die Berücksichtigung der Auswirkungen von getroffenen Entscheidungen im Rahmen der eigenen Wertschöpfungskette sowie

---

[454] Vgl. Neuburger (2005), S. 25.
[455] Vgl. Macharzina (1999), S. 20 f.
[456] Vgl. Venzin/Rasner/Mahnke (2010), S. 81.

die Investition in Projekte, die nicht im Zusammenhang mit der eigenen unternehmerischen Tätigkeit stehen, sondern dem Gemeinwohl zu Gute kommen.[457]

Insbesondere der demographische Wandel stellt die Unternehmen mehr und mehr vor große Herausforderungen.[458] Insbesondere sollte sich das zu prüfende Unternehmen auch mit den Folgen der Veränderungen der Alterspyramide,[459] d.h. der Alterung der Bevölkerung in westlichen Staaten,[460] auseinandersetzen und ihre Auswirkung auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens untersuchen. Die Alterung kann sich einerseits auf Besetzung von Stellen im Unternehmen auswirken bzw. sich zu einem Geschäftsrisiko entwickeln, so dass das Unternehmen Schwierigkeiten bekommt, qualifizierte Nachwuchskräfte zu rekrutieren. Des Weiteren kann sich die Alterung der Gesellschaft auf die Nachfrage nach den Produkten des Unternehmens auswirken. Sollte das zu prüfende Unternehmen Produkte anbieten, die überwiegend von jüngeren Käuferschichten nachgefragt werden, so kann die Abnahme dieser Käuferschicht auch zu einem Rückgang der Nachfrage der Unternehmensprodukte führen, was wiederum zu einem Umsatzrückgang führt. Um diesem Geschäftsrisiko zu begegnen, muss das Unternehmen bei seiner Produktpalette Anpassungen vornehmen, um auch ältere Kundenschichten anzusprechen.

Sollten die durch das zu prüfende Unternehmen erstellten Produkte oder Dienstleistungen aufgrund der Zuwiderhandlung gegen gesellschaftlich anerkannte Wertvorstellungen, wie z.B. dem Bezug von Vorleistungen oder Rohstoffen, die durch Kinderarbeit oder unter unmenschlichen Arbeitsbedingungen erstellt wurden, durch seine Abnehmer bzw. die Endverbraucher boykottiert werden, so sollte dies seitens des Prüfers als ein Geschäftsrisiko angesehen werden. Der mit dem Boykott einhergehende Umsatzrückgang kann den Fortbestand des Unternehmens gefährden, zum Verlust von Marktanteilen, Imageschäden oder einem Gewinnrückgang führen.

3.5.1.1.5 Einflussfaktoren der ökologischen Unternehmensumwelt

Die ökologische Umwelt umfasst einerseits die allgemeinen Umweltbedingungen, wie bspw. die natürliche Lage des Unternehmens oder die Verfügbarkeit von für die Produktion benötigten Rohstoffen. Andererseits zielt sie vor allem auf wichtige Fragen der Umweltbelastung

---

[457] Vgl. Beckert (2006), o. S.
[458] Vgl. Sinn (2005), S. 53 ff.
[459] Vgl. Venzin/Rasner/Mahnke (2010) S. 81.
[460] Vgl. Sinn (2005), S. 55 ff.

bzw. des Umweltschutzes ab.[461] Als Folge der unternehmerischen Tätigkeit kann die Umwelt unmittelbar oder mittelbar geschädigt werden. Diese Gefährdungen können sich negativ auf das Unternehmen auswirken, wie bspw. durch Imageschäden, die zu Boykotten der Produkte des Unternehmens führen können, Auflagen sowie Betriebsbeschränkungen durch behördliche Anweisungen, Prozesskosten sowie Schadenszahlungen und fallende Börsenkurse.[462] Ein aktiver unternehmensweiter Umweltschutz in einem sich stetig wandelnden sowie komplexer werdenden Wettbewerb hat sich mittlerweile zu einem wichtigen Erfolgsfaktor entwickelt, wobei davon nicht alle Unternehmen gleichermaßen betroffen sind. Viele Unternehmen nutzen den Umweltschutz als Möglichkeit, sich von ihren Wettbewerbern abzusetzen.[463] Dennoch ist der Schutz der ökologischen Umwelt für viele Unternehmen ein bedeutender Produktions- und Kostenfaktor.[464] So können Altlastensanierungs-, Kennzeichnungs-, Rücknahme-, Recycling- sowie Entsorgungsverpflichtungen, Verpflichtungen zur Produktsicherheit sowie Verpflichtungen zur Reduktion von Schadstoffemissionen oder Verpackungen, die entweder von den Unternehmen freiwillig bzw. vertraglich eingegangen werden oder durch Gesetze vorgeschrieben sind,[465] nicht unerhebliche finanzielle Belastungen darstellen. Neben der Beurteilung der korrekten Bilanzierung, soweit erforderlich, muss sich der Prüfer ein Verständnis darüber verschaffen, inwieweit sich diese Produkt- bzw. Kostenfaktoren auf die Ziele, Strategien sowie die Geschäftstätigkeit des Mandanten auswirken und ob der Mandant angemessen auf die sich daraus ergebenden Geschäftsrisiken reagiert bzw. diese überhaupt identifiziert.

3.5.1.2 Instrumente zur Erfassung der Einflussfaktoren der Unternehmensumwelt

Im Folgenden werden die beiden betriebswirtschaftlichen Verfahren der PEST-Analyse sowie der Szenario-Analyse erläutert, die es erlauben eine Analyse der Unternehmensumwelt unter Berücksichtigung der Interaktion ihrer vielfältigen Einflussfaktoren vorzunehmen. Beide Verfahren können durch das zu prüfende Unternehmen und den Prüfer für die Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos herangezogen werden.

---

[461] Vgl. Hungenberg (2008), S. 96.
[462] Vgl. Balderjahn/Mennicken (1994), S. 7.
[463] Vgl. Speis/Czymmek (2003), S. 1.
[464] Vgl. Reinhard (1989), S. 351.
[465] Vgl. Zerle (2004), S. 8 ff.

3.5.1.2.1 PEST-Analyse

Das Akronym PEST steht für die Analyse der „political-legal, economic, socioculturel and technological forces“. Mittlerweile gibt es Erweiterungen zu der sog. PESTLED-Analyse, womit der Bereich Legal eine stärkere Bedeutung erhält und die Umwelt und die demografische Entwicklung mit berücksichtigt werden.[466] Die Zielsetzung der PEST-Analyse liegt darin, möglichst umfassende Informationen über Trends und Entwicklungen zu erhalten,[467] damit das zu prüfende Unternehmen aufgrund der gewonnenen Erkenntnisse entsprechend reagieren kann.[468] Zur Strukturierung der erlangten Informationen empfiehlt es sich, eine Einteilung der Unternehmensumwelt anhand des Begriffs der PEST-Analyse, d.h. die Teilbereiche politisch-rechtliche, ökonomische, soziale sowie technologische Umwelt, vorzunehmen.[469] Die mittels der PEST-Analyse identifizierten Faktoren sollten in Abhängigkeit von ihrer Bedeutung bewertet werden, um bedeutende Trends von irrelevanten Entwicklungen abgrenzen zu können. Für die Einstufung der Wichtigkeit der Trends bieten die drei Fragekomplexe an, ob sich einerseits die Trends auf das Käuferverhalten auswirken und somit die Nachfrage nach den Unternehmensprodukten oder -dienstleistungen beeinflussen, andererseits wie die Trends sich auf das Verhalten von Lieferanten und damit auf die Qualität der Produkte oder Dienstleistungen auswirken und schließlich inwieweit die Trends das Verhalten der Wettbewerber sowie deren Wettbewerbsposition beeinflussen werden.[470] Infolgedessen dient die PEST-Analyse im Kontext einer Jahresabschlussprüfung zur Beschaffung und Auswertung von Informationen über die globale Umwelt zur Analyse der Unternehmensstrategie. Vorrangiges Ziel der Anwendung der PEST-Analyse im Rahmen der Prüfung ist die Identifizierung möglicher Geschäftsrisiken bzw. eine Aussage über die Unternehmensfortführung zu treffen.[471] Die Anwendung der PEST-Analyse bietet sich auch im Rahmen einer geschäftsrisikobezogenen Prüfung zur Analyse der Unternehmensstrategie an. Dabei liegt das vorrangige Ziel der Anwendung der PEST-Analyse in der Identifizierung potentieller Geschäftsrisiken bzw. um Informationen zu erhalten, die die Aussage über die Fortführung des Unternehmens einfließen bzw. diese erhärten können.[472] Trotzdem sollte der Prüfer beachten, dass die PEST-

---

[466] Vgl. Röthig (2008), S. 17 und Burt et al. (2006), S. 51.
[467] Vgl. Mielke (2007), S. 136 f.
[468] Vgl. Gupta (2013), S. 13.
[469] Vgl. Mielke (2007), S. 136 f.
[470] Vgl. Venzin/Rasner/Mahnke (2010), S. 81 ff.
[471] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 565.
[472] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 565.

Analyse lediglich eine grobe Analyse der Unternehmensumwelt bieten kann, da eine nahezu unbegrenzte Anzahl von Einflussfaktoren in ihren Teilbereichen auftreten kann. Dieser Umstand bedingt die Notwendigkeit, dass diejenigen Variablen mit den höchsten Auswirkungen auf die Umwelt des Unternehmens priorisiert werden und auf deren Grundlage Schlussfolgerungen gezogen werden.[473]

3.5.1.2.2 Szenario-Analyse

Die Szenario[474]-Analyse ist ein exploratives Prognose-Instrument, mit dessen Hilfe zukünftige Entwicklungen bzw. Entwicklungspfade eines Unternehmens bzw. Entwicklungen in der Zukunft anhand mehrerer alternativer Rahmenbedingungen, welche ein Unternehmen wesentlich beeinflussen können, planvoll, umfassend sowie vorwegnehmend und realistisch dargestellt werden können.[475] Die Zielsetzung der Szenario-Analyse liegt nicht in der Vorhersage der Zukunft, sondern sie soll dabei helfen, die Risiko- und Chancenpotentiale eines Unternehmens zu erkennen und einzuschätzen sowie das Management dahingehend zu sensibilisieren, vorausschauend auf Entwicklungen zu handeln und nicht nur auf bereits eingetretene Entwicklungen zu reagieren.[476] In die Szenario-Analyse fließen insbesondere qualitative Daten und Merkmale zur Beschreibung der Unternehmensumwelt ein,[477] die mit System variiert werden. Dabei müssen im Rahmen der Szenario-Analyse einerseits für die Zukunft denkbare Ausprägungen unter Berücksichtigung von Störfaktoren sowie Unsicherheiten und andererseits die Vernetzung der einbezogenen Merkmale beachtet werden.[478] Bei der Simulation von alternativen Umweltszenarien stehen die Auswirkungen auf die zu prognostizierende Zielgröße, wie bspw. Merkmale einer Wettbewerbssituation sowie die damit einhergehenden Veränderungen, im Vordergrund. Dabei zeigt jedes Szenario eine eigenständige Entwicklungsperspektive, deren Auswirkungen im Detail analysiert werden sollten. Die unterschiedlichen Szenarien können mit dem sog. Szenario-Trichter abgebildet werden, welcher die Komplexität sowie Unsicherheit der Szenarien darstellt, denn je weiter man von der Gegenwart in die

---

[473] Vgl. Peng/Nunes (2007), S. 230.

[474] Im Allgemeinen kann ein Szenario als eine hypothetische Folge von Ereignissen definiert werden (vgl. Gathen (2014), S. 80).

[475] Vgl. Mißler-Behr (1999), S. 318, Reinick et al. (2011), S. 7 und Wolf/Runzheimer (2009), S. 47.

[476] Vgl. Mißler-Behr (1999), S. 318.

[477] Vgl. Mißler-Behr (1999), S. 318.

[478] Vgl. Mißler-Behr (1999), S. 318, Reinick et al. (2011), S. 7 und Buhr et al. (2006), S. 72.

Zukunft blickt, desto größer wird die Unsicherheit und desto mehr nimmt die Komplexität, z.B. durch weitere Einflussfaktoren, zu.[479]

Die Szenario-Analyse kann durch das zu prüfende Unternehmen zur proaktiven Analyse der Wettbewerbsstruktur und um ein Verständnis über die zukünftige Entwicklung zu erhalten eingesetzt werden.[480] So kann der Wettbewerb in der Gegenwart von der Rivalität zwischen den Marktteilnehmern geprägt sein. Je mehr die Analyse in die Zukunft gerichtet wird, desto mehr werden die aktuellen Gegebenheiten einen geringeren Einfluss auf die Wettbewerbssituation ausüben und neue Faktoren werden den Wettbewerb bestimmen, welche unterschiedliche Zukunftskonstellationen ermöglichen. Das zu prüfende Unternehmen sollte verschiedene Zukunftskonstellationen entwickeln und ausarbeiten sowie bezüglich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit bewerten. Aufgrund der Schwierigkeit Eintrittswahrscheinlichkeiten zu ermitteln, sollte das Unternehmen wenige Szenarien entwickeln und diese auf sog. Extremszenarien, d.h. ein extrem günstiges wund ein extrem ungünstiges Szenario, beschränken.[481]

Zur Grobanalyse der Wechselwirkungen von sozialen, politischen, technologischen, ökonomischen sowie ökologischen Merkmalen und Ereignissen kann die Szenario-Analyse Anhaltspunkte über die Stellung des zu prüfenden Unternehmens in seiner Umwelt geben. Des Weiteren kann sie dem Abschlussprüfer einen Eindruck darüber vermitteln, welche Szenarien das zu prüfende Unternehmen aus seiner Sicht für realistisch betrachtet und welche Schlussfolgerungen es daraus für sich ableitet.

Der Prüfer sollte sich jedoch darüber vergewissern, ob die Szenario-Analyse durch das zu prüfende Unternehmen im Rahmen eines kontinuierlichen Prozesses eingesetzt wird. Eine einmalige Entwicklung von zukünftigen Szenarien ist aufgrund des Umstands, dass sich die Rahmenbedingungen, die für die Herleitung der Szenarien verwendet wurden, stetig ändern können, nicht ausreichend. Vielmehr müssen die getroffenen Annahmen über die Zukunft permanent beobachtet und falls erforderlich angepasst bzw. überdacht werden.[482]

3.5.1.3 Instrumente und Faktoren der Branchenumwelt

Die Analyse der Makroumwelt eines Unternehmens zielt im Wesentlichen auf allgemeine und für alle Unternehmen gleichermaßen relevante Faktoren ab. Hingegen befasst sich die Analy-

---

[479] Vgl. Vollmuth (2008), S. 438.
[480] Vgl. Buhr et al. (2006), S. 72.
[481] Vgl. Gathen (2014), S. 81 f.
[482] Vgl. Dönitz (2008), S. 40.

se der Branche mit denjenigen Faktoren, die für Unternehmen in einer ausgewählten Branche von besonderer Bedeutung sind.[483] Eine Branche umfasst eine Gruppe von Unternehmen, welche Produkte herstellen, die sich gegenseitig überwiegend ersetzen können.[484] Die Branche kann durch die in ihr tätigen Unternehmen stärker beeinflusst werden als die Makroumwelt. Die Zielsetzung der Branchenanalyse liegt darin, ein Verständnis über die Einbindung eines Unternehmens bzw. dessen Geschäftsbereiche in eine Branche zu erhalten. Mit den gewonnenen Erkenntnissen kann das Unternehmen bzw. dessen Abschlussprüfer zu einer Einschätzung gelangen, ob die gewählte Unternehmensstrategie zu einer erfolgreichen Positionierung im Wettbewerb beitragen kann.[485] Als Konsequenz der Globalisierung ist der Wettbewerb sowohl auf Heimatmärkten als auch auf den Weltmärkten gestiegen. Strategische sowie wettbewerbsbezogene Innovationen werden durch Wettbewerber rasch erkannt und imitiert, was die Unternehmen dazu zwingt, sich mit dem Wettbewerb in ihrer Branche auseinanderzusetzen und eine angemessene Wettbewerbsstrategie zu entwickeln.[486] Die Struktur einer Branche beeinflusst die Wettbewerbsintensität und -dynamik sowie die Strategien, die dem Unternehmen und seinen Wettbewerbern zur Verfügung stehen.[487] Die Branchenanalyse soll Informationen über die Faktoren bereitstellen, die Chancen und Gefahren für Unternehmen darstellen, welche durch die Art und das Ausmaß des Wettbewerbs in der Branche entstehen.[488] Im Folgenden werden bedeutende Methoden und Bereiche der Branchenanalyse sowie deren potentielle Faktoren, welche einen Einfluss auf das Geschäftsrisiko eines zu prüfenden Unternehmens haben können, dargestellt.

3.5.1.3.1 Technologie- und Patentanalyse der Branche

Die Technologie- und Patentanalyse kann ein Unternehmen dabei unterstützen, sich ein Verständnis über die Wettbewerbsstruktur einer Branche sowie über die technologische Bedeutung der darin tätigen Wettbewerber zu verschaffen. Bezieht das Unternehmen in seine Betrachtung die Relation aus dem zeitlichen Verlauf der Patentanmeldungen von jedem einzelnen Wettbewerber und dem kumulierten Gesamtverlauf der Patentanmeldungen ein, dann kann es daraus Rückschlüsse auf die strategische Ausrichtung der einzelnen Wettbewerber

---

[483] Vgl. Hungenberg (2008), S. 98.
[484] Vgl. Kohl (2001), S. 153.
[485] Vgl. i. d. S. Hungenberg (2008), S. 98 sowie Kohl (2001), S. 153.
[486] Vgl. Sim/Teoh (1997), S. 57.
[487] Vgl. Kohl (2001), S. 153.
[488] Vgl. Zäpfel (2000), S. 43.

ziehen. Liegt ein verhältnismäßig starkes Ansteigen der Patentanmeldungen vor, so spricht dies für eine Strategiekonzentration eines Wettbewerbers in der untersuchten Branche bzw. dem Technologiegebiet. Ergeben sich hingegen Hinweise auf eine Stagnation im Verhältnis zum Gesamtverlauf, dann verhält sich der Wettbewerber konform zum Wettbewerb. Im Falle von stark rückläufigen Patentanmeldungen ist mit einem möglichen Ausstieg des Wettbewerbers aus dem betreffenden Technologiegebiet bzw. der Branche zu rechnen.[489] Die gewonnenen Erkenntnisse kann das Unternehmen auch zur kritischen Würdigung seiner eigenen Forschungs- und Entwicklungsarbeit, seiner Innovationskraft sowie seiner Stellung in der Branche verwenden.[490] Die Auswertung von Patentinformationen unterliegt aber der Einschränkung, dass die Patentanalyse auf bereits patentierbare Erfindungen beschränkt ist. Dies hat zur Folge, dass ihr Erkenntnisgewinn einen zeitlichen Nachlauf gegenüber dem Wissen aus Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten der Wettbewerber aufweist.[491] Trotz dieser Einschränkung kann die Patentanalyse für das Erkennen von Technologietrends eingesetzt werden. Eine weitere wichtige Erkenntnisquelle für Technologietrends bzw. Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten von Wettbewerbern bietet die Analyse, ob auch wirklich alle Wettbewerber ihre Technologien patentrechtlich schützen lassen. Zu dieser Erkenntnis kann das Unternehmen gelangen, indem es die Patente eines Unternehmens mit den Produkten und Technologien der Wettbewerber vergleicht, um Differenzen zu identifizieren. Als Einschränkung gilt es aber festzuhalten, dass in Branchen, in denen nur wenige Patentanmeldungen vorgenommen werden, die daraus abgeleiteten Trendaussagen nicht automatisch als zutreffend und verlässlich angesehen werden können.[492] Die Patentanalyse kann auch Aussagen über technologische und strategische Ausrichtungen von aktuellen und zukünftigen Wettbewerbern ermöglichen,[493] indem sie dabei hilft, potentielle bzw. faktische Technologieführer in der Branche zu identifizieren. Das Unternehmen sollte auf Grundlage dieser Erkenntnisse die Forschungs- und Entwicklungspolitik des Technologieführers in bedeutenden Schlüsseltechnologien analysieren und die gewonnenen Erkenntnisse in seine Wettbewerbsstrategie sowie eigene Forschungs- und Entwicklungspolitik einfließen lassen.[494]

---

[489] Vgl. Kohn (2005), o. S. und Ernst (1998), S. 101.
[490] Vgl. Wurzer (2003), S. 67 und Kohn (2005), o. S.
[491] Vgl. Specht/Möhrle (2002), S. 210 und Ernst (1996), S. 90.
[492] Vgl. Kohn (2005), o. S. und Ernst (1996), S. 90 f.
[493] Vgl. Ernst (1996), S. 101.
[494] Vgl. Wurzer (2003), S. 67.

Die Patentanalyse und die damit einhergehende Analyse des Technologie-Niveaus kann auch bei der Erschließung neuer Geschäftsfelder, bei der die Einschätzung des zukünftigen Potentials einer neuen Technologie und von neuen Produkten notwendig ist, zum Einsatz kommen.[495] Die gewonnenen Erkenntnisse über den Stand der Technik in der Branche können mit den eingesetzten Technologien und Produkten des Unternehmens verglichen werden. Damit besteht die Möglichkeit, die Erfindungshöhe[496] sowie teilweise das innovative Potenzial des Unternehmens abzuleiten. Gleichzeitig muss ein Vergleich mit den Produkten des Wettbewerbs angestellt werden. Sollten Überschneidungen der eigenen Entwicklungspläne mit bereits bestehenden Technologien und Produkten festgestellt werden, dann sollte die Unternehmensleitung zeitnah steuernd in den Entwicklungsprozess eingreifen, um Doppelentwicklungen und einer strategischen Fehlallokation von Unternehmensressourcen entgegenzuwirken.[497]

Zur Veranschaulichung der mittels der Technologie- und Patentanalyse erlangten Erkenntnisse und Informationen können in ein Technologieportfolio zur Bestimmung der Forschungs- und Entwicklungsprioritäten des Unternehmens übertragen werden.[498] Daraus können Erkenntnisse über die Stellung des zu prüfenden Unternehmens abgeleitet werden, welche auch dem Abschlussprüfer bei seiner Beurteilung des zu prüfenden Unternehmens hinsichtlich dessen aktueller und zukünftiger Stellung im Wettbewerb hilfreich sein können.

3.5.1.3.2 Analyse des Branchenzyklus

Der Analyse des Branchenzyklus liegt die Annahme zugrunde, dass alle Branchen einem idealtypischen Entwicklungsmuster folgen. Dieses Muster kann in vier Phasen eingeteilt werden. Diese sind Entstehungs-, Wachstums-, Reife- sowie Schrumpfungsphase, welche sich vereinfacht auf Grundlage der Entwicklung von wesentlichen quantitativen Größen beschreiben lassen. Demzufolge ist die Entstehung einer Branche durch langsam steigende Umsätze, einen hohen Kapitalbedarf sowie größtenteils negative Deckungsbeiträge der in ihr tätigen Unternehmen gekennzeichnet. Hingegen steigen in der Wachstumsphase die Umsätze sowie der Kapitalbedarf der Unternehmen überproportional. Parallel dazu steigen die Deckungsbeiträge

---

[495] Vgl. Kohn (2005), o. S.

[496] Die Erfindungshöhe steht für die „erfinderische Tätigkeit". Sie ist nach § 4 PatG eindeutig und explizit definiert. Ein wesentliches Indiz, das auf das Vorliegen ausreichender Erfindungshöhe für Patentanmeldungen hindeutet, ist bspw. das Erzielen von überraschenden, nicht vorherzusehenden Wirkungen bei Erfindungen, die sich aus der Kombination von Bekanntem ergeben haben (vgl. Kohn (2005), o. S).

[497] Vgl. Kohn (2005), o. S.

[498] Zum Technologieportfolio siehe Macharzina/Wolf (2008), S. 371.

stark an. In der Reifephase der Branche erreichen die Umsätze ihren maximalen Wert, während der Kapitalbedarf sowie die Deckungsbeiträge langsam sinken. In der Schrumpfungsphase verringern sich die Umsätze nochmals bei einem niedrigen Kapitalbedarf sowie geringen Deckungsbeiträgen. In den einzelnen Lebenszyklusphasen wirken diverse strukturelle Einflüsse auf die Unternehmen einer Branche. Folglich unterscheiden sich auch die Marktbedingungen sowie die zweckdienlichen Verhaltensweisen der Unternehmungen in den einzelnen Entwicklungsphasen. Insgesamt kann sich eine Unternehmung auf Grundlage ihrer Stellung in seiner Branche ein besseres Bild von den Anforderungen des Marktes und von denkbaren strategischen Verhaltensweisen anderer Unternehmen machen. Jedoch ist bei der Analyse zu beachten, dass der Branchenlebenszyklus nur eine idealisierte Entwicklung der Branche wiedergibt, die in der Realität nicht zwingend den getroffenen Annahmen folgen muss.[499] Auf Basis der Analyse des Branchenzyklus kann der Abschlussprüfer Informationen über die künftige Entwicklung des zu prüfenden Unternehmens sowie für die Beurteilung von branchenbezogenen Risiken erhalten. Sollte die Wettbewerbssituation das zu prüfende Unternehmen zur Erhaltung seiner Position dazu zwingen, seine Verkaufspreise zu senken, so kann dies zu Problemen bei der Bewertung der Vorräte führen. Des Weiteren kann die geschäftliche Tätigkeit eines Unternehmens in einer rückläufigen oder sogar notleidenden Branche die Frage aufwerfen, ob die wirtschaftliche Überlebensfähigkeit und damit die Gültigkeit der Fortführungsprognose aufrechterhalten werden kann.[500]

3.5.1.3.3 Das Modell der fünf Wettbewerbskräfte nach Porter

Mittels dieses Modells soll die Frage beantwortet werden, ob die herrschende Wettbewerbssituation sowie die Entwicklung der Branche für das zu prüfende Unternehmen eine langfristige profitable Existenz ermöglichen. Dem Modell liegt die Annahme zu Grunde, dass die Attraktivität eines Marktes aus dem Blinkwinkel der darin tätigen Unternehmen wesentlich von der Marktstruktur abhängt, die das strategische Verhalten der Marktteilnehmer beeinflusst, welches wiederum den Markterfolg bestimmt. Folglich ist der Erfolg, wenn auch lediglich indirekt, von der Marktstruktur abhängig. Durch diese Vorgaben bietet das Branchenstrukturmodell von Porter ein Analyseraster, mit dessen Hilfe die Struktur einer Branche systematisch erfasst werden kann. Auch können damit Einflussgrößen identifiziert werden, welche sich von der Branchenstruktur auf die in ihr tätigen Unternehmen auswirken. Porter unterscheidet fünf

---

[499] Vgl. Hungenberg (2008), S. 120 ff.
[500] Vgl. Quick (1996), S. 230 ff.

Wettbewerbskräfte, welche zusammen die Attraktivität der Branche darstellen sollen. Im Detail handelt es sich bei der Attraktivität der Branche um die Bedrohung durch neue Konkurrenten, die Verhandlungsstärke der Lieferanten, die Positionskämpfe zwischen in der Branche tätigen Unternehmen, die Verhandlungsstärke der Abnehmer sowie die Bedrohung durch Substitutionsprodukte oder -dienstleistungen.[501] Die Bedrohung durch neue Wettbewerber hängt im Wesentlichen von den vorhandenen Markteintrittsbarrieren sowie von den Reaktionen der etablierten Unternehmen auf neue Wettbewerber ab.[502] Als mögliche Markteintrittsbarrieren kommen bspw. bestehende Größendegressionseffekte, welche einen erhöhten Kapitalbedarf neuer Konkurrenten bedingen, Produktdifferenzierungsvorteile bereits etablierter Marktteilnehmer, hoher Kapitalbedarf, ein fehlender Zugang zu Vertriebskanälen, vertragliche Bindungen zwischen etablierten Unternehmen und vorhandenen Abnehmern oder Regulierungen seitens des Staates, in Betracht.[503] Mögliche Reaktionen der etablierten Unternehmen, um den Markteintritt neuer Wettbewerber zu verhindern bzw. wirtschaftlich unrentabel zu machen, können z.B. Preissenkungen zur Verteidigung der eigenen Marktanteile oder die Ausnutzung einer starken Verhandlungsposition gegenüber von Abnehmern sein.[504] Eine hohe Verhandlungsstärke der Abnehmer kann aufgrund einer möglichen Einflussnahme durch die Abnehmer auf die bestehende Angebotsstruktur oder den Standardisierungsgrad der Produkte vorliegen. Gibt es im Markt keine Produktdifferenzierung, so stärkt dies die Verhandlungsmacht der Abnehmer, da für das Unternehmen keine Umstellungskosten anfallen. Als weitere Gründe können eine hohe Markttransparenz und die Gefahr einer Rückwärtsintegration angeführt werden. Demgegenüber wird die Verhandlungsstärke der Lieferanten durch einen hohen Konzentrationsgrad im Beschaffungsbereich, hohe Umstellungskosten der Abnehmer oder niedrige Substitutionsmöglichkeiten bestimmt.[505] Die Preise für Ersatzprodukte begrenzen das Gewinnpotential der Branche. Dies führt zu Ertrags- und Wachstumseinbußen, sofern die Branche nicht in der Lage ist, die Qualität ihrer Produkte zu steigern oder diese zu differenzieren. Eine Bedrohung durch Ersatzprodukte liegt insbesondere dann vor, wenn das Preis-Leistungs-Verhältnis der Substitutionsprodukte identisch oder besser im Vergleich zum ursprünglichen Produkt ist.[506] Der Grad der Rivalität unter den bestehenden Wettbewerbern

---

[501] Vgl. Hungenberg/Wulf (2007), S. 173 f.
[502] Vgl. Porter (1999), S. 30.
[503] Vgl. Porter (1999), S. 30 f.
[504] Vgl. Porter (1999), S. 32.
[505] Vgl. Porter (1999), S. 34 f.
[506] Vgl. Porter (1999), S. 38.

bestimmt die Wettbewerbskraft einer Branche. Eine hohe Rivalität tritt oft in Branchen mit vielen oder gleichgroßen Wettbewerbern auf. Daneben können ein langsames Wachstum der Branche, was die Wettbewerber dazu bewegen kann, den Kampf um Marktanteile zu forcieren, oder der Zwang, eine hohe Kapazitätsauslastung zu erreichen, ursächlich für eine hohe Rivalität zwischen den Akteuren in einer Branche sein.[507]

Das Wettbewerbsmodell ist trotz seiner weitreichenden Akzeptanz nicht frei von Kritikpunkten. Es wurde für langsam wachsende Oligopolmärkte entwickelt, wodurch Branchen bzw. Märkte mit einer hohen Dynamik durch das Modell nur schwer erfasst werden können, da in diesen Branchen oftmals interne Ressourcen eine deutlich größere Bedeutung für den Wettbewerbserfolg besitzen als strukturelle Merkmale, die sich zudem mit großer Geschwindigkeit ändern. Als weiterer Kritikpunkt kann angeführt werden, dass im Modell lediglich strukturelle Merkmale betrachtet werden. Folglich wird der Einfluss nicht struktureller Merkmale nicht beachtet. Nicht strukturelle Merkmale können vorliegen, wenn Unternehmen nicht nur in einer Branche miteinander im Wettbewerb stehen, sondern mit unterschiedlichen Geschäftsfeldern in mehreren Branchen in Konkurrenz stehen.[508] Eine weitere Annahme des Modells ist, dass die Unternehmen einer Branche dauerhaft miteinander im Wettbewerb stehen und lediglich auf diesem Wege Vorteile erlangen können. Die Analyse der Unternehmenspraxis der letzten Jahre hat jedoch gezeigt, dass Unternehmen mitunter auch den Weg einer Kooperation mit Wettbewerbern, Kunden oder Lieferanten einschlagen, um sich damit Vorteile zu verschaffen.[509] Trotz der genannten Kritikpunkte eignet sich das Modell der fünf Wettbewerbskräfte zur Analyse der Unternehmensstrategie im Rahmen einer an den Geschäftsrisiken des Mandanten ausgerichteten Abschlussprüfung, um potentielle Geschäftsrisiken zu identifizieren bzw. den Abschlussprüfer dabei zu unterstützen, eine Aussage über die Fortführung des Unternehmens zu formulieren.[510] Das Modell der fünf Wettbewerbskräfte ist geeignet, vielschichtige Interaktionen von Marktteilnehmern zu analysieren und daraus eine Bewertung der eigenen Position im Wettbewerbsgeschehen abzuleiten. Diese Bewertung kann durch eine Nutzwertanalyse ergänzt und zusammengefasst werden. Durch die Nutzwertanalyse können für die identifizierten, meist subjektiven Einschätzungen Punktewerte für die aktuellen sowie

---

[507] Vgl. Porter (1999), S. 39.
[508] Vgl. Hungenberg/Wulf (2007), S. 177 f.
[509] Vgl. Hungenberg/Wulf (2007), S. 177 f.
[510] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 294.

die wahrscheinlich zukünftigen Ausprägungen der verschiedenen Wettbewerbskräfte vergeben werden.[511]

Porter nennt drei Wettbewerbsstrategien, die ein Unternehmen zur Behauptung gegenüber den fünf Wettbewerbskräften verfolgen kann. Diese drei strategischen Ausrichtungen sind die umfassende Kostenführerschaft, Produktdifferenzierung und Konzentration auf Schwerpunkte.[512] Die Strategie der Kostenführerschaft steht für die Zielsetzung, gegenüber dem Wettbewerb einen relativen Kostenvorteil unter Einhaltung der Nebenbedingung zu erlangen, dass eine für die Kunden akzeptable Qualität der Produkte gewährleistet ist. Das Weiterreichen der geschaffenen Kostenvorteile an den Kunden führt zur Preisführerschaft.[513] Die Produktdifferenzierung steht für die Strategie, ein Produkt oder eine Dienstleistung anzubieten, welche durch die Kunden als einzigartig wahrgenommen werden. Die Differenzierung kann bspw. durch ein einzigartiges Design, besondere Technologie oder einzigartigen Kundendienst umgesetzt werden. Bei dieser Strategie spielen die Kosten der verfolgten Produktdifferenzierung eine untergeordnete Rolle.[514] Die Konzentration auf Schwerpunkte sieht eine Fokussierung auf Produkte und Dienstleistungen in Marktnischen vor.[515]

Als betriebswirtschaftliches Konzept zur Analyse der Einflüsse des Branchenumfelds und der Wettbewerbssituation in einer Branche wird seitens des IDW das Modell der fünf Wettbewerbskräfte von Porter empfohlen,[516] d.h. im Rahmen der Abschlussprüfung sollte der Abschlussprüfer bei seiner Analyse der Industrie sowie des Wettbewerbsumfelds das Modell einsetzen, um den Einfluss der verschiedenen Faktoren der Wettbewerbskräfte auf das Geschäft des zu prüfenden Unternehmens zu bestimmen.[517] Dabei sollte der Abschlussprüfer beachten, dass sich die Faktoren, die eine Auswirkung auf die Wettbewerbsintensität haben, stetig wandeln. Der Zugang von neuen Wettbewerbern zu bereits bestehenden Märkten kann infolge der Öffnung der Märkte durch die Deregulierung seitens des Staates erfolgen. Ein weiterer Grund für die Intensivierung des Wettbewerbs kann durch die Konzentration einiger Wettbewerber auf bestimmte Wertschöpfungsstufen verursacht werden. Die aus der Spezialisierung erfolgte Konzentration von Wissen sowie die Realisierung von Skalenvorteilen gestat-

---

[511] Vgl. Hungenberg (2008), S. 108.
[512] Vgl. Porter (2013), S. 73.
[513] Vgl. Porter (2013), S. 74 ff.
[514] Vgl. Porter (2013), S. 76 f.
[515] Vgl. Porter (2013), S. 78.
[516] Vgl. IDW (2012), S. 2471.
[517] Vgl. Kochetova-Kozloski/Messier (2011), S. 9.

ten auch eine Differenzierung von kleineren Unternehmen gegenüber den Großen der Branche und führen schlussendlich zu Margenrückgängen.[518]

3.5.1.3.4 Das Co-opetition-Modell

Im Gegensatz zum Modell von Porter, welches sich auf den Wettbewerb zwischen den Marktteilnehmern beschränkt, berücksichtigt das Co-opetition-Modell auch die Kooperationsmöglichkeiten zwischen den Marktteilnehmern.[519] Das Modell basiert auf der mikroökonomischen Spieltheorie,[520] um die Interaktionen von nutzenmaximierenden Akteuren zu erfassen. Kennzeichnend für dieses Modell ist, dass kein Akteur am Markt agieren kann, ohne dass seine Handlungen die Aktivitäten von anderen Teilnehmern beeinflussen und umgekehrt.[521] Der Erfolg eines Unternehmens führt zudem nicht notwendigerweise zum Niedergang bzw. Misserfolg der anderen Marktteilnehmer.[522] Das Modell unterscheidet vier Typen von Marktteilnehmern, welche als Akteure im Markt das Wettbewerbsumfeld prägen und in einem Wertnetz um ein Unternehmen angeordnet sind.[523] Diese vier Akteure sind Kunden, Lieferanten, Wettbewerber und Komplementoren.[524] In diesem Wertnetz nehmen die Akteure unterschiedliche Rollen ein und begeben sich auf die Suche nach Komplementoren mit dem Ziel, Wert zu schaffen. Diese komplementären Partnerschaften sind als Partnerschaften zwischen Unternehmen definiert, für den Fall, dass die Abnehmer die Kombinationen von deren Produkten als höherwertiger ansehen als ohne die Kombination. So kann bspw. ein Softwarehersteller mit Hilfe eines Hardwareherstellers seine Produkte besser vertreiben, indem die Software bereits auf der Hardware installiert ist bzw. mit der Hardware zusammen den Kunden angeboten wird.[525]

Eine externe Analyse mit Hilfe dieses Wertnetzes unterstützt das Unternehmen bei der Feststellung, mit welchen Lieferanten, Kunden, Konkurrenten und Komplementoren es am Markt interagiert und um Rückschlüsse auf deren Wettbewerbsverhalten zu ziehen. Das zu prüfende Unternehmen kann sich dabei mit der strategischen Fragestellung auseinandersetzen, welche

---

[518] Vgl. Prußog (2000), S. 5 f.
[519] Vgl. Hungenberg (2008), S. 109 und Stein/Ginevicius (2010), S. 1092.
[520] Vgl. Stein/Ginevicius (2010), S. 1093.
[521] Vgl. Przybylski (2010), S. 112.
[522] Vgl. Katsanakis/Kossyva (2012), S. 262.
[523] Vgl. Przybylski (2010), S. 113.
[524] Vgl. Katsanakis/Kossyva (2012), S. 262.
[525] Vgl. Katsanakis/Kossyva (2012), S. 262.

Synergieeffekte es aus der Kooperation mit einem Wettbewerber realisieren kann, wie bspw. durch das Teilen von Wissen oder ein gemeinsames Vertriebsnetz.[526] Des Weiteren könnten Unternehmenskooperationen dazu dienen, das Risiko eines Markteintritts in einen neuen Markt durch einen gemeinsamen Eintritt zu reduzieren.[527] Die Kenntnis des eigenen Wertnetzes hilft einer Unternehmung somit, das Branchenumfeld, in dem es sich befindet, umfassender zu verstehen. Damit geht es neben den Anforderungen des Wettbewerbs, welche auch im Modell von Porter erfasst werden, auch auf Möglichkeiten ein, die aufgrund von Unternehmenskooperationen entstehen.

Dieses Modell bietet sich für den Abschlussprüfer als Denkanstoß im Rahmen seiner Einschätzung potentieller Geschäftsrisiken aufgrund von Unternehmenskooperationen an. Infolge von Unternehmenskooperationen sind Geschäftsrisiken denkbar, die im Zuge einer wachsenden Abhängigkeit des zu prüfenden Unternehmens von dem Kooperationspartner, aufgrund bspw. der Vernachlässigung der eigenen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, Weitergabe von eigenem Know-how an den Kooperationspartner, welches dieser für einen Wettbewerbsvorteil außerhalb der bestehenden Zusammenarbeit gegen das Unternehmen eingesetzen könnte, entstehen können. Somit sollte der Prüfer, sofern sein Mandant mit anderen Unternehmen kooperiert, auch im Rahmen seiner Auseinandersetzung mit den Geschäftsrisiken seines Mandanten sein Augenmerk auf mögliche Geschäftsrisiken im Zusammenhang mit Kooperationen mit Wettbewerbern richten.

3.5.1.3.5 Benchmarking

Das Benchmarking[528] ist eine Methode zur Erfassung, Bewertung und Gegenüberstellung von Produkten, Dienstleistungen, Methoden oder Prozessen innerhalb eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe. Der Vergleich kann auch mit Wettbewerbern oder branchenfremden Unternehmen vorgenommen werden.[529] Dieser interne bzw. externe Vergleich mit anderen kann zur Entwicklung von Ansätzen für eine Verbesserung der eigenen Wettbewerbsposition, Produktivität sowie Qualität beitragen[530] bzw. dem Unternehmen seine eigene Position

---

[526] Vgl. Bigliardi/Dormio/Galati (2011), S. 2.

[527] Vgl. Bigliardi/Dormio/Galati (2011), S. 4.

[528] Zu der Vorgehensweise beim Benchmarking vgl. Murray/Zimmermann/Flaherty (1997), S. 46 oder Karlöf/Östblom (1993), S. 86 ff.

[529] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 100 und Jung (2007), S. 311.

[530] Vgl. Murray/Zimmermann/Flaherty (1997), S. 46 und Jung (2007), S. 311.

im Wettbewerb mit anderen veranschaulichen.[531] Die Objekte des Benchmarking können Produkte, Fertigungslinien oder Arbeitsroutinen sein. Neben den Benchmarking-Objekten ist auch eine Erhebung der Faktoren vorgesehen, die für die Erreichung einer Leistungssteigerung stehen.[532] Durch den Einsatz von Vergleichsgrößen und Richtwerten sollen damit erfolgversprechende Verfahren zur Verwirklichung bzw. Verbesserung betrieblicher Vorhaben identifiziert werden.[533] Das identifizierte Verbesserungspotential kann durch konkrete Maßnahmen umgesetzt werden, wobei es aufgrund der Dynamik des Wettbewerbs nicht bei einer einmaligen Anwendung des Benchmarking bleiben sollte. Vielmehr liegt das Ziel des Benchmarking darin, dass das Unternehmen stetig hinzulernt, sich aufgeschlossen für Veränderungen zeigt und flexibel bleibt.[534] Zur Bestimmung denkbarer Benchmarks kann der Prüfer z. B. die Abschlüsse und Lageberichte von Wettbewerbern aus der Branche, Branchenstatistiken, Mitteilungen von Wirtschaftsdiensten oder öffentlich zugängliche Statistiken verwenden.[535] Wobei der Prüfer beachten sollte, dass das verwendete Datenmaterial Beschränkungen unterliegt hinsichtlich dessen Zugänglichkeit und Qualität.[536] Des Weiteren gilt es bei der Einschätzung eines Unternehmens mit Hilfe von Branchenkennzahlen zu beachten, dass die Kennzahlenwerte deutlichen Schwankungen ausgesetzt sein können, womit ein pauschaler Vergleich mit dem Durchschnittswert wenig zweckmäßig ist.[537]

Daneben können einige Unternehmen bzw. Geschäftseinheiten verwertbare Benchmarks für bestimmte Maßnahmen vorliegen haben.[538] Das Benchmarking kann im Rahmen einer an den Geschäftsrisiken ausgerichteten risikoorientierten Prüfung herangezogen werden für die Analyse der Unternehmensstrategie, zur Prozessanalyse und beim Vorliegen von Anzeichen auf eine Verschlechterung der Leistungsfähigkeit des Unternehmens oder einer Geschäftseinheit.[539] Hierzu können mit Hilfe des Benchmarking Hinweise auf die Geschäftsmodelle der erfolgreichsten Unternehmen einer Branche gewonnen werden. So können die erfolgreichsten

---

[531] Vgl. Küpper/Weber (1995), S. 24 und Elnathan/Lin/Young (1996), S. 38.

[532] Vgl. Jung (2007), S. 312.

[533] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 100.

[534] Vgl. Karlöf/Östblom (1994), S. 192, Küpper/Weber (1995), S. 25 und Elnathan/Lin/Young (1996), S. 42.

[535] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 100 und Jung (2007), S. 312.

[536] Vgl. Salterio/Knechel/Kotchetova-Kozloski (2010), S. 317. Für die Diskussion der Qualität und Verfügbarkeit externen Daten für das Benchmarking siehe bspw. McGonagle/Fleming (1993) oder Wouters et al. (1999).

[537] Vgl. Krehl/Fischer (2009a), S. 924.

[538] Vgl. Salterio/Knechel/Kotchetova-Kozloski (2010), S. 317.

[539] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 100 und Salterio/Knechel/Kotchetova (2008), S. 3.

Unternehmen einen signifikant höheren Materialaufwand als die restlichen Unternehmen der Branche aufweisen. Der Materialaufwand kann aufgrund von Fremdleistungen vergleichsweise höher sein, da das Unternehmen verstärkt auf Subunternehmen setzt, um das wirtschaftliche Risiko zu vermindern bzw. um Kosten einzusparen.[540] Diese Erkenntnis kann für das zu prüfende Unternehmen von hoher Wichtigkeit sein, insbesondere hinsichtlich der Überprüfung seines Geschäftsmodells oder als Entscheidungshilfe, ob betriebliche Prozesse ausgelagert werden sollten.

Mittels des Einsatzes des Benchmarking im Zuge einer Prüfung sollen überwiegend Geschäftsrisiken offengelegt werden, da Abweichungen von ermittelten Benchmarks als Anzeichen für potentielle Geschäftsrisiken gesehen werden können.[541] Allerdings sollte der Prüfer berücksichtigen, dass die Qualität, Verwertbarkeit und Verfügbarkeit von externen Benchmark-Daten Begrenzungen unterliegen. Dies bedeutet für den Prüfer, dass er sich auf seine kritische Grundhaltung bei der Analyse der Benchmark-Daten verlassen sollte. Der Vergleich von verschiedenen Unternehmenseinheiten kann durch die falsche Abgrenzung von Umsätzen und Aufwendungen verzerrt sein, insbesondere bei einem Vergleich von Geschäftsbereichen, die einer rechtlichen Einheit zugeordnet sind. So kann der Vergleich von Geschäftsbereichen durch die gleichmäßige Aufteilung von Personal- und Sachaufwendungen dazu führen, dass Geschäftsbereiche entlastet und somit günstiger dargestellt werden, als dies bei einer verursachungsgerechten Zuordnung eigentlich wäre.

Die Studie Salterio/Knechel/Kotchetova (2005) kam zu dem Ergebnis, dass ein positives Benchmarking zu einer niedrigeren Risikoeinschätzung führt, falls das Benchmarking individuell auf eine strategische Geschäftseinheit ausgelegt ist.[542] Folglich sollte der Prüfer beachten, dass die Darstellung der Benchmarks sich auch in einer Beeinflussung der vorgenommenen Risikobeurteilung des Mandanten niederschlagen kann, wenn die Daten positiv bzw. negativ dargestellt werden. Dies gilt insbesondere, wenn der Prüfer für die Einschätzung des Prüfungsrisikos auf die gleichen Benchmark-Daten zurückgreift, die der Mandant selbst für die Überprüfung seiner eigenen unternehmerischen Leistung heranzieht.[543] Möglicherweise sind die Benchmark-Daten für den Prüfer am aufschlussreichsten, wenn diese mit einer top-down-Betrachtung des strategischen Geschäftsplans eines Unternehmens verbunden wer-

---

[540] Vgl. Krehl/Fischer (2009a), S. 924.
[541] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 100.
[542] Vgl. Salterio/Knechel/Kotchetova (2005), S. 18 f.
[543] Vgl. Thompson/Strickland (1998), S. 121 f.

den.[544] Dies setzt aber voraus, dass das Unternehmen die Benchmarks dem Abschlussprüfer zur Verfügung stellt und dieser über die zeitlichen Ressourcen verfügt, um sich intensiv mit den Benchmark-Daten auseinanderzusetzen.

Ausgehend von der Ermittlung der Geschäftsrisiken, welche aus der Branchenumwelt bzw. aus der Stellung des zu prüfenden Unternehmens innerhalb seiner Branche resultieren, kann der Prüfer seine gewonnenen Erkenntnisse in eine Matrix überführen. Abhängig von der Position des Unternehmens kann der Prüfer seine Prüfungsstrategie und -planung ausrichten sowie seine Erkenntnisse im Rahmen der Prüfung mit seinem Mandanten diskutieren und ihm möglicherweise Gestaltungsalternativen aufzeigen.

3.5.1.3.6 VRIO-Konzept

Das VRIO-Konzept, dessen Buchstabenkombination VRIO für „value“, „rareness“, „non-imitability“ sowie „organization“ steht,[545] soll einem Unternehmen anhand von vier Fragen beantworten, ob eine vorhandene Ressource oder Fähigkeit dem Unternehmen dauerhaft einen Wettbewerbsvorteil verschafft sowie nachhaltige Gewinne bereiten kann. Dabei stehen der Wert, die Seltenheit bzw. Einzigartigkeit, Nichtimitierbarkeit sowie organisatorische Rahmenbedingungen für die Eigenschaften von Ressourcen und Fähigkeiten, die erfüllt sein müssen, um einem Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil verschaffen zu können.[546] Die erste der vier Fragen geht auf die Fragestellung ein, ob die Ressource oder Fähigkeit aus Sicht der Kunden einen strategischen Wert aufweist. Der Wert wird anhand des Kriteriums gemessen, ob die Ressource bzw. Fähigkeit hilfreich zur Kostensenkung oder Ertragssteigerung ist. Es gilt zu beachten, dass der Wert einer Ressource bzw. Fähigkeit im Zeitablauf nicht zwingend konstant bleibt, sondern sich auch verändern kann. Die zweite Frage geht darauf ein, ob die Ressource bzw. Fähigkeit einzigartig oder nur in begrenztem Umfang vorhanden ist. Aus Sicht des Unternehmens sollte die Ressource bzw. Fähigkeit nur ihm selbst zur Verfügung stehen. Sollte dies nicht der Fall sein, so sollte das Unternehmen seinen Kunden einen Zusatznutzen erbringen, um sich von seinen Wettbewerbern absetzen zu können.[547] Die dritte Frage geht auf die Möglichkeit einer Imitation der Ressource bzw. Fähigkeit zur Nachahmung durch die Wettbewerber ein. Sollte eine Imitierung durch den Wettbewerb darstellbar sein, so

---

[544] Vgl. Murray/Zimmerman/Flaherty (1997), S. 48.
[545] Vgl. Barney/Wright (1997), S. 2.
[546] Vgl. Macharzina/Wolf (2008), S. 330 und Barney (1991), S. 105 ff.
[547] Vgl. Macharzina/Wolf (2008), S. 330.

sollte dies wenigstens mit einem erheblichen finanziellen Aufwand einhergehen.[548] Die letzte Frage zielt darauf ab, ob im Unternehmen auch die organisatorischen Voraussetzungen vorhanden sind, um die in der Ressource bzw. Fähigkeit innewohnenden Potentiale auszuschöpfen und ob das Unternehmen damit Gewinne realisieren kann.[549] Können alle Fragen durch das Unternehmen bejaht werden, so kann die Ressource bzw. Fähigkeit als vorteilsstiftend im Wettbewerb eingestuft werden.[550]

Das VRIO-Modell bietet sich aufgrund seiner Einfachheit für den Prüfer für einen Schnelltest der Strategie sowie der Nachhaltigkeit der Geschäftstätigkeit seiner Mandanten an. Ausgehend von den Ergebnissen des Schnelltests kann der Prüfer seine Aufmerksamkeit auf die Bereiche lenken, welche im Rahmen des Schnelltests Schwächen des Unternehmens offenbart haben, und weitere Informationen hierzu vom zu prüfenden Unternehmen anfordern.

3.5.1.4 Zusammenhang von Makroumwelt und Branchenumwelt

Die Makro- und Branchenumwelt existieren nicht losgelöst voneinander. Veränderungen haben teilweise Auswirkungen auf das Branchenumfeld, wobei hier lediglich ein Teil oder alle Akteure der Branche betroffen sind. Die Entwicklungen in der Branche können jedoch auch Veränderungen in der Makroumwelt nach sich ziehen. Aus diesem Grund ist eine integrierte Betrachtung der Geschäftsrisiken in der Analyse der Unternehmensumwelt notwendig. Die Analyse der Makroumwelt und der Branchenumwelt lässt sich dabei in ein integriertes Analysesystem zusammenführen.[551] Eine Vielzahl von Faktoren der Makro- und Branchenumwelt hat einen potentiellen Einfluss auf den Jahresabschluss. So kann die Verlängerung der Gewährleistung für Produkte seitens eines Wettbewerbers dazu führen, dass der Mandant mit einem höheren Gewährleistungsaufwand konfrontiert wird, der den bisherigen übersteigt.[552] Daneben kann eine Rezession im Industriezweig eines Kunden ein Risiko darstellen, das sich auf den Jahresabschluss auswirkt, da mitunter Forderungen nicht wie üblich eingehen und die Einzelwertberichtigungen auf Forderungen erhöht werden müssen.[553] Daneben kann ein Technologiesprung dazu führen, dass das Unternehmen seine auf Lager produzierten Produkte nicht mehr zu den bisherigen Preisen am Markt anbieten kann und somit einen Abschrei-

---

[548] Vgl. Macharzina/Wolf (2008), S. 330.
[549] Vgl. Macharzina/Wolf (2008), S. 330.
[550] Vgl. Macharzina/Wolf (2008), S. 330.
[551] Vgl. Burger/Buchardt (2002), S. 38.
[552] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 170.
[553] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 170.

bungsbedarf auslöst. Daneben kann die Produktion mit veralteten Maschinen zu Kostennachteilen gegenüber Wettbewerbern führen. Besonders gravierend wirkt sich dieser Umstand bei homogenen, d.h. austauschbaren und nicht über den Preis zu differenzierenden Produkten aus.

Auch kann eine rasche Erhöhung der Entlohnung von führenden Mitarbeitern im Rechnungswesen und der Verwaltung einen Einfluss auf den Jahresabschluss nach sich ziehen, da mitunter die Verteilung der Lohnkosten aufgrund relativer Änderungen bei den Gehaltsstufen überarbeitet werden müsste. Auch könnte sich dies auf das Kontrollrisiko auswirken infolge einer zunehmenden Mitarbeiterfluktuation und einer damit einhergehenden abnehmenden Verlässlichkeit von Entscheidungen und der Informationsverarbeitung.[554]

3.5.1.5 Einflussfaktoren der Stakeholderbeziehungen

Den Ausgangspunkt für die Analyse der Stakeholderbeziehungen bildet die Überlegung, dass nicht nur die Makro- und Branchenumwelt wesentliche Faktoren beinhalten, die eine Auswirkung auf den Erfolg des zu prüfenden Unternehmens haben, sondern auch die Bezugsgruppen des Unternehmens, die sog. Stakeholder.[555] Die Beziehungen zu den Bezugsgruppen können anhand von zwei unterschiedlichen Ansätzen beschrieben werden, d.h. mittels dem Stakeholder-Ansatz sowie dem Shareholder-Value-Ansatz. Der Stakeholder-Ansatz sieht vor, dass die Interessen aller Anspruchsgruppen,[556] die als Netz aus Vertragsbeziehungen zwischen allen Beteiligten verstanden werden können,[557] bei der Formulierung der grundlegenden Unternehmensziele gleichberechtigt berücksichtigt werden. Dieser Ansatz geht davon aus, dass alle Gruppen für die Existenz und das Handeln einer Unternehmung notwendig sind und folglich eine Legitimation besitzen, dessen Ziele zu beeinflussen. Somit soll das oberste Unternehmensziel an den Interessen aller Anspruchsgruppen ausgerichtet werden.[558] Im Gegensatz dazu steht der Shareholder-Value-Ansatz für die Auffassung, dass die Interessen der Eigentümer absolute Priorität vor allen anderen haben. Das Hauptargument für diese Haltung wird aus der Ansicht abgeleitet, dass sich in einem marktwirtschaftlich organisierten Wirtschaftssystem die Legitimation zur Vorgabe von Unternehmenszielen aus dem Eigentum ableitet. Das oberste Unternehmensziel stellt die Maximierung des Unternehmenswerts dar.[559] Insofern

---

[554] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 170.
[555] Vgl. Hungenberg (2008), S. 435.
[556] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 29.
[557] Vgl. Stahl (1998), S. 353.
[558] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 29.
[559] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 29.

beeinflussen die verschiedenen Anspruchsgruppen die Ziele eines Unternehmens mehr oder weniger stark.[560] Sollte das Unternehmen langfristig die Erwartungen seiner Bezugsgruppen nicht erfüllen, dann kann daraus ein bedeutsames Geschäftsrisiko resultieren, welches die Ziele, Strategien und die Geschäftstätigkeit gefährden kann.[561] So kann der Verlust von Kunden zum Verlust von Marktanteilen und zurückgehenden Umsätzen führen. Ebenso ist das Unternehmen darauf angewiesen, dass seine Mitarbeiter sowie Lieferanten dauerhaft bereit sind, mit dem Unternehmen zusammenzuarbeiten. Des Weiteren ist die Bereitschaft von Kapitalgebern für eine Zusammenarbeit mit einer angemessenen Verzinsung des eingesetzten Kapitals verbunden. Obwohl ein Unternehmen nicht in der Lage sein wird, allen Ansprüchen seiner Bezugsgruppen gerecht zu werden, stellt die Analyse der Einflussfaktoren der Stakeholderbeziehungen einen wichtigen Bestandteil der Analyse der Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens dar. Dabei spielt die Priorisierung der Stakeholder sowie deren Ansprüche an das Unternehmen eine wesentliche Rolle. Damit ist zu Beginn der Analyse der Faktoren der Bezugsgruppen die Relevanz der einzelnen Stakeholder für das Unternehmen zu ermitteln, wobei dies keine einmalige, sondern vielmehr eine kontinuierliche Aufgabe darstellt.[562] Abhängig von seiner Relevanz für das Unternehmen[563] ist eine Bezugsgruppe mehr oder weniger für die langfristige Entwicklung eines Unternehmens wichtig.[564] Als wichtige Stakeholder gelten diejenigen, die einen Einfluss auf die Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens sowie die Branchenattraktivität haben,[565] wichtige materielle oder immaterielle Ressourcen zur Verfügung stellen, die das Unternehmen zu seiner Leistungserstellung benötigt, oder die Produkte oder Dienstleistungen des Unternehmens nachfragen.[566] Damit sollte sich das Unternehmen in erster Linie der Befriedigung der Ansprüche der in diesem Sinne wichtigen Stakeholder widmen. Dies setzt voraus, dass das Unternehmen im Rahmen seiner Strategieanalyse sich Kenntnisse über die Erwartungen seiner Stakeholder verschafft hat. Daran anknüpfend muss das Unternehmen eine Analyse des Aufwands sowie des Nutzens vornehmen, welche mit der Erfüllung der Ansprüche einhergehen.[567] Aus Sicht des Abschlussprüfers kann ein bedeutendes Geschäftsrisiko gegeben sein, wenn die Anteilseigner Druck auf

---

[560] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 105.
[561] Vgl. Hungenberg (2008), S. 435.
[562] Vgl. Hungenberg (2008), S. 436.
[563] Vgl. Schäfer (2008), S. 34.
[564] Vgl. Hungenberg (2008), S. 438.
[565] Vgl. Schäfer (2008), S. 34.
[566] Vgl. Albrecht (2008), S. 17.
[567] Vgl. Hungenberg (2008), S. 438.

die Unternehmensleitung hinsichtlich der Gewinnausschüttung oder der Steigerung des Unternehmenswerts ausüben. Dies kann die Unternehmensleitung dazu veranlassen, kurzfristig ergebniswirksame und ungewöhnliche Geschäfte gegen Ende der zu prüfenden Periode zu veranlassen.

3.5.1.6 Fazit zum Einfluss der Unternehmensumwelt auf das Geschäftsrisiko

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Ziel der Analyse der Makroumwelt darin liegt, bedeutende Einflussgrößen und Trends in den verschiedenen Unternehmensumfeldern zu erkennen. Jeder der analysierten Bereiche umfasst eine Vielzahl von unterschiedlichen Faktoren, die in einer konkreten Entscheidungssituation für das Unternehmen relevant sein können.[568] Auch beeinflussen sich einzelne Umweltbedingungen gegenseitig. So können bspw. soziale und gesellschaftliche Umweltfaktoren sich auf die Akzeptanz von Technologien und Produkten auswirken und somit deren Absatz beeinflussen. Folglich sind auch Annahmen über den Verlauf von verschiedenen aufeinander wirkenden Umweltfaktoren von Bedeutung.[569]

3.5.2 Unternehmensinterne Faktoren des Geschäftsrisikos sowie Methoden für deren Identifizierung

Der Erfolg, die Entwicklung und die Zukunft eines Unternehmens werden nicht nur von seiner Umwelt beeinflusst, sondern auch von einer Vielzahl unternehmensinterner Faktoren. Dies sind alle Einflussfaktoren, die innerhalb der Grenzen eines Unternehmens liegen. Die Faktoren können aus allen betrieblichen Prozessen und Funktionsbereichen einschließlich der Hierarchiestufen und Stabstellen resultieren.[570] Aus Unternehmenssicht ist es notwendig, die wesentlichen unternehmensinternen Risiken zu identifizieren, die zu einem Scheitern der Unternehmensstrategie führen können und infolgedessen die Zielerreichung gefährden.[571] Das Verständnis für die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens sowie dessen Ziele und Strategien setzt voraus, dass der Prüfer die kurz- und mittelfristigen Ziele der Unternehmung sowie die zum Erreichen dieser Ziele notwendigen Strategien kennt[572] und auch versteht. Daran schließt sich die Identifikation der kritischen Erfolgsfaktoren an, welche für eine erfolgreiche Umset-

---

[568] Vgl. Hungenberg (2008), S. 97.
[569] Vgl. Zäpfel (2000), S. 43.
[570] Vgl. Dörner (2001), S. 231.
[571] Vgl. Burger/Buchart (2002), S. 39.
[572] Vgl. Dörner (2001), S. 240.

zung der verfolgten Strategien am bedeutendsten sind. Für die Messung der kritischen Erfolgsfaktoren sind durch das Unternehmen grundsätzlich geeignete Key Performance-Indikatoren zu bestimmen. Nachdem der Abschlussprüfer einen Überblick über die Geschäftsprozesse seines Mandanten gewonnen und diese verstanden hat, werden die kritischen Geschäftsprozesse ausgewählt, welche für die Erreichung der kritischen Erfolgsfaktoren entscheidend sind.[573]

3.5.2.1 Unternehmensziele und Strategien sowie Methoden zur Analyse der Unternehmensstrategie

Die Unternehmungen sind einer Vielzahl von Risiken ausgesetzt, welche die von der Unternehmensleitung verfolgten Strategien sowie die damit einhergehende Erreichung der angestrebten Unternehmensziele gefährden können.[574] In einem marktwirtschaftlichen System haben die Ziele eines Unternehmens einen großen Stellenwert, wobei sich die Frage stellt, um wessen Ziele es sich handelt und wer die Ziele beeinflusst oder benennt. Spricht man von Unternehmenszielen, so sind es schlussendlich Menschen, welche die Ziele eines Unternehmens bestimmen.[575] Die Zielforschung schlägt die Präzisierung der Unternehmensziele anhand der Dimensionen Zielinhalt, Ausmaß der Zielerreichung und zeitlicher Bezug vor.[576] Der Zielinhalt charakterisiert die sachliche Festlegung dessen, was beabsichtigt wird, wie z. B. quantitative Ziele, wie Gewinn und Umsatz, oder qualitative Ziele, wie bspw. Macht und Ansehen.[577] Das Zielausmaß setzt in absoluter oder relativer Form das auf den Zielinhalt verfolgte Anspruchsniveau fest. Grundsätzlich wird von zwei Möglichkeiten von Zielausmaßen ausgegangen. Zum einen ist es möglich, dass Entscheidungsträger versuchen, Alternativen zu finden, für die die Zielvariablen optimale Werte annehmen. Andererseits können Entscheidungsträger die Suche nach Lösungen bereits ab dem Moment abbrechen, wenn die Zielvariable einen für das Unternehmen als befriedigend angesehenen Wert übertrifft.[578] Ob das Unternehmen als Optimierer oder Satisfizierer handelt und somit eine bestmögliche oder zufriedenstellende Zielerreichung verfolgen sollte, bleibt schlussendlich ihm überlassen.[579] Der zeitliche Bezug

---

[573] Vgl. Dörner (2001), S. 240.
[574] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 31.
[575] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 105.
[576] Vgl. Macharzina (1999), S. 155.
[577] Vgl. Macharzina (1999), S. 155.
[578] Vgl. Macharzina (1999), S. 156.
[579] Vgl. Macharzina (1999), S. 156.

bedingt, zu welchem Zeitpunkt ein Ziel verwirklicht werden soll und somit implizit den Zeitraum, der zur Erreichung des Ziels bzw. der Ziele verfügbar ist.[580]

Für die Erreichung der Unternehmensziele entwickelt das Unternehmen eine Strategie. „Die Strategie ist die Fortbildung des ursprünglich leitenden Gedankens entsprechend den stets sich ändernden Verhältnissen".[581] Strategien können als ausgelegte Leitlinien für das operative Geschäft eines Unternehmens über einen längeren Zeitraum angesehen werden, die der Erreichung der Ziele durch die Geschäftsleitung dienen.[582] Sie können als Maßnahmen aufgefasst werden, die es der Unternehmung gestatten, von Umweltveränderungen zu antizipieren bzw. flexibel darauf zu reagieren.[583] Die Unternehmensstrategien werden in der Regel systematisch entwickelt und implementiert. Sie dienen dazu, längerfristige Wachstums- und Ertragsziele zu realisieren und das Unternehmen mit möglichst dauerhaften Wettbewerbsvorteilen auszustatten.[584] Sie stellen somit ein Gesamtkonzept zur Erreichung einer Zielposition in Auseinandersetzung mit dem Wettbewerb dar.[585] Strategien alleine haben keinen Wert, sondern erst wenn das Management sowie die Mitarbeiter sich zu ihnen bekennen und diese auch nachhaltig verfolgen. Ist dies der Fall, so besteht die Chance, einen Mehrwert zu schaffen.[586] Die Strategien sollten es dem Unternehmen ermöglichen, auf Geschäftsrisiken reagieren zu können. Diese Risiken ergeben sich infolge von bedeutenden Gegebenheiten, Ereignissen, Umständen, Maßnahmen oder Unterlassungen, die sich auf die Fähigkeit eines Unternehmens, die durch die Unternehmensstrategien verfolgten Ziele zu erreichen, negativ auswirken können.[587]

Die Maßgabe, die Unternehmensziele auf die Steigerung des Unternehmenswerts auszurichten, kann dazu führen, dass sachverhaltsgestaltende Strategien des sog. „Window Dressing"[588] für den Jahresabschluss interessant erscheinen. Diese können im Bereich der Unternehmensfinanzierung außerhalb der Bilanz des Unternehmens liegen, wie z.B. im Form von Leasing-

---

580 Vgl. Macharzina (1999), S. 156.
581 Helmuth von Moltke der Ältere.
582 Vgl. IDW (2012), S. 2469 und Kreikebaum (1997), S. 19.
583 Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 2.
584 Vgl. Bresser (2001), S. 821.
585 Vgl. Hansmann (1999), S. 31.
586 Vgl. Müller-Stewens/Lechner (2005), S. 442.
587 Vgl. IDW (2012), S. 2469.
588 Vgl. Wiedmann/Schnurbohn (2001), S. 260.

verträgen,[589] Sale-and-Lease-back-Transaktionen[590] sowie Asset-Backed-Securities-Transaktionen,[591] wobei der Effekt dieser Sachverhaltsgestaltungen durch die angewandten Rechnungslegungsstandards beeinflusst wird.[592] Der Prüfer hat seine Aufmerksamkeit darauf zu richten, inwieweit das Unternehmen zukünftig in der Lage ist, diese außerbilanziellen Verpflichtungen einzuhalten. Sollte dies nicht uneingeschränkt der Fall sein, so ist in den außerbilanziellen Sachverhaltsgestaltungen ein Geschäftsrisiko zu sehen. Daneben ist er dazu angehalten, zu prüfen, ob die Abbildung der Verpflichtungen im Lagebericht bzw. Anhang den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht, für den Fall, dass diese keine bilanzielle Abbildung nach sich ziehen.[593] Sollte das Unternehmensziel in der Minimierung der Kapitalkosten liegen, dann kann es durch den Einsatz von innovativen Finanzinstrumenten erreicht werden. Sollte das zu prüfende Unternehmen nicht über ein angemessenes Wissen über den Einsatz von Finanzinstrumenten verfügen, so ist seitens des Abschlussprüfers ein Geschäftsrisiko zu erwägen.[594]

Im Rahmen der Prüfung stellen die Analyse der Unternehmensstrategie sowie die damit verbundenen bzw. potentiellen Geschäftsrisiken einen wesentlichen Bestandteil für die Beurteilung des Risikos wesentlicher falscher Angaben im Abschluss eines Mandanten dar. Im Allgemeinen umfasst die strategische Analyse des Prüfers die Beurteilung der Wettbewerbsposition seines Mandanten, die Identifizierung von kritischen Erfolgsfaktoren, die notwendig für den Unternehmenserfolg sind, sowie die Einschätzung von Hindernissen, die dazu führen können, dass eine gewählte Strategie weniger erfolgreich ist als erwartet oder gar nicht erfolgreich ist.[595] Während die Literatur zum strategischen Management die strategische Analyse zur Identifizierung von aussichtsreichen Investitionen oder Geschäftschancen verwendet, sieht der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer die Gefährdungen des Geschäftserfolges eines Unternehmens als eine Quelle für das Prüfungsrisiko an. Somit hat der Abschlussprüfer sein Ver-

---

589 Leasing bezeichnet ein Rechtsgeschäft, welches die mittel- bis langfristige Überlassung von Gegenständen zur Nutzung gegen Bezahlung beinhaltet. Der überlassene Gegenstand wird dabei nicht durch den Leasingnehmer erworben, sondern das rechtliche und wirtschaftliche Eigentum verbleibt beim Leasinggeber (vgl. Guserl/Pernsteiner (2015), S. 72).

590 Bei Sale-and-Lease-back-Transaktionen wird durch ein Unternehmen ein Gegenstand an eine Leasinggesellschaft verkauft. Der verkaufte Gegenstand wird durch das abgebende Unternehmen aber sofort wieder von der Leasinggesellschaft geleast (Guserl/Pernsteiner (2015), S. 74).

591 Bei Asset-Back-Securities werden z.B. Forderungen in einen Pool eingebracht und als Wertpapiere verbrieft (vgl. Guserl/Pernsteiner (2015), S. 78).

592 Vgl. Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 260.

593 Vgl. Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 260.

594 Vgl. Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 260.

595 Vgl. Knechel/Salterio/Kotchetova-Kozloski (2010), S. 316.

ständnis für das wirtschaftliche Umfeld seines Mandanten sowie dessen Strategien mit der Untersuchung des Prüfungsrisikos zu verbinden.[596] Für die Durchführung der Analyse der Unternehmensstrategie bieten sich verschiedene betriebswirtschaftliche Verfahren an, wobei das Unternehmen sowie der Abschlussprüfer grundsätzlich an kein bestimmtes Verfahren gebunden sind.[597] Die Art der Methoden bzw. Ansätze zur Analyse der Unternehmensstrategie sind in den Prüfungsgesellschaften unterschiedlich ausgeprägt, wobei der generelle Gedanke in einer Verbindung des Verständnisses des Prüfers für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens und strategischen Plänen mit den Prüfungsrisiken liegt.[598] Kotchetova (2003) konnte im Rahmen ihrer Studie herausarbeiten, dass sich die Strategieanalyse des Abschlussprüfers positiv auf die Verknüpfung der Unternehmensstrategie im Kontext seiner Branche auf die damit verbundenen Risiken in der zu prüfenden Rechnungslegung auswirkt.[599] Im Folgenden werden die im Schrifttum anzutreffenden Instrumente zur Analyse der Unternehmensstrategie, die im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung im Schrifttum anzutreffen sind, vorgestellt. Darüber hinaus werden weitere Instrumente dargelegt und auf deren Eignung im Rahmen einer Abschlussprüfung mit Ausrichtung auf die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens kritisch gewürdigt.

3.5.2.1.1 SWOT-Analyse

Zum Einstieg bzw. als Vorbereitung für die Entwicklung und Formulierung der Unternehmensstrategie kann eine SWOT[600]-Analyse durch das zu prüfende Unternehmen durchgeführt werden, um seine Stärken und Schwächen sowie Chancen und Risiken zu ermitteln.[601] Der Grundgedanke der SWOT-Analyse basiert auf der Vorstellung, dass eine gute Strategie für eine Sicherung eines ausgewogenen Verhältnisses zwischen der externen Situation, also den Chancen sowie Risiken und den internen Merkmalen und Eigenschaften, d.h. die Stärken und Schwächen des untersuchten Unternehmens, beitragen.[602] Die SWOT-Analyse stellt die Zusammenfassung der wichtigsten internen und externen Faktoren dar, welche die Zukunft des

---

596 Vgl. Knechel/Salterio/Kotchetova-Kozloski (2009), S. 316.

597 Vgl. Wiedmann (1999), S. 97

598 Vgl. Knechel/Salterio/Kotchetova (2008), S. 1.

599 Vgl. Kotchetova (2003), S. 32.

600 SWOT ist ein Akronym für Strenghts, Weaknesses, Opportunites, Threats (vgl. Hill/Westbrook (1997), S. 46)

601 Vgl. Bernroider (2002), S. 564.

602 Vgl. Hill/Westbrook (1997), S. 47 und Barney (1995), S. 49.

Unternehmens beeinflussen.[603] Die damit angestrebte Gesamtbeurteilung der Unternehmung hinsichtlich dessen Position im Markt und Wettbewerb erfordert zudem eine Berücksichtigung der Nachfrage- und Konkurrenzsituation.

Ein Vorteil der SWOT-Analyse liegt in der einfachen und logischen Verbindung zwischen der Umwelt- und Unternehmensanalyse und in der Abhängigkeit der Strategiealternativen von diesen Verbindungen.[604] Nachteilig wirkt sich der Umstand aus, dass die SWOT-Analyse denkbare kritische Kombinationen vernachlässigt, wie etwa, dass eine Stärke bspw. zum Abbau einer Schwäche dienen kann. Daneben kann sie keine gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen den Strategieoptionen berücksichtigen.[605] Die SWOT-Analyse kann durch ihre systematische und übersichtliche Erfassung von Stärken, Schwächen, Chancen und Risiken zur Analyse der Unternehmensstrategie im Rahmen einer Prüfung mit Ausrichtung an den Geschäftsrisiken eines Mandanten beitragen,[606] soweit diese durch das zu prüfende Unternehmen durchgeführt und dem Prüfer zur Verfügung gestellt und durch ihn geprüft wurde.

3.5.2.1.2 Portfolio-Techniken

Die Portfolio-Analyse kann zur Darstellung von Unternehmensstrategien verwendet werden. Die Grundlage der Portfolio-Analyse ist die auf Kapitalanlageentscheidungen ausgelegte Portfolio-Selection-Theory von Markowitz.[607] Die Kernaussage dieser Theorie ist, dass bei sich verändernden Umweltbedingungen durch gezielte Investitionen eine optimale Mischung aus Kapitalanlagen, ein sog. optimales Portefeuille, zusammengestellt werden kann. Optimal bedeutet in diesem Zusammenhang, dass für einen geforderten Ertrag das Risiko minimiert bzw. für eine bestimmte Risikobereitschaft die Gewinnerwartung maximiert wird. Ausgehend von dieser Theorie soll für ein Unternehmen ein optimales Produkt-Portfolio zusammengestellt werden. Für die Zusammenstellung dieses Produkt-Portfolios sollte das Produktlebenszyklusmodell herangezogen werden. Dieses Modell besagt, dass der Lebenszyklus eines Produktes verschiedene Phasen durchläuft.[608] Der Produktlebenszyklus ist typischerweise in fünf[609] Phasen gegliedert, welche den Verlauf der Umsatzentwicklung eines Produktes darstellen.

---

[603] Vgl. Yüksel/Dagdeviren (2007), S. 3365.
[604] Vgl. Lombriser/Abplanalp (2005), S. 199.
[605] Vgl. Lombriser/Abplanalp (2005), S. 199.
[606] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 775.
[607] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 186.
[608] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 941 f.
[609] In der Literatur sind auch Beschreibungen mit vier Phasen anzutreffen. Vgl. bspw. Zäpfel (2000), S. 97.

Die erste Phase stellt die Einführungsphase dar. Während dieser Phase sind die erzielbaren Umsätze eines Produktes niedrig und es liegt ein hoher Kapitalbedarf vor, wodurch der Gewinn und die Rentabilität gleichermaßen negativ sind. Die anschließende Wachstumsphase ist durch überverhältnismäßig ansteigende Umsätze sowie eine schwache Rentabilität geprägt, da weiterhin ein hoher Investitionsbedarf besteht. In der Reifephase wird das maximale Umsatzwachstum erreicht, der Kapitalbedarf verringert sich und die Rentabilität ist positiv.[610] In der anschließenden Sättigungsphase verharrt der Umsatz regelmäßig auf einem gleichbleibenden Niveau. Das Ende der Sättigungsphase ist erreicht, sobald sich der Umsatz dauerhaft verringert.[611] In der letzten Phase des Produktlebenszyklus, der Degenerationsphase, sind die Umsätze rückläufig, der Kapitalbedarf vergleichsweise niedrig und die Rentabilität verringert sich.[612]

Das Modell des Produktlebenszyklus kann im Rahmen der Abschlussprüfung für die grobe Einschätzung in Bezug auf das Wachstum und die erwarteten Absatzchancen eines Produktes sowie einer Produktgruppe herangezogen werden. Als kritisch ist die Tatsache anzusehen, dass es sich bei dem Produktlebenszyklus nicht um ein Naturgesetz handelt. Die Dauer der einzelnen Phasen kann erst ex-post ermittelt werden.[613] So können bspw. einzelne Phasen durch Marketingmaßnahmen verlängert werden. Marktzyklen variieren zudem je nach Branche, Produktgruppe oder Produktmarke.[614] Zudem ist zu kritisieren, dass dieses Modell nicht aus einer geschlossenen Theorie abgeleitet wurde, sondern empirische Beobachtungen in allgemeiner Weise wiedergibt und es somit als deskriptives Modell einzustufen ist.[615] Trotz der angeführten Kritikpunkte kann das Produktlebenszyklusmodell Erklärungsansätze für auffällig negative Ergebnisse einzelner Geschäftsbereiche innerhalb der Einführungsphase oder außerordentlich positive Ergebnisse im Rahmen der Reifephase bieten. Potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos können in vielfältiger Art und Weise aus diesen Entwicklungsszenarien resultieren, da Produkte in ihrer Einführungsphase mit dem inhärenten Risiko behaftet sind, dass dem Produkt ein Wachstum in dem Entwicklungspfad des Produktlebenszyklus versagt bleibt.[616] Bezüglich der Einschätzung der Ertragslage muss sich der Prüfer bewusst sein, dass

---

[610] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 941 f.
[611] Vgl. Kilger (1986), S. 125.
[612] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 941 f.
[613] Vgl. Scheuch (1993), S. 457.
[614] Vgl. Kohl (2001), S. 156.
[615] Vgl. Kilger (1986), S. 127.
[616] Vgl. Mielke (2007), S. 123.

sich der Produktlebenszyklus aufgrund eines verstärkten Wettbewerbs, gestiegener Kundenanforderungen und des technischen Fortschritts in der Praxis stetig verkürzt hat. Folglich verbleibt den Unternehmen immer weniger Zeit, ihre Produkte mit Gewinn am Markt zu verkaufen.[617] So kann sich bspw. die Verzögerung der Einführung eines Produktes durch Verzögerungen bei der Herstellung als wesentliches Geschäftsrisiko erweisen, wenn das Unternehmen dadurch seine Kosten nicht mehr decken bzw. geringere Erträge als erwartet erwirtschaften kann oder gar Vertragsstrafen begleichen bzw. Auftragsverluste hinnehmen muss. Ein wesentliches Geschäftsrisiko für das zu prüfende Unternehmen kann darin bestehen, dass es lediglich oder zunehmend über nicht gewinnbringende bzw. auslaufende Produkte verfügt, weil es nicht rechtzeitig in neue sowie Erfolg versprechende Produkte investiert hat. Somit ist das Ziel der Produkt-Portfolio-Analyse einerseits, die vorhandenen oder potentiellen Ressourcen in Produkte zu investieren, deren Marktchancen vielversprechend sind und bei denen die Unternehmung ihre Stärken ausnutzen kann. Andererseits muss das Unternehmen seine Ressourcen von Produkten abziehen, die keinen Gewinn oder Vorteile mehr bieten können.[618] Für eine zukunftsorientierte Entwicklung sind die Unternehmen darauf angewiesen, möglichst zutreffende Prognosen über die Absatzmöglichkeiten, Umsatz- sowie Marktpotentiale zu erarbeiten. Des Weiteren kann die Einführung eines neuen Produktes als Erster in einem Markt zu Vorteilen gegenüber den Wettbewerbern führen. Insbesondere hoher Wettbewerbsdruck stellt Unternehmen mehr und mehr vor die Herausforderung, neue und innovative Produkte zu entwickeln und marktreif auszugestalten. Dabei sieht sich das zu prüfende einem erheblichen Geschäftsrisiko gegenüber, wenn es seine neuen Produkte erst zu einem verspäteten Markteinführungstermin oder erst nach seinen Wettbewerbern anbieten kann.[619]

3.5.2.2 Wirtschaftliche Lage des Unternehmens und Unternehmensfortführung

Zur Sicherstellung eines auf Dauer angelegten wirtschaftlichen Überlebens muss eine Unternehmung langfristig und nachhaltig Gewinne erwirtschaften, die die Kapitalkosten übersteigen.[620] Um ein Verständnis darüber zu erlangen, inwieweit ein Unternehmen dazu in der Lage ist, ist die Analyse der finanziellen bzw. wirtschaftlichen Lage des Unternehmens vonnöten. Die Zielsetzung dieser Analyse liegt in der ganzheitlichen Betrachtung der finanziellen Lage des Unternehmens, um zum einen potentielle Rückwirkungen auf die Unternehmensstrategie

---

[617] Vgl. Arndt (2008), S. 22 f. und Prußog (1999), S. 4.
[618] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 941 f.
[619] Vgl. Herold/Polzin (2011), S. 3.
[620] Vgl. Hansmann (1999), S. 34 und Goos/Hagenhoff (2003), S. 7.

einschätzen zu können sowie zum anderen, wie sich die finanzielle Lage des Unternehmens bei einem Festhalten an der gewählten Unternehmensstrategie voraussichtlich entwickeln wird. Folglich gibt die finanzielle Analyse Aufschluss über die Finanzkraft des Unternehmens. Sie dient ebenfalls zur Identifizierung von potentiellen Finanzproblemen.[621] Den Ausgangspunkt für die Einschätzung der finanziellen Situation eines zu prüfenden Unternehmens bildet dessen Unternehmenswert sowie seine Veränderung im Zeitablauf, welche Hinweise auf vorhandene Stärken und Schwächen des Unternehmens geben können. Für eine Detailanalyse der Stärken und Schwächen bietet sich eine differenzierte Unternehmenswertanalyse an. Dabei sollten zum einen eine Untersuchung der wesentlichen Wertkomponenten und Werttreiber sowie zum anderen eine Analyse des Beitrags der einzelnen Geschäftsfelder zum Unternehmenswert bzw. Shareholder Value vorgenommen werden.[622]

Die Unternehmensanalyse ist unmittelbar mit der Überlegung verknüpft, dass die Unternehmensleitung bei der Formulierung der strategischen Ziele den Interessen seiner Eigentümer oberste Priorität einräumt, die das Unternehmen als Einkommensquelle ansehen. Somit stellt das primäre Ziel der Unternehmensführung ein systematisches Wertsteigerungsmanagement dar, um der Forderung der Geldgeber nach einer angemessenen Verzinsung des eingesetzten Kapitals nachzukommen.[623]

Der Wert eines Unternehmens kann mit Hilfe von verschiedenen Varianten der Discounted Cashflow (DCF)-Methode, die auf dem Barwertkonzept basieren, ermittelt werden.[624] Dabei werden die zukünftigen, aus der normalen sowie außerordentlichen Geschäftstätigkeit realisierbaren Einzahlungsüberschüsse, die Cashflow, auf den Bewertungszeitpunkt diskontiert. Die DCF-Methoden werden für die Bestimmung des fundamentalen Unternehmenswerts aus Investorensicht eingesetzt sowie für die Aufschlüsselung auf verschiedene Geschäftsbereiche.[625] Um die Wertsteigerung aus Sicht der Investoren ermitteln zu können, ist die Analyse des Unternehmenswerts zu unterschiedlichen Zeitpunkten erforderlich, um mittels Differenzenbildung von zwei Bewertungszeitpunkten die Wertsteigerung oder -vernichtung zu berechnen, um damit eine Aussage über den unternehmerischen Erfolg treffen zu können.[626]

---

[621] Vgl. Hungenberg (2008), S. 439.
[622] Vgl. Hungenberg (2008), S. 439 f.
[623] Vgl. Steiner/Bruns (2002), S. 239 f. sowie Hungenberg (2008), S. 440.
[624] Vgl. Steiner/Bruns (2002), S. 245.
[625] Vgl. Steiner/Bruns (2002), S. 245.
[626] Vgl. Hungenberg (2008), S. 441.

Dennoch ist die Berechnung der Wertsteigerung mit DCF Verfahren nicht unproblematisch, da einige Annahmen über die zukünftige Entwicklung des Cash Flow getroffen werden müssen.[627] Dazu zählen z. B. Risikoadjustierungen, um der Unsicherheit von zukünftigen Ein- oder Auszahlungsüberschüssen Rechnung zu tragen,[628] Annahmen über die Länge des Planungszeitraums sowie des verwendeten Diskontierungssatzes.[629]

Für die Bestimmung des Weitbeitrages können auch die wertorientierten Konzepte des Economic Value Added (EVA) und des Cash Value Added (CVA) herangezogen werden.[630] Sowohl der EVA als auch der CVA messen bezogen auf eine Periode den Wertbeitrag einer Unternehmung bzw. eines Unternehmensteils.[631] Bei dem EVA handelt es sich im Wesentlichen um ein Residualgewinnkonzept.[632] Die Berechnung des EVA kann durch die Net Operating Profit after Taxes (NOPAT),[633] den Capital Employed (CE) und den Return on Capital Employed (ROCE) in Form eines Quotienten aus dem NOPAT sowie CE erfolgen.[634] Daneben werden die gewichteten Kapitalkosten, Weighted Average Cost of Capital (WACC), in Form eines Prozentsatzes oder eines absoluten Betrages der Kapitalkosten benötigt. Die Differenz von Kapitalrendite (ROCE) und Kapitalkostensatz (WACC) bzw. dem Gewinn (NOPAT) sowie den absoluten Kapitalkosten (CE * WACC) stellt den Werteffekt dar, d.h. die Wertschaffung bzw. Wertvernichtung in einer Periode, prozentual oder absolut, dar.[635] Voraussetzung für die Schaffung eines positiven EVA ist somit, dass die Kapitalrendite (ROCE) höher ausfällt als der Gesamtkapitalkostensatz.[636]

---

627 Vgl. Hungenberg (2008), S. 441.

628 Vgl. Kruschwitz (2001), S. 2409.

629 Vgl. Kesten (2007), S. 88.

630 Vgl. Lachnit (2004), S. 233.

631 Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2553.

632 Vgl. Wurl/Kuhnert/Hebeler (2001), S. 1363. Bei den Residualgewinnkonzepten wird unterstellt, dass sowohl die Eigen- als auch die Fremdkapitalgeber eine Verzinsung für ihr eingesetztes Kapital einfordern. Bei der Verzinsung des Eigenkapitals handelt es sich Opportunitätskosten der Eigenkapitalgeber. Sollte das Unternehmen diese Opportunitätskosten seiner Eigenkapitalgeber nicht erwirtschaften, dann vernichtet es Wert, da die Investition in ein Unternehmen mit ähnlicher Risikostruktur, welches die Opportunitätskosten erwirtschaftet, als die wirtschaftlich sinnvollere anzusehen ist (vgl. Gundel (2012), S. 16).

633 Der NOPAT ist die Differenz aus finanzwirksamen betrieblichen Erträgen und Aufwendungen. Er stellt das Betriebsergebnis vor Steuern sowie nach Zinsen dar (vgl. Lelke (2005), S. 42).

634 Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2553. Zu alternativen Berechnungsweisen siehe bspw. Huang/Wang (2008), S. 724, Kröger (2005), S. 16, Lelke (2005), S. 42 oder Irala (2005), S. 4.

635 Die Berechnung nach der Capital-Charge-Formel lautet wie folgt: EVA = NOPAT - (CE • WACC), nach der Spread-Formel: EVA = (ROCE - WACC) * CE (vgl. Hostettler (2000), S. 53 f. und Küting/Eidel (1999), S. 834).

636 Vgl. Hostettler (2000), S. 54 und Lachnit/Müller (2002), S. 2553.

Der CVA wird im Gegensatz zum EVA nicht auf Grundlage einer Gewinngröße, sondern auf Basis einer Zahlungsgröße ermittelt.[637] Zur Berechnung des CVA sind der Brutto-Cashflow (BCF), die Bruttoinvestitionsbasis (BIB), die WACC und der Cashflow Return on Investment (CFROI) als Quotient aus BCF sowie BIB erforderlich.[638] Der Wertbetrag einer Periode kann entweder mit der Formel (CFROI - WACC) * BIB[639] oder alternativ durch [BCF - Kapitalkosten (BIB * WACC)] berechnet werden. Der Divisor des ROCE, das CE, stellt das betriebsnotwendige Nettokapital dar, dessen Wert ausgehend von den Buchwerten der Bilanz unter Beachtung bestimmter Anpassungsmaßnahmen, sog. Konversions bzw. Adjustments, ermittelt wird.[640] Diese Anpassungen sollen die Vermögensgegenstände bzw. die Kapitalbasis für die Berechnung der Rendite an reale ökonomische Sachverhalte anpassen.[641] Bei diesen Anpassungsmaßnahmen werden bspw. die Aktiva um nicht betriebsnotwendige Vermögensgegenstände, wie bspw. das Finanzumlaufvermögen, bereinigt. Daneben werden nicht aktivierte Miet- und Leasingobjekte nach ihrer wirtschaftlichen und nicht nach ihrer rechtlichen Zugehörigkeit mit ihrem jeweiligen Barwert berücksichtigt. Das Eigenkapital wird auch einer Anpassung unterzogen, wie z.B. durch die Berücksichtigung von eigenkapitalähnlichen Positionen, wie z. B. stille Reserven bei Vorräten und Aufwendungen mit Investitionscharakter, zu denen möglicherweise Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zu zählen sind.[642] Zur Ermittlung der BIB werden die tatsächlich investierten Vermögens- bzw. Kapitalbeträge herangezogen. Den Ausgangspunkt dabei bildet die Bilanzsumme, die einigen Korrekturen unterzogen wird, wie bspw. die Berücksichtigung von mit Marktpreisen bewerteten stillen Reserven. In diesem Zusammenhang gilt es aber zu betonen, dass es im Schrifttum und in der Praxis kein einheitliches Rechenschema für die Ermittlung der BIB gibt, sondern verschiedene Berechnungsweisen,[643] die im Ergebnis voneinander abweichen können. Der ROCE wird aus dem Quotienten von NOPAT und CE errechnet. Prinzipiell handelt es sich dabei um eine Erfolgsgröße,[644] welche die Ertragskraft des investierten Kapitals veranschaulicht.[645] Für des-

---

[637] Vgl. Lachnit (2004), S. 234.
[638] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2553.
[639] Vgl. Coenenberg (2003), S. 1059.
[640] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2554.
[641] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2554 und Küting/Eidel (1999), S. 838.
[642] Vgl. Lelke (2005), S. 42.
[643] Vgl. Crasselt/Pellens/Schremper (2000), S. 205, Coenenberg (2003), S. 1058 und Lachnit/Müller (2002), S. 2554.
[644] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2554
[645] Vgl. Quick/Kayadelen/Flashaar-Bloedorn (2008), S. 158.

sen Berechnung werden ausgehend vom Betriebsergebnis gemäß Erfolgsrechnung diverse Korrekturen vorgenommen, um bspw. nicht betrieblich bedingte Bestandteile herauszurechnen oder um die periodische Wirkung von Korrekturen bei der Berechnung des investierten Vermögens im Ergebnis zu erfassen. Dieser Operating Profit before Taxes (OPBT) wird um den Operating Profit reduziert, womit der NOPAT verbleibt, der bei der Bestimmung des ROCE als dessen Zähler verwendet wird. Der BCF stellt den Dividenden des CFROI dar. Die Berechnung des BCF erfolgt durch das Addieren der Posten Ergebnis nach Steuern, Abschreibungen und Fremdkapitalzinsen. Für die Bestimmung des investierten Werts hat sich in der Praxis kein Verfahren als optimale Methode durchgesetzt, wodurch es für die Berechnung des Operating Profit sowie des BCF unterschiedliche Herangehensweisen gibt.[646] Für eine Beurteilung der Wertwirkung ist der Vergleich der Investivrendite in Form des ROCE und des CFROI mit dem Kapitalkostensatz erforderlich, der die Mindestrendite darstellt. Die Ermittlung der Mindestrendite erfolgt über das WACC-Modell. Der WACC steht dabei für den Zinssatz, den die Eigen- und Fremdkapitalgeber mit einer Alternativinvestition mit einer vergleichbaren Laufzeit sowie Risiko realisieren könnten. Ein positiver Wertbeitrag liegt vor, wenn der ROCE bzw. der CFROI die gewichteten Kapitalkosten übertreffen. Der Wertbeitrag, d.h. EVA und CVA, kann als Renditespread aus ROCE bzw. CFROI und WACC dargestellt werden. So kann die Wertwirkungsspanne dargestellt werden, aber nicht der absolute Wertbeitrag, der zudem abhängig vom Umfang der Investitionen ist. Folglich ist ebenso der absolute Wertbeitrag zu bestimmen, um die Wertwirkung sichtbar zu machen. Der absolute Wertbeitrag berechnet sich entweder durch die Multiplikation des CE oder der BIB mit dem Renditespread oder durch die Differenz aus NOPAT oder BCF und den absoluten Kapitalkosten.[647]

Die Prüfung wertorientierter Steuerungskennzahlen setzt voraus, dass sich der Prüfer mit den Grundproblemen einer wertorientierten Performancemessung auseinandergesetzt hat.[648] Ein Problem stellt z.B. die Berechnung der gewichteten Kapitalkosten eines Unternehmens dar. Diese sind ein zentraler Baustein für die wertorientierte Performancemessung. Einen positiven Wertbeitrag erwirtschaftet das Unternehmen erst, wenn es seine Kapitalkosten verdient hat.

---

[646] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2554. Bspw. kann der BCF auch ausgehend vom Jahresüberschuss nach Steuern zuzüglich Abschreibungen, Zins- und Mietaufwendungen, Lagerreserveanpassungen sowie einem Inflationsgewinn bzw. -verlust auf die Nettoliquiditätspositionen, d. h. den Saldo bzw. die Differenz aus monetärer Aktiva und nicht zinstragenden Verbindlichkeiten, berechnet werden (vgl. Hostettler (2000), S. 68).

[647] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2554.

[648] Vgl. Hayn/Matena (2005), S. 441.

Insofern kommt der Überprüfung der Berechnung und der Überprüfung der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit der WACC-Festlegung eine große Bedeutung zu.[649] Problematisch dabei ist die eindeutige Trennung von Eigen- und Fremdkapital, welche die Tatsache vernachlässigt, dass es Mischformen von Eigen- und Fremdkapital gibt, wie etwa Mezzanine Kapital[650] oder Übergangsformen wie Wandelanleihen[651]. Daneben ist die Annahme eines langfristig konstanten Verhältnisses zwischen Eigen- und Fremdkapital als realitätsfern zu bewerten.[652] Auch sieht sich der Abschlussprüfer bspw. dem Problem gegenüber, dass die Buchwerte aus der Bilanz das investierte Vermögen bzw. Kapital nicht hinreichend wiedergeben. Dies macht einige Korrekturen im Rahmen der Berechnung des CE bzw. der BIB erforderlich, wie bspw. die Umbewertung auf Marktzeitwerte zur Aufdeckung von stillen Reserven oder Lasten, die Berücksichtigung von in der Bilanz nicht aktiviertem Vermögen, wie z.B. Leasingvermögen, oder die Herausrechnung von nicht betriebsnotwendigen Vermögensteilen, d.h. wie bspw. das Finanzvermögen. Darüber hinaus kann das investierte Vermögen anhand diverser Verfahren berechnet werden, die zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. [653]

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die skizzierten Anpassungen bzw. Korrekturen seitens des Abschlussprüfers nicht nur methodisch, sondern auch inhaltlich kritisch hinterfragt werden sollten. Des Weiteren sollten auch die getroffenen Annahmen und Schätzungen, die in die Berechnung der wertorientierten Kennzahlen eingeflossen sind, durch den Abschlussprüfer kritisch geprüft und auf ihre Praxistauglichkeit untersucht werden.

Wie etabliert wertorientierte Steuerungskonzepte in der unternehmerischen Praxis sind, verdeutlicht die Studie von Quick/Kayadelen/Flashaar-Bloedorn (2008). Sie zeigt auf, dass 82% der Eurostoxx-50-Unternehmen in ihren Geschäftsberichten diejenigen Kennzahlen veröffentlichen die die Unternehmen intern zur wertorientierten Steuerung verwenden.[654] Aufgrund dieser Tatsache, dass die Wertentwicklungsinformationen im Rahmen der Kapitalmarktinformation erheblich an Bedeutung zugenommen haben, wirkt sich dieser Umstand auch auf die

---

[649] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2554.

[650] Mezzanine Kapital ist eine Mischform einer Finanzierung, die sich aus Teilen einer Eigen- und Fremdkapitalfinanzierung zusammensetzt (vgl. Müller-Känel (2009), S. 3).

[651] Eine Wandelanleihe ist eine Schuldverschreibung, die ein Wandlungsrecht in Aktien nach festgelegten Tauschkonditionen beinhaltet. Sollte die Anleihe am Laufzeitende nicht gewandelt werden, so muss das ausgebende Unternehmen eine Tilgung leisten, was einen Kapitalabfluss bedeutet. Bei einer Wandlung wird die Anleihe in Aktien getauscht, womit es zu einem Kapitalverbleib und einer Umwandlung von Fremd- zu Eigenkapital kommt (vgl. Zantow/Dinauer (2011), S. 252).

[652] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2555.

[653] Vgl. Lachnit/Müller (2002), S. 2556.

[654] Vgl. Quick/Kayadelen/Flashaar-Bloedorn (2008), S. 161.

Arbeit des Abschlussprüfers aus.[655] Auch gilt es zu erwähnen, dass der deutsche Corporate Governance Kodex (DCGK) den Vorstand eines Unternehmens explizit dazu verpflichtet, das Unternehmen mit dem Ziel einer nachhaltigen Wertschöpfung im Interesse seiner Stakeholder zu führen.[656] In diesem Zusammenhang gilt es jedoch zu erklären, welche Prüfungsdienstleistungen der Prüfer erbringen muss oder kann. Falls die Angabe der jeweiligen Kennzahl im Lagebericht erfolgt, so liegt nach DRS 20 eine Verpflichtung für das Unternehmen vor, die für die Unternehmenssteuerung eingesetzte Kennzahl darzustellen und zu erläutern,[657] womit die Kennzahl einer Prüfungspflicht unterliegt.[658] Für den Fall, dass die verwendete Kennzahl außerhalb des Lageberichts, aber innerhalb des Geschäftsberichts erwähnt wird, so hat der Abschlussprüfer durch kritisches Lesen zu klären, ob wesentliche Widersprüche zwischen den durch die wertorientierte Kennzahl vermittelten Informationen und den geprüften Abschlussdaten vorliegen.[659] Unabhängig von den zuvor skizzierten Anforderungen ist auch eine freiwillige Prüfung der wertorientierten Kennzahlen z.B. i.S.d. ISAE 3000 denkbar. Eine freiwillige Prüfung kann unterschiedlich ausgestaltet werden. So kann der Prüfer bspw. damit beauftragt sein, das variable Vergütungssystem, welches auf einer wertorientierten Kennzahl basiert, zu prüfen.[660]

Neben den wertorientierten Steuerungskennzahlen bietet die Bilanz- bzw. Jahresabschlussanalyse einige Werkzeuge zur Analyse der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens. Die Jahresabschluss- bzw. Bilanzanalyse bietet einerseits die Möglichkeit, Bestandsgrößen der Bilanz sowie Strömungsgrößen der Gewinn- und Verlustrechnung und andererseits die Unternehmensangaben im Anhang und im Lagebericht zu analysieren. Für die Analyse wählt ein Analysierender nach seinem Ermessen verschiedene Kennzahlen aus diversen Informationsbereichen aus, d.h. er entscheidet sich ausgehend von seiner persönlichen Erfahrung für diejenigen Kennzahlen, die die wirtschaftliche Lage des zu analysierenden Unternehmens seiner Ansicht nach zutreffend beurteilen und dazu geeignet sind, die Einzelaussagen der Kennzahlen zu einem Gesamturteil zu verdichten.[661] Die Kennzahlen sind gewöhnlich Quotienten, die das

---

[655] Vgl. Hayn/Matea (2005), S. 429.

[656] Vgl. DCGK (2017), Rn. 4.1.1.

[657] Vgl. DRS 20 (2012), Tz. 101 ff.

[658] Vgl. IDW PS 350 (2009), Tz. 11.

[659] Vgl. IDW PS 202 (2010), Tz. 7.

[660] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 726.

[661] Vgl. Baetge/Melcher/Thun (2008), S. 306 ff. Ausgehend von Kennzahlen können Kennzahlensysteme gebildet werden, die einerseits aus einer Spitzenkennzahl, die das oberste unternehmerische Ziel darstellen soll, mittels der Aufspaltung der Spitzenkennzahl in ihre Bestandteile gebildet werden oder andererseits auf Basis

Verhältnis von zwei Werten zueinander darstellen.[662] Der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens kommt eine große Bedeutung zu. Sie umfasst die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.[663]

Die Analyse der Vermögenslage eines zu prüfenden Unternehmens sollte durch den Abschlussprüfer unter zwei Gesichtspunkten vorgenommen werden. Einerseits sollte er die Erfolgserzielung analysieren, da die Art und der Umfang der vorhandenen Vermögensgegenstände als Bestandteil der leistungswirtschaftlichen Kapazität eines Unternehmens die Grundlage für die Fähigkeit darstellen, einen fortwährenden Erfolg zu erwirtschaften. Andererseits sollte er untersuchen, welcher mögliche Erlös bei einer Liquidation aller Vermögensgegenstände des Unternehmens erzielt werden kann.[664]

Im Rahmen der Analyse der Vermögenslage wird die Aktivseite einer Bilanz untersucht.[665] Die Analyse der Vermögenslage umfasst eine Analyse der Vermögensstruktur sowie deren Veränderung im Zeitablauf.[666] Die Analyse des Verhältnisses von Anlage- und Umlaufvermögen erfolgt mittels Vermögens-Intensitätskennzahlen,[667] Umsatzrelationen, Umschlagskoeffizienten und Kennzahlen zur Untersuchung der Investitions- und Abschreibungspolitik.[668]

Die Umsatzrelationen dienen der Analyse, inwieweit die Veränderung von Vermögenspositionen ursächlich für eine steigende oder rückläufige Geschäftstätigkeit ist.[669] Dazu können z.B. die Kennzahlen Vorratsintensität oder die Forschungs- und Entwicklungsintensität ermittelt werden.[670] Die Vorratsintensität, die aus dem Quotienten aus den Vorräten und dem Umsatz gebildet wird, gibt Auskunft über die durchschnittliche Bindung der Vorräte innerhalb eines Jahres. Die Angemessenheit dieses Verhältnisses zwischen den Vorräten und dem Umsatz kann durch den Vergleich mit anderen Gesellschaften der gleichen Branche beurteilt

---

von mathematisch-statistischen Verfahren auf der Grundlage von empirischen Daten berechnet werden (vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 575 f.).

662 Vgl. Dolezalek (1973), S. 24.

663 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 1.

664 Vgl. Quick (1996), S. 236 f.

665 Vgl. Eiselt/Müller (2011), S. 108.

666 Vgl. Wolz (1996), S. 103.

667 Intensitätskennzahlen zur Vermögensstruktur bezeichnen das Verhältnis des Anlagevermögens bzw. Umlaufvermögens zum Gesamtvermögen (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 194).

668 Vgl. Coenenberg (2003), S. 948 ff.

669 Vgl. Coenenberg (2003), S. 950.

670 Vgl. Hofmann (1971), S. 230 und Eiselt/Müller (2011), S. 91.

werden.[671] Die Forschungs- und Entwicklungsintensität ist der Quotient aus Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie dem Umsatz. Dabei sollten in den Dividenden die aufwandswirksamen Forschungs- und Entwicklungskosten sowie die aktivierten Entwicklungskosten einfließen. Die Forschungs- und Entwicklungsintensität erlaubt Rückschlüsse auf das Forschungsverhalten des zu prüfenden Unternehmens.[672] Der ermittelte Wert sollte zur besseren Interpretation mit den ermittelten Werten aus der Vergangenheit verglichen werden, um Aufschluss über die Änderung im Zeitablauf zu erhalten. Idealerweise sollten auch Vergleiche mit Wettbewerbern des Unternehmens vorgenommen werden.

Die Umschlagskoeffizienten veranschaulichen, wie oft ein Vermögensgegenstand innerhalb der betrachteten Periode umgeschlagen wurde. Der reziproke Wert der Kennzahlen gibt die Anzahl an Tagen wieder, welche für einen einmaligen Umschlag erforderlich sind.[673] Als Umschlagskoeffizienten können bspw. die Umschlagsgeschwindigkeit des Anlagevermögens, das Kundenziel oder der Lagerumschlag berechnet werden. Die Umschlagsgeschwindigkeit des Anlagevermögens wird aus dem Verhältnis von Umsatz und Anlagevermögen berechnet, wobei nicht die Bilanzposten, sondern die durchschnittlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagevermögens heranzuziehen sind. Ein zunehmender Umsatz bei einem gleichbleibenden Anlagevermögen spricht für eine höhere Auslastung des Anlagevermögens.[674] Das Kundenziel wird aus dem Quotienten des durchschnittlichen Bestands an Warenforderungen * 365 (Tage) und den Umsatzerlösen ermittelt. Für die Beurteilung der finanziellen Stabilität kommt dieser in Tagen ausgedrückten Kennzahl eine wichtige Bedeutung zu, da sie Auskunft darüber gibt, wie lange es durchschnittlich dauert, bis die Kunden ihre Rechnungen begleichen.[675] Solange die Kunden ihre Rechnungen nicht bezahlen, ist das Unternehmen gezwungen, die ausstehenden Beträge selbst zu finanzieren. Dies birgt das Risiko, dass eine Finanzierungslücke entsteht, wenn das Unternehmen seine Verbindlichkeiten schnell begleicht, jedoch seine Forderungen nur langsam beglichen werden. Ein langes Kundenziel gilt als Indikator für ein mangelhaftes Mahnwesen und eine schlechte Zahlungsmoral der Debitoren. Im Zeitvergleich sollte der Abschlussprüfer saisonale und konjunkturelle Einflüsse sowie die Erschließung neuer Märkte und Abnehmer im Rahmen seiner Beurteilung des Kunden-

---

[671] Vgl. Hofmann (1971), S. 230.
[672] Vgl. Eiselt/Müller (2011), S. 91 f.
[673] Vgl. Coenenberg (2003), S. 951 und Eiselt/Müller (2011), S. 110.
[674] Vgl. Mayer (1950), S. 50.
[675] Vgl. Coenenberg (2003), S. 953.

ziels berücksichtigen.[676] Des Weiteren kann eine Verschlechterung des Kundenziels auf wirtschaftliche Probleme der Kunden hindeuten. Der Grund für die Verschlechterung des Kundenziels kann aber auch das Ergebnis von eigenen Qualitätsproblemen sein, welche eine verzögerte Abnahme und einen abnehmenden Zahlungswillen der Kunden nach sich ziehen können.[677] Der Lagerumschlag ist das Verhältnis zwischen dem Umsatz sowie dem durchschnittlichen Bestand an Vorräten. Ein ansteigender Umschlag der Vorräte kann auf eine Verbesserung der Lagerhaltung hindeuten. Ursächlich dafür können aber auch Sonderabschreibungen auf das Vorratsvermögen oder Engpässe aufgrund von Lieferantenschwierigkeiten sein.[678]

Mit Hilfe der Untersuchung der Investitions- und Abschreibungspolitik sollen Erkenntnisse über Unternehmenswachstumstendenzen gewonnen werden.[679] Dazu können bspw. die beiden Kennzahlen Anlagenabnutzungsgrad oder Investitionsquote herangezogen werden.[680] Der Anlagenabnutzungsgrad ist der Quotient aus den kumulierten planmäßigen Abschreibungen geteilt durch das Brutto-Sachanlagevermögen. Der Anlagenabnutzungsgrad gibt Auskunft über das durchschnittliche Alter des Anlagevermögens. Er besitzt eine Signalfunktion für einen zukünftigen Investitionsbedarf. Daneben hat diese Kennzahl eine Indikatorfunktion, ob das Unternehmen seine Wertschöpfung gewollt verringert.[681] Die Investitionsquote ist das Verhältnis aus den Nettoinvestitionen in das Sachanlagevermögen,[682] d.h. Investition abzüglich Abgänge bewertet zu Restbuchwerten,[683] und den Sachanlagen bewertet zu historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten.[684] Die Investitionsquote zeigt die Wachstumsbestrebungen eines Unternehmens auf, weil die Nettoinvestitionen den Umfang der künftigen Leistungsfähigkeit darstellen. In Abhängigkeit von den ausgewählten Bezugsgrößen, wie z.B. die Anlagen im Bau oder das Sachanlagevermögen, kann sich der Abschlussprüfer einen Eindruck über die Zukunftsvorsorge des zu prüfenden Unternehmens verschaffen. Dabei gilt der

---

676 Vgl. Peemöller (2003), S. 342.
677 Vgl. Coenenberg (2003), S. 952 und Lummert/Schumacher (2005), S. 66.
678 Vgl. Lummert/Schumacher (2005), S. 66.
679 Vgl. Coenenberg (2003), S. 953.
680 Vgl. Nahlik (1993), S. 191.
681 Vgl. Nahlik (1993), S. 192.
682 Vgl. Coenenberg (2003), S. 953.
683 Vgl. Coenenberg (2003), S. 932.
684 Vgl. Coenenberg (2003), S. 953.

Grundsatz, dass nur dann von einem echten Wachstum ausgegangen werden kann, wenn die Investitionen die Abschreibungen unter Berücksichtigung der Preisentwicklung übertreffen.[685]

Die Finanzanalyse umfasst die Liquiditätsanalyse und die Kapitalstrukturanalyse. Die Liquiditätsanalyse soll den Zusammenhang zwischen Investition und Finanzierung darstellen. Die Kapitalstrukturanalyse soll eine Abschätzung der Finanzierungsrisiken ermöglichen.[686] Die Bildung von Strukturkennzahlen hilft bei der Beantwortung der Frage, inwieweit gebundene Mittel wieder in liquide Mittel umgewandelt werden können,[687] wobei davon ausgegangen wird, dass die Wahrscheinlichkeit einer Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens sinkt, umso niedriger der Anteil des langfristig gebundenen Vermögens am Gesamtvermögen ist. Die Grundlage dieser Annahme wird durch den Umstand gestützt, dass mit abnehmender Vermögensbindungsdauer das Vermögen schneller liquidiert werden kann, die Fixkosten abnehmen, der Kapitalbedarf und damit die Kapitalkosten sinken und die Anpassungsfähigkeit des Unternehmens auf Veränderungen im Wettbewerb steigt.[688] Die Liquidität kann somit als die Fähigkeit angesehen werden, dass ein Unternehmen fällige Zahlungsverpflichtungen jederzeit uneingeschränkt erfüllen kann.[689]

Die Liquiditätsanalyse kann einerseits aufgrund von Bestandsgrößen, durch die sog. statische Liquiditätsanalyse, und andererseits ausgehend von Strömungsgrößen, anhand der sog. dynamischen Liquiditätsanalyse, erfolgen.[690] Die statische Liquiditätsanalyse basiert auf dem Grundsatz der Fristenkongruenz, d.h. zur Sicherstellung der Liquidität darf die Kapitalbindungsdauer nicht größer als der Kapitalüberlassungszeitraum sein.[691] Für die Beurteilung der statischen Liquidität werden die Deckungsgrade A und B zur Einschätzung der langfristigen Liquiditätslage und die Liquiditätsgrade 1 bis 3 zur Bewertung der kurzfristigen Liquiditätssituation gebildet.

Der Deckungsgrad A wird aus dem Quotienten von Eigenkapital und Anlagevermögen ermittelt.[692] Diese Kennzahl gibt an, zu welchem Anteil das langfristige Vermögen durch Eigenka-

---

[685] Vgl. Peemöller (2003), S. 336.
[686] Vgl. Kohl (2001), S. 130.
[687] Vgl. Küting/Weber (2006), S. 121 f.
[688] Vgl. Wehrheim/Schmitz (2009), S. 159.
[689] Vgl. Mayer (1950), S. 43, Hofmann (1971), S. 193, Peridon/Steiner (2002), S. 10, Schierenbeck (2003), S. 60 und Peemöller (2003), S. 215.
[690] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 405 und Peemöller (2003), S. 215.
[691] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 405.
[692] Vgl. Hofmann (1971), S. 175.

pital finanziert ist. Der Deckungsgrad B wird aus dem Quotienten der Summe aus Eigenkapital und langfristigem Fremdkapital als Zählergröße sowie dem langfristigen Vermögen als Nennergröße gebildet.[693] Gemäß der goldenen Bilanzregel, die besagt, dass das Anlagevermögen mit langfristig gebundenem Kapital finanziert sein soll,[694] hat der Deckungsgrad B einen Wert größer als 1 anzunehmen.[695] Bei der Bildung des Deckungsgrads A gilt es zu beachten, dass das Unternehmen durch Leasing die Eigenkapitalrelation verbessern kann, was zur Vermeidung von Investitionen führt und die Leasingraten als Kosten erscheinen. Dies führt zu einer Verbesserung der Bilanz, da weder die Aktivseite in Form des Anlagevermögens noch die Passivseite bezüglich der Verbindlichkeiten angesprochen werden. Dies hat zur Folge, dass die Eigenkapitalausstattung besser dargestellt wird, als sie in der Realität ist.[696]

Die Liquidität 1. Grades wird aus dem Quotienten der flüssigen Mittel[697] und dem kurzfristigen Fremdkapital gebildet. Die Liquidität 1. Grades beschreibt, um wieviel Prozent die kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen durch flüssige Mittel gedeckt sind. Die Aussagekraft dieser zeitpunktbezogenen Kennzahl ist aber beschränkt, da die Liquidität stets gewährleistet sein muss und nicht nur an einem Stichtag.[698] Die Liquidität 2. Grades stellt eine Erweiterung der Liquidität 1. Grades dar. Dazu werden im Zähler zu den flüssigen Mitteln die kurzfristig veräußerbaren Wertpapiere, aktive Rechnungsabgrenzungsposten und die sonstigen kurzfristigen Vermögensgegenstände hinzugezählt. Die Summe im Zähler wird als monetäres Umlaufvermögen bezeichnet. Der Nenner bleibt unverändert.[699] Zur Ermittlung der Liquidität 3. Grades werden ceteris paribus zum monetären Umlaufvermögen die Vorräte hinzugezählt.[700] Als Ergänzung zu den Liquiditätsgraden kann auch die absolute Differenz aus dem Umlaufvermögen sowie dem kurzfristigen Fremdkapital berechnet werden, die als Working Capital bezeichnet wird.[701]

Generell haben alle Liquiditätsgrade gemeinsam, dass die Liquiditätslage umso positiver eingeschätzt wird, je größer der Wert der betrachteten Kennzahl ist. Diese Betrachtungsweise

---

[693] Vgl. Eiselt/Müller (2011), S. 126 und Hofmann (1971), S. 177.

[694] Vgl. Peemöller (2003), S. 255.

[695] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 406 und Kirsch (2012), S. 153.

[696] Vgl. Hofmann (1971), S. 175.

[697] Flüssige oder auch liquide Mittel sind Bankguthaben, Bargeld und Schecks (vgl. Peemöller (2003), S. 326 und Mayer (1950), S. 37).

[698] Vgl. Peemöller (2003), S. 362.

[699] Vgl. Eiselt/Müller (2011), S. 127.

[700] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 406 und Eiselt/Müller (2011), S. 127.

[701] Vgl. Schierenbeck (2003), S. 644 und Kirsch (2012), S. 148.

kann zu einer falschen Einschätzung der Liquidität führen, da einerseits Forderungen, Vorräte usw. den kurzfristigen Verbindlichkeiten gegenübergestellt werden, ohne dabei die vorliegenden Liquidations- und Fälligkeitspunkte zu beachten, und andererseits werden Zahlungsverpflichtungen, wie z.B. aufgrund von Bestellungen oder Entgeltzahlungen, nicht beachtet.[702]

Demgegenüber soll die dynamische Liquiditätsanalyse eine Prognose über zukünftige Zahlungsströme aus den Zahlungsströmen der Vergangenheit ermöglichen.[703] Im Vergleich zur statischen Liquiditätsanalyse können mit ihrer Hilfe Informationen über Mittelherkunft sowie Mittelverwendung gewonnen werden.[704] Die Grundlage der dynamischen Liquiditätsanalyse bildet die Stromgröße Cashflow,[705] die in diesem Zusammenhang als finanzwirtschaftlicher Überschuss interpretiert wird.[706] Der Cashflow stellt die Summe aus Gewinnvortrag, Rücklagenzuführung, Abschreibungen sowie der Erhöhung der langfristigen Rückstellungen dar.[707] Dabei wird die Annahme getroffen, dass der Cashflow in liquider Form dem Unternehmen zur Verfügung steht bzw. wenigstens in der vergangenen Periode existiert hat und somit die Innenfinanzierungskraft darstellt. Des Weiteren wird in diesem Zusammenhang unterstellt, dass das Unternehmen die durch den Cashflow aufgezeigten Innenfinanzierungsmittel für neue Investitionen oder zur Tilgung von fälligen Schulden verwendet und sie somit zur Sicherstellung der Liquidität eingesetzt werden können.[708]

Die Cashflow-Analyse, d.h. die Aufgliederung der betrieblichen Geldzu- und -abflüsse,[709] hat für die Arbeit des Prüfers eine große Bedeutung, da der Cashflow ein Indikator für die finanzielle Unabhängigkeit und Stabilität des zu prüfenden Unternehmens ist. Besondere Bedeutung kann der Cashflow bei einer angespannten Liquidität des Unternehmens oder ungünsti-

---

[702] Vgl. Schierenbeck (2003), S. 644.

[703] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 407, Wolz (1996), S. 105f. und Bruse (1984), S. 968.

[704] Vgl. Kirsch (2012), S. 161 und Coenenberg (2003), S. 970.

[705] Vgl. Alvarez (2004), S. 387.

[706] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 563.

[707] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 566.

[708] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 564. Damit dies auch wirklich der Fall sein kann, darf es kein Auseinanderfallen von Einzahlungen und Erträgen, wie z.B. bei Zielverkäufen, geben, da hier der Einzahlungsüberschuss niedriger ist als der Cashflow. Des Weiteren darf es kein Auseinanderfallen von Auszahlungen und Aufwand geben sowie der Gewinn, die Abschreibungen sowie Erhöhungen der Rückstellungen dürfen keine sofortigen Folgezahlungen bedingen, d.h. sollte das Unternehmen bspw. Dividendenzahlungen leisten müssen, so ist der anteilige Cashflow in dieser Höhe bereits verplant und kann damit nicht mehr für Investitionen oder die Tilgung von Verbindlichkeiten verwendet werden. Grundsätzlich sind die erläuterten Annahmen in der Praxis nie erfüllt, trotzdem kann dem Cashflow, unter kritischer Beachtung dieser Einschränkungen, ein hoher Informationswert bezüglich der Innenfinanzierungskraft attestiert werden (vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 564 f.).

[709] Vgl. Olbrich (1992), S. 229.

gen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erlangen,[710] da sich anbahnende Krisen oder für die Entwicklung des Unternehmens beeinträchtigende Tatsachen oftmals in Form von sinkenden Cashflows abzeichnen.[711] Um den Cashflow im Betriebsvergleich als Krisensignalwert anwenden zu können, muss er aber durch eine zu bestimmende Bezugsgröße relativiert werden. Dazu bietet sich die Verschuldung an, da diese in einer für das Unternehmen nachteiligen Situation steigt und nicht sinkt, wie es beim Cashflow der Fall ist.[712]

Setzt man den finanzwirtschaftlichen Cashflow in Relation zum Fremdkapital, so können daraus Erkenntnisse abgeleitet werden, inwieweit von einer gleichen, höheren oder niedrigeren Schuldentilgungsdauer auszugehen ist. Aus der Schuldentilgungsdauer kann abgelesen werden, wie lange es unter Annahme eines konstanten Cashflow dauern würde, bis das Unternehmen die Schulden, wie z. B. eines Bilanzstichtages, durch seine betrieblichen Einzahlungsüberschüsse getilgt hat. Somit liefert die Schuldentilgungsdauer Hinweise auf die Kreditwürdigkeit eines Unternehmens im Zeit- bzw. Branchenvergleich, wobei gilt, je kürzer die Schuldentilgungsdauer, desto kreditwürdiger ist das Unternehmen.[713] Für die Analyse der Innenfinanzierungskraft eignet sich die Kennzahl Investitionsdeckung, die aus dem Cashflow im Zähler und Nettoinvestitionen in das Anlagevermögen im Nenner gebildet wird. Allgemein kann aus dieser Kennzahl abgeleitet werden, dass die finanzwirtschaftliche Situation umso positiver anzusehen ist, je höher der Wert der Investitionsdeckung ist, wobei es zu beachten gilt, dass ein hoher Wert durch die Abnahme der Nettoinvestitionen in das Anlagevermögen begründet sein kann.[714] Der dynamische Verschuldungsgrad, gebildet aus dem Quotienten von Fremdkapital und dem Cashflow,[715] gibt die Anzahl der Jahre wieder, welche das Unternehmen unter sonst gleichen Umständen benötigen würde, um seine Schulden aus dem selbsterwirtschafteten Cashflow zu tilgen.[716]

Die Liquiditätsanalyse ist für die Abschlussprüfung grundsätzlich von besonderer Bedeutung, weil die finanzielle Stabilität eines Unternehmens sowohl für die Going-concern-Prämisse als auch bei der Ausübung der Krisenwarnfunktion in Sinne des § 321 Abs. 2 HGB von hoher

---

[710] Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 131.
[711] Vgl. Kohl (2001), S. 132.
[712] Vgl. Hauschildt (2006a), S. 104.
[713] Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 235.
[714] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 407.
[715] Vgl. Hirsch (2000), S. 124.
[716] Vgl. Hofmann (1971), S. 204, Coenenberg (2003), S. 980 und Guserl/Pernsteiner (2015), S. 216.

Relevanz ist,[717] da die Zahlungsunfähigkeit den Eröffnungsgrund eines Insolvenzverfahrens darstellt.[718] Von Relevanz ist dabei weniger die gegenwärtige Liquidität, sondern vielmehr die Aufrechterhaltung der zukünftigen Liquidität.[719] Zur Beurteilung der Liquidität benötigt der Prüfer aber zusätzliche Informationen, die sich noch nicht auf den Jahresabschluss niedergeschlagen haben, wie etwa über schwebende Bestellungen oder zukünftige Investitionsvorhaben.[720] In diesem Zusammenhang sind weder statische, noch die dynamische Liquiditätsanalysen ausreichend in der Lage, die künftige Zahlungsfähigkeit darzustellen.[721] Zu deren Prüfung sind vielmehr prospektive Kapitalflussrechnungen notwendig,[722] d.h. zukunftsbezogene Daten fließen mit in die Analyse ein.[723] Eine Kapitalflussrechnung stellt dabei eine liquiditätsbezogene Zeitraumrechnung dar, bei der im Unterschied zur zeitpunktbezogenen Bilanz nicht die Bestände an Vermögen und Kapital, sondern Bestandsveränderungen bzw. deren zugrundeliegenden Bewegungen, d.h. Umsätze, ausgewiesen werden.[724] Zur Analyse der zukünftigen finanziellen Situation des zu prüfenden Unternehmens sollte zunächst der Finanzstatus zum Bilanzstichtag aufgenommen werden, indem das verfügbare Potential an finanziellen Mitteln den Verbindlichkeiten nach ihrem Liquidationspotential gegenübergestellt wird. Potentielle, aber noch nicht ausgenutzte Finanzierungsmaßnahmen sind ebenfalls zu berücksichtigen. Die ermittelten Finanzpositionen müssen im Anschluss durch die Darstellung der erwarteten Zahlungen zu einem detaillierten Finanzplan fortgeschrieben werden. Gleichzeitig ist ebenso den Auswirkungen der zukünftigen Geschäftsaktivitäten Beachtung zu schenken.[725]

Die Analyse der Ertragslage dient der Gewinnung von Informationen zur Beurteilung der Ertragskraft eines Unternehmens, d. h. dessen Fähigkeit, dauerhaft nachhaltige Gewinne zu erzielen und somit Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen zu gewährleisten oder auch die Leistungsfähigkeit des Unternehmens durch Rücklagenbildung zu erhalten und zu stärken.[726] Dazu ist die Zerlegung der Gesamtergebnisse in Teilergebnisse nach ihren Ursachen notwen-

---

[717] Vgl. Griese (2000), S. 490 und Hauschildt (2006b), S. 25.

[718] Vgl. § 17 Abs. 1 InsO.

[719] Vgl. Kohl (2001), S. 133. Dies zeigt sich zudem in der InsO, nach der bereits die drohende Zahlungsunfähigkeit als Eröffnungsgrund eines Insolvenzverfahrens ausreicht (vgl. § 18 InsO).

[720] Vgl. Kohl (2001), S. 133.

[721] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 407.

[722] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 594.

[723] Vgl. Nahlik (1993), S. 203.

[724] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 594.

[725] Vgl. Kohl (2001), S. 133.

[726] Vgl. Gräfer (2008), S. 27.

dig.[727] Diese Zerlegung des im Jahresabschluss ausgewiesenen Periodenergebnisses nach unterschiedlichen Kriterien erfolgt mit der Zielsetzung, tiefere Einblicke in die Ertragssituation des Unternehmens zu erhalten.[728] Die Zerlegung des Erfolgs richtet sich primär an den Kriterien der Regelmäßigkeit und der Betriebszugehörigkeit aus. Gemäß dieser Ausrichtung wird eine Aufteilung in die drei Kategorien ordentlicher Betriebserfolg, Finanzergebnis sowie außerordentliches Ergebnis vorgenommen.[729] Der ordentliche Betriebserfolg kann durch das Kriterium der Regelmäßigkeit vom außerordentlichen Ergebnis abgrenzt werden. Der ordentliche Betriebserfolg kann durch das Kriterium der Betriebszugehörigkeit in ein ordentliches betriebliches Ergebnis, das Betriebsergebnis sowie in ein ordentliches betriebsfremdes Ergebnis, im Sinne eines ordentlichen Finanzergebnisses, aufgesplittet werden. Diese Aufteilung wird als betriebswirtschaftliche Erfolgsspaltung bezeichnet.[730] Diese Form der Erfolgsspaltung weicht von dem handelsrechtlichen Erfolgsspaltungskonzept gemäß § 275 HGB nur geringfügig ab. Die Unterschiede liegen insbesondere beim außerordentlichen Ergebnis, da bei den im Rahmen der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung gesondert ausgewiesenen außerordentlichen Komponenten des Erfolgs auch die periodenfremden und die betriebsuntypischen sowie die unregelmäßigen Bestandteile des Erfolgs berücksichtigt werden.[731]

Unter Anwendung der Verfahren der Erfolgsspaltung können Risiken identifiziert werden, welche sich aus dem operativen Geschäft ergeben. Der Grund dafür liegt darin, dass diese sich zum Teil im Betriebsergebnis widerspiegeln.[732] Zudem ist der Betriebserfolg, der den aus der Betriebstätigkeit nachhaltig erzielten Erfolg darstellt,[733] ein besserer Indikator für die Ertragslage einer Unternehmung als der Jahresüberschuss, in dem ordentliche und außerordentliche Komponenten miteinander vermengt sind.[734] So indiziert bspw. ein nicht unerheblich sinkender Betriebserfolg mitunter nachteilige Veränderungen der wirtschaftlichen Lage des Mandanten, was sich wiederum als Symptom einer in den nächsten Jahren wahrscheinlichen Unternehmenskrise zeigen kann.[735] Die Ermittlung von Erfolgsindikatoren basiert auf dem

---

[727] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 408.
[728] Vgl. Küting/Weber (2006), S. 238.
[729] Vgl. Coenenberg/Alvarez (2002), Sp. 409.
[730] Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 180.
[731] Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 180.
[732] Vgl. Kohl (2001), S. 132.
[733] Vgl. Quick (1996), S. 247.
[734] Vgl. Leffson (1984), S. 83.
[735] Vgl. Kohl (2001), S. 132.

Gedanken, dass der Jahresüberschuss nach HGB von der Inanspruchnahme gesetzlich zulässiger Bewertungsspielräume beeinflusst ist und folglich nur einen ungenügenden Indikator für die Abschätzung der Ertragskraft darstellt.[736] Daher sollte er durch zweckmäßigere Indikatoren ersetzt bzw. ergänzt werden. Für gewöhnlich wird als Erfolgsindikator der Cashflow, in diesem Zusammenhang eine um betriebsfremde sowie aperiodische Aufwände und Erträge bereinigte Kennzahl, verwendet.[737] Der Cashflow beinhaltet im Gegensatz zum Jahresüberschuss Aufwandspositionen, welche aus Bewertungsmaßnahmen resultieren und denen keine periodengleichen Auszahlungen entgegenstehen. Des Weiteren wird der Cashflow bei einer Erhöhung der Abschreibungen und Rückstellungen nicht wie der Jahresüberschuss vermindert, d. h. er bleibt konstant, da es sich hier lediglich um eine Umverteilung innerhalb seiner Komponenten handelt. Folglich ist der Cashflow durch bilanzpolitische Maßnahmen weniger manipulierbar als der Jahresüberschuss.[738] Trotzdem darf der Cashflow nicht als Ersatz für den tatsächlichen Gewinn eines Unternehmens interpretiert werden. Der Grund hierfür liegt in der Tatsache, dass Abschreibungen und Rückstellungen einen echten Aufwand darstellen und lediglich die Differenz zwischen dem überhöhten sowie dem nach kaufmännischer Voraussicht erforderlichen Wertansatz als zusätzlicher Gewinn anzusehen ist. Der Prüfer hat aber bei der Anwendung des Cashflow als Erfolgsindikator zu beachten, dass er sich nicht zwingend aus allen bewertungsabhängigen Erfolgskomponenten zusammensetzen muss, da bspw. Bewertungsmanipulationen des Mandanten im Bereich der Vorräte vorliegen können, die der Prüfer durch geeignete Prüfungshandlungen erkennen sollte. Eine weitere Einschränkung für den Einsatz des Cashflow ist die Tatsache, dass er bei Betriebsvergleichen nicht schematisch angewendet werden kann, da Unternehmen mit einem großen Anlagevermögen höhere Abschreibungen aufweisen als solche mit einem geringen Anlagevermögen. Folglich haben anlagenintensive Unternehmen ceteris paribus einen höheren Cashflow. Des Weiteren ist der Cashflow eines Unternehmens unter sonst gleichen Umständen niedriger, falls dieses seine Anlagen gemietet hat und infolgedessen keine Abschreibungen verrechnen kann.[739] Ebenso kann das Unternehmen einen Einfluss auf den Cashflow ausüben, indem es bspw. einige Wochen vor dem Bilanzstichtag seine Kreditorenbuchhaltung anweist, erst wieder zu Beginn des neuen Geschäftsjahres Rechnungen zu bezahlen.

---

[736] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 563.
[737] Vgl. Göllert (2009), S. 1777 und Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 376 ff.
[738] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 563.
[739] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 563.

Des Weiteren können Veränderungen von Rentabilitätskennzahlen als Maßstab für die Veränderung des Erfolges einer unternehmerischen Betätigung herangezogen werden.[740] Die Zielsetzung der Rentabilitätsanalyse liegt in der Beurteilung, ob die unternehmerische Betätigung erfolgreich ist oder nicht.[741] Dazu werden Rentabilitätskennzahlen gebildet. Eine Rentabilitätskennzahl setzt eine den Erfolg eines Unternehmens darstellende Größe,[742] d.h. eine Ergebnisgröße wie z.B. den Jahresüberschuss/-verlust,[743] mit einer anderen Größe,[744] d.h. Einflussgröße wie bspw. das Eigenkapital, [745] in Beziehung unter der Annahme, dass diejenige Größe, zu der der Erfolg in Beziehung gesetzt wird, wesentlich zur Erfolgserzielung beiträgt oder zumindest ein betriebswirtschaftlich sinnvoller Zusammenhang zwischen diesen beiden Werten existiert[746] und das Äquivalenzprinzip[747] beachtet wurde.[748]

Die Rentabilität des Eigenkapitals wird oft als Zielgröße eines Unternehmens angesehen. Sie gibt an, wie erfolgreich ein Unternehmen aus dem Blickwinkel der Eigentümer in der betrachteten Periode gewirtschaftet hat. Dazu kann der Jahresüberschuss mit dem Eigenkapital in Beziehung gesetzt werden.[749] Sollte das Unternehmen über einen hohen Anteil an Eigenkapital im Verhältnis zum Gesamtkapital verfügen, dann kann ggf. durch den Austausch von Eigenkapital durch Fremdkapital oder aufgrund der zusätzlichen Aufnahme von Fremdkapital die Eigenkapitalrentabilität verbessert werden, unter der Voraussetzung, dass eine Kapitalsubstitution auch möglich ist[750] und die Gesamtkapitalrentabilität den Fremdkapitalzins übersteigt. Damit liegt eine positive Zinsdifferenz vor, wodurch die Eigenkapitalrentabilität erhöht wird.[751] Der steigende Verschuldungsgrad stellt damit einen Hebel für eine höhere Eigenkapitalrentabilität dar. Die Unternehmung verdient mit dem zusätzlichen Eigenkapital mehr, als es zu bezahlen hat. Im Falle einer negativen Zinsdifferenz tritt der entgegengesetzte Effekt

---

740 Vgl. Kohl (2001), S. 132.

741 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 347.

742 Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 168.

743 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 349.

744 Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 168.

745 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 349.

746 Vgl. Schult/Brösel (2008), S. 168.

747 Bspw. muss gewährleistet sein, dass Dividend und Devisor die gleichen Maßeinheiten haben oder eine Strömungsgröße nicht mit einer Bestandsgröße ins Verhältnis gesetzt wird (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 349).

748 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 349.

749 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 356.

750 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 359.

751 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 359 und Wehrheim/Schmitz (2009), S. 176.

ein.[752] Die beschriebene Abhängigkeit von der Rentabilität des Eigenkapitals vom Fremdkapital stellt den Leverage-Effekt dar.[753] In der Realität sind die Fremdkapitalzinsen nicht unabhängig vom Verschuldungsgrad, da die Kapitalgeber im Zuge einer steigenden Verschuldung entsprechend angepasste Risikozuschläge fordern werden, was zu einer Abschwächung des Leverage-Effekts führt.[754] Ebenso stellt die Eigenkapitalrentabilität eine unsichere Größe dar, weil sie umso mehr streut, je höher die Streuung der Gesamtkapitalrentabilität und je höher der Verschuldungsgrad sind. Mit steigendem Einsatz von Fremdkapital erhöhen sich zwar die Erfolgschancen, aber es erhöhen sich auch die Verlustrisiken.[755] Insoweit beeinflusst die Kapitalstruktur auch über die Erfolgslage das inhärente Risiko[756] und damit das Geschäftsrisiko des Mandanten. In Abhängigkeit von den vorherrschenden Rahmenbedingungen kann der Prüfer entscheiden, ob und in welchem Kontext er die Rentabilitätsanalyse für seine Tätigkeit heranzieht.[757]

Bei der Analyse der Finanzdaten muss der Prüfer beachten, dass deren Veränderungen Zufallscharakter, die sog. Windfall-Effekte, haben können oder sie markieren den Weg zum Aufstieg oder dem Niedergang des zu prüfenden Unternehmens.[758] Dennoch muss der Abschlussprüfer die Nachteile und Grenzen der Kennzahlenanalyse beachten, da durch sie die Mängel in den betrieblichen Abläufen des zu prüfenden Unternehmens nicht erkannt werden können.[759] Somit muss der Abschlussprüfer bei der Betrachtung des Geschäftsrisikos auch einen Zusammenhang zwischen den Finanzdaten und weiteren unternehmensinternen sowie externen Risiken, welche für die Abschlussprüfung wesentlich sind, herstellen.

Neben der klassischen Bilanz- bzw. Jahresabschlussanalyse kann der Prüfer zur Einschätzung potentieller Geschäftsrisiken das Verfahren des Bilanzratings nutzen. Bei einem Rating handelt es sich im Allgemeinen um die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein Schuldner seinen Zahlungsverpflichtungen rechtzeitig und vollständig nachkommen kann.[760] Dabei steht das Rating nicht nur für die Wahrscheinlichkeit einer Insolvenz aufgrund einer Überschul-

---

[752] Vgl. Buchholz (2008), S. 282.
[753] Vgl. Peridon/Steiner (2002), S. 487.
[754] Vgl. Buchholz (2008), S. 282.
[755] Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2004), S. 360.
[756] Vgl. Quick (1996), S. 217.
[757] Vgl. Plendl (1990), S. 167.
[758] Vgl. Weinrich (1993), S. 228.
[759] Vgl. Aichele (1997), S. 88.
[760] Vgl. Everling (2007), S. 5.

dung, sondern auch für die Wahrscheinlichkeit für Illiquidität.[761] Durch die Tatsache, dass er im Zuge der Prüfung auf die rechnungslegungsbezogenen Daten des zu prüfenden Unternehmens Zugriff hat, kann er diese Datenbasis im Rahmen eines Bilanzratings einfließen lassen. Beim Bilanzrating werden Kennzahlenwerte, die z.B. durch eine Bilanzanalyse berechnet wurden, in eine Bilanzratingfunktion eingesetzt. Diese kann auf einer Regressionsfunktion basieren, welche die verschiedenen Kennzahlen mittels Linearkombination zu einem sog. Z-Wert verdichtet.[762] Dieser Z-Wert wird im Anschluss in eine logistische Funktion eingesetzt, welche als Ergebnis eine theoretische Ausfallwahrscheinlichkeit zwischen 0% und 100% ausgibt.[763] Die Ausfallwahrscheinlichkeit wird nun verschiedenen Ratingklassen, wie bspw. von Standard & Poors, zugeordnet.[764] Die Zuordnung des zu prüfenden Unternehmens in eine Ratingklasse kann der Prüfer in seine Beurteilung potentieller Geschäftsrisiken im Rahmen seiner Einschätzung zum Fortbestand des zu prüfenden Unternehmens einfließen lassen und ggf. seine Prüfungsplanung und -strategie entsprechend anpassen. Bilanzratings sind allein aber nicht geeignet, um dem Prüfer eine hinreichende Sicherheit hinsichtlich der Beurteilung der Unternehmensfortführung und/oder Manipulationen zu verschaffen. Folgt man der Analyse von Krehl/Fischer (2009),[765] so kann das Bilanzrating die Urteilssicherheit deutlich erhöhen, wenn man es mit weiteren betriebswirtschaftlichen Analysen kombiniert,[766] welche im Kontext einer an den Geschäftsrisiken des Mandanten ausgerichtete Prüfung durch den Abschlussprüfer einzeln bzw. kombiniert vorgenommen werden und final zusammengefasst werden können, um ggf. eine hinreichende Prüfungssicherheit zu erhalten. Krehl/Fischer (2009) nennen vier Dimensionen (Bilanzrating, Erfolgs- und Finanzanalyse, Bilanzpolitik und Branchenvergleichszahlen) zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage, die dem Abschlussprüfer durch eine „kluge“ Verknüpfung der vier genannten Analyseverfahren eine hinreichende Sicherheit zur Erkennung von Unternehmenskrisen verschaffen sollen, wobei die Verknüpfung nicht mathematisch erfolgt, sondern als einzelne Schritte im Rahmen des Prüfungsvorgehens nacheinander vorgenommen werden sollten.[767] Trotz der genannten Vorteile des Bilanzratings sollte sich der Prüfer darüber im Klaren sein, dass die Verwendung von externen

---

[761] Vgl. Gleißner (2010), S. 740.
[762] Vgl. Krehl/Fischer (2009), S. 289 und Baetge/Melcher/Schmidt (2012), S. 176.
[763] Vgl. Krehl/Fischer (2009a), S. 911 und Baetge/Melcher/Schmidt (2012), S. 176.
[764] Vgl. Krehl/Fischer (2009), S. 289.
[765] Vgl. Krehl/Fischer (2009), S. 297 ff.
[766] Vgl. Krehl/Fischer (2009), S. 297.
[767] Vgl. Krehl/Fischer (2009), S. 297 ff.

Insolvenzwahrscheinlichkeiten, wie bspw. von Standard & Poors, nicht zwingend mit der Unternehmensplanung des zu prüfenden Unternehmens übereinstimmen muss, die durch zukünftig geplante Veränderungen der Unternehmenserträge oder die Verbesserung der Risikotragfähigkeit durch die Aufnahme von neuem Eigenkapital einen Einfluss auf das Rating ausüben. Vielmehr sollte sich der Prüfer auf die unternehmensindividuellen Rahmenbedingungen konzentrieren,[768] um ein Bild der tatsächlichen Verhältnisse zu erhalten.

Nachfolgend werden ergänzend zu den vorangegangenen Ausführungen die Konzepte der Erfahrungskurve, die PIMS-Studie sowie die Balanced Scorecard beschrieben, welche für die Gewinnung von Informationen zur wirtschaftlichen Lage des zu prüfenden Unternehmens herangezogen werden können.

3.5.2.2.1 Erfahrungskurvenkonzept

Das Konzept der Erfahrungskurve bzw. Kostenerfahrungskurve besagt, dass sich die Kosten pro produzierte Produktionseinheit mit zunehmender Erfahrung im Zeitablauf zu einem bestimmten Prozentsatz verringern. Als Maßstab für die gewonnene Erfahrung wird die kumulierte Produktionsmenge herangezogen. Das Erfahrungskurvenkonzept stellt eine Weiterentwicklung der Lernkurve dar, die darauf beruht, dass sich mit zunehmender kumulierter Ausbringungsmenge sowohl die Fertigungszeiten als auch die Fehlerquote und somit die Lohnkosten sowie als Folge daraus ebenfalls die Produktionskosten verringern. Dieses Phänomen wurde auf das Lernen der Arbeiter aufgrund von häufiger Übung zurückgeführt.[769] Als Ursache für die Kostenreduzierung können sein bspw. Rationalisierungsmaßnahmen in den Fertigungsverfahren, die durch den technischen Fortschritt zu einer Kostendegression führen und folglich Kostensenkungen herbeiführen, die Verminderung von Personalkosten aufgrund von Lerneffekten bei ansteigenden Ausbringungsmengen sowie die Einführung von verbesserten Arbeitsmethoden oder der Einsatz von verbesserten Vertriebskanälen bei steigenden Umsätzen.[770] Auch können die Senkung des Energie- und Rohstoffverbrauchs sowie Verfahrensstandardisierungen zu einer Stückkostenreduktion führen.[771]

---

[768] Vgl. in diesem Sinne Gleißner (2010), S. 740.
[769] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 938.
[770] Vgl. Kilger (1986), S. 146.
[771] Vgl. Welge/Al-Laham (2012), S. 254.

Wesentlich ist nunmehr die empirisch beobachtbare Tatsache,[772] dass sich mit jeder Verdoppelung der kumulierten Produktionsmenge die auf die Wertschöpfung bezogenen, inflationsbereinigten Kosten potentiell in einem Umfang zwischen 20 und 30% verringern.[773] Diese Kostenreduktion stellt sich nicht zwangsläufig ein. Es handelt sich dabei um ein Kostenreduktionspotential, welches durch das Unternehmen erkannt und mit gezielten Maßnahmen realisiert werden sollte.[774] Kilger (1986) kritisiert, dass starke Kostendegressionen, wie im Erfahrungskurvenmodell unterstellt werden, weitreichende technologische Verfahrensspielräume voraussetzen, die aber nicht in jeder Branche realisiert werden können.[775] Unterstützt wird diese Kritik durch das Studienergebnis von Meffert (2001), welcher schätzt, dass z. B. der Erfahrungskurveneffekt in der Automobilbranche bei ca. 12% und in der Halbleiterbranche bei bis zu 50% liegt.[776] Des Weiteren ist die Fixierung auf die Ausbringungsmenge kritisch zu sehen, da der vorhandene Absatzmarkt nicht zwingend auch die Nachfrage für die gesteigerte Ausbringungsmenge bietet. Außerdem ist es möglich, dass das Unternehmen mit seiner Produktionstechnologie große Absatzzahlen erreicht, jedoch ein anderer Marktteilnehmer mit einer effizienteren Produktionstechnologie und folglich mit niedrigeren Kosten in den Markt einsteigt.[777]

3.5.2.2.2 PIMS-Studie

Das PIMS[778]-Modell wurde auf Basis einer Studie von General Electric in den 1960ern entwickelt.[779] Diese Studie sollte diejenigen Faktoren identifizieren, die für den Gewinn bzw. Return on Investment (ROI) und den Cashflow eines Unternehmens maßgeblich sind. Heutzutage wird das PIMS-Programm durch das Strategic Planning Institute (SPI) betreut. Das PIMS-Programm erstellt eine Datenbasis, mit deren Hilfe die Erfolgsfaktoren für die Leistungsfähigkeit von weltweit ungefähr 450 Unternehmungen mit etwa 3000 strategischen Geschäftseinheiten wissenschaftlich untersucht werden. Eine strategische Geschäftseinheit steht dabei für eine Subeinheit eines Unternehmens, welche ein Segment der Umwelt bearbeitet, zu

---

[772] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 938.
[773] Vgl. Baum/Coenenberg/Günther (2007), S. 91 f.
[774] Vgl. Thommen/Achtleitner (2008), S. 938 und Voigt (2013), S. 107.
[775] Vgl. Kilger (1986), S. 150.
[776] Vgl. Meffert (2001), S. 145.
[777] Vgl. Kotler et al. (2011), S. 738.
[778] PIMS ist ein Akronym für Profit Impact of Market Strategy (vgl. Wakerly (1984), S. 92).
[779] Vgl. Buzzel (2004), S. 478.

einem bestimmten Zeitpunkt durch eine bestimmte Wettbewerbsposition gekennzeichnet ist sowie eine eigenständige Strategie verfolgen kann.[780]

Die an diesem Projekt beteiligten Unternehmen stellen jährlich organisationsinterne Daten zur Verfügung. Im Gegenzug erhalten sie dafür das Nutzungsrecht für die gesamte Datenbasis.[781] Ziel dieses Programms ist es, unter Verwendung der multiplen Regressionsanalyse theoretisch vermutete Beziehungen zwischen strategischen Faktoren und dem wirtschaftlichen Erfolg der in den Datenbanken befindlichen Geschäftseinheiten statistisch abzusichern. Als Kennzahl für den strategischen Erfolg einer Geschäftseinheit wird der ROI verwendet, d. h. der Gewinn vor Steuern und Zinsen, bezogen auf das im Durchschnitt gebundene Kapital einer Geschäftseinheit.[782] Insgesamt wurden 37 Determinanten isoliert, welche den ROI beeinflussen. Als Schlüsselfaktoren können daraus beispielhaft hervorgehoben werden die Stärke der Wettbewerbsposition, d.h. ein hoher Marktanteil wirkt sich sowohl auf den Gewinn als auch auf den Cashflow vorteilhaft aus, oder die Produktivität, d.h. ein hoher Umsatz pro Beschäftigtem hat einen positiven Einfluss auf den Gewinn sowie den Cashflow oder die Produktqualität, d.h. falls die Produktqualität seitens des Kunden als hoch bewertet wird, so korreliert dieser Umstand positiv mit dem Gewinn und dem Cashflow.[783] Somit wurde mit diesen Untersuchungen die verbreitete und in einer Vielzahl von Modellen, wie bspw. der Portfolio-Analyse, zu Grunde liegende Annahme bewiesen, dass ein hoher Marktanteil und ein hohes Marktwachstum einen positiven Einfluss auf den Gewinn ausüben.[784]

Trotz aller Argumente für einen Einsatz der PIMS-Studie sollte der Prüfer beachten, dass diese nicht unumstritten ist.[785] Die Kritik richtet sich insbesondere gegen die Durchschnittsbildung über Sektoren und Branchen, die Regressionsanalyse als Methode sowie die Ergebnisse des spezifischen Regressionsmodells. Hinsichtlich der Durchschnittsbildung wird bemängelt, dass die Sektoren und Branchen einer Volkswirtschaft zu unterschiedlich sind und somit die Ergebnisse verfälscht werden. Bezüglich der Regressionsanalyse wird eingewendet, dass die in der PIMS-Studie angewandte Regressionsanalyse lediglich einen linearen Zusammenhang zwischen den Faktoren aufdecken kann, welcher nicht einmal kausal zu sein braucht. Somit

---

[780] Vgl. Zäpfel (2008), S. 33.
[781] Vgl. Lombriser/Abplanalp (2005), S. 182 und Venohr (1988), S. 69.
[782] Vgl. Hansmann (1999), S. 40 f.
[783] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 937 f.
[784] Vgl. Thommen/Achleitner (2006), S. 938.
[785] Vgl. bspw. Venohr (1988), S. 1 ff., Zäpfel, G. (2000), S. 59 f. oder Kreilkamp (1987), S. 411.

sind nicht-lineare Zusammenhänge nicht auffindbar. Zudem wird kritisiert, dass das Problem der Multikollinearität, d. h. eine hohe Korrelation zwischen den erklärenden Faktoren, nicht angesprochen wird.[786] Trotzdem kann der Abschlussprüfer die Ergebnisse der PIMS-Studie, die auf einer breiten und über viele Branchen gestreuten Datenbasis beruhen, als Orientierungshilfe heranziehen.[787] Hinsichtlich der Signifikanz des Einflusses der einzelnen strategischen Faktoren auf den ROI kann der Prüfer zudem tendenziell davon ausgehen, dass diese auch richtig sind, was für strategische Überlegungen hilfreich sein kann.[788] Daneben kann der Prüfer die allgemeinen Informationen als Grundlage für eine detailliertere Recherche heranziehen.

3.5.2.2.3 Balanced Scorecard

Die Balanced Scorecard (BSC) wurde Anfang der neunziger Jahre von Kaplan/Norten in Zusammenarbeit mit einigen US-amerikanischen Unternehmen sowie öffentlichen Einrichtungen entwickelt.[789] Der Ausgangspunkt für die Entwicklung war die Erkenntnis, dass vergangenheitsorientierte, monetäre Kennzahlen nicht ausreichen, um die Treiber des zukünftigen Erfolgs bei Kunden, Lieferanten, Mitarbeitern, Technologie und Innovation,[790] also die wertschaffenden Aktivitäten des immateriellen Vermögens eines Unternehmens, abzubilden.[791] Das Ziel der BSC liegt in der Harmonisierung von kurzfristigen und langfristigen Zielen, monetären und nichtmonetären Kennzahlen, Frühindikatoren und Spätindikatoren sowie externen und internen Performance-Perspektiven,[792] um damit eine Umsetzung der Strategie in Ziele und dazugehörige Messgrößen zu erreichen.[793] Vor diesem Hintergrund kann die BSC als ein Managementkonzept mit Fokus auf die Strategieimplementierung verstanden werden.[794] Die BSC eignet sich darüber hinaus für die Darstellung von beabsichtigten Strategien mit der Zielsetzung, deren Umsetzungswahrscheinlichkeit zu steigern. Der Grundgedanke dieses Ansatzes liegt darin, aus den häufig sehr allgemein formulierten Strategien, präzise sowie fokussierte Ziele abzuleiten und diese konsequent mit Messgrößen sowie den dazugehörigen Ziel-

---

[786] Vgl. Hansmann (1999), S. 43.
[787] Vgl. Welge/Al-Laham (2012), S. 251.
[788] Vgl. Hansmann (1999), S. 44.
[789] Vgl. Kaplan/Norton (2001), S. VIII f.
[790] Vgl. Kaplan/Norton (2001), S. 21.
[791] Vgl. Kaplan/Norton (2001), S. VIII.
[792] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. VII.
[793] Vgl. Macharzina/Wolf (2005), S. 708.
[794] Vgl. Kaplan/Norton (2001), S. 25.

werten zu hinterlegen. Das Konzept der BSC zeichnet sich durch die Forderung aus, nicht nur eine Ableitung von monetären Zielen vorzunehmen und diese anhand von Messgrößen, Zielwerten und Aktionen zu konkretisieren, sondern es sollen die strategischen Ziele an den wesentlichen intern beeinflussbaren Treibern der Strategie ausgewogen ausgerichtet werden. Diese Treiber können unterschiedlichen Betrachtungsweisen, den sog. Perspektiven, zugewiesen werden.[795] Die BSC wird häufig in vier Perspektiven unterteilt, d.h. die Finanz-, Kunden-, Lieferanten- und interne Perspektive, denen Ziele, Kennzahlen, Vorgaben und Maßnahmen zugeteilt werden.[796] Diese Einteilung soll Ursache-Wirkungs-Beziehungen zwischen der Finanzperspektive und den drei anderen Perspektiven aufzeigen. Die Finanzperspektive soll einen Überblick über die wirtschaftlichen Konsequenzen bereits getätigter Aktionen bieten. Die dabei dargestellten Finanzkennzahlen geben an, inwieweit die Unternehmensstrategie, deren Umsetzung und Durchführung überhaupt eine grundsätzliche Ergebnisverbesserung nach sich ziehen. Die finanzwirtschaftlichen Ziele sind mit der Rentabilität verknüpft, was bspw. durch den Periodengewinn, die Kapitalrendite oder durch die Steigerung des Unternehmenswertes ausgedrückt wird.[797]

Durch die Kundenperspektive sollen Kunden- und Marktsegmente gezeigt werden in denen das Unternehmen sich gegenüber seinen Wettbewerbern behaupten kann. Die Kundenperspektive soll darüber hinaus zur Darstellung der Kundenwünsche und von Markterfordernissen dienen. Dabei stehen die Ziele des Unternehmens zur Umsetzung der Kundenwünsche und der Markterfordernisse im Mittelpunkt der Betrachtung,[798] für die Kennzahlen, wie die Kundentreue, Kundenzufriedenheit, Kundenakquisition, Kundenrentabilität und der Marktanteil herangezogen werden sollen. Die Kundentreue gibt an, inwieweit eine Geschäftseinheit kontinuierliche Beziehungen zu ihren Kunden hält oder gewinnt. Die Kundenzufriedenheit untersucht den Zufriedenheitsgrad der Kunden mit Hilfe von spezifischen Leistungskriterien innerhalb der Wertvorgaben. Die Kundenakquisition steht für bzw. misst das Ausmaß, wie eine Einheit neue Kunden akquiriert. Die Kundenrentabilität berechnet den Nettogewinn pro Kunde oder Segment mit spezifischen Leistungskriterien innerhalb der Wertvorgaben des Unternehmens.[799]

---

[795] Vgl. Greiner (2002), S. 38.
[796] Vgl. Kaplan/Norton (2001), S. 21.
[797] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 24.
[798] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 62.
[799] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 66.

Die interne Perspektive hat den Zweck, Prozesse zu identifizieren, auf die sich das Unternehmen im Rahmen einer Verbesserung konzentrieren sollte. Die Kennzahlen der internen Perspektive sollten auf die Erfassung der internen Prozesse abzielen, die die Kundenzufriedenheit und die Unternehmenszielerreichung am meisten beeinflussen.[800]

Die Lern- und Entwicklungsperspektive soll den Innovationsprozess erfassen. Bei dieser Perspektive bilden die Fähigkeit des Unternehmens bzw. der Mitarbeiter zu lernen und Innovationen hervorzubringen den Schwerpunkt der Betrachtung. Als Messgrößen können bspw. die Produktentwicklungszeit, die Motivation der Mitarbeiter oder die Anzahl der Patente im Zeitablauf herangezogen werden.[801]

An die Erhebung der Informationen und Entwicklung der Kennzahlen anschließend sollten durch die Ableitung von Ursache-Wirkungs-Beziehungen die vier Perspektiven miteinander verbunden werden. Diese Ursache-Wirkungs-Beziehungen sind als „Wenn-dann-Aussagen" zu interpretieren, die einzelne Ziele miteinander verknüpfen. Bspw. kann eine höhere Kundenzufriedenheit einen Anstieg des Absatzes bewirken. Die BSC soll durch die Zusammenführung der „Wenn-Dann-Beziehungen" die Strategie und das Geschäftsmodell des Unternehmens darstellen.[802] Die Perspektiven des Grundmodells müssen nicht zwangsläufig eingehalten werden, sie können vielmehr unternehmensspezifisch ausgerichtet werden. Für den Fall, dass Zulieferer wichtige Bedeutung für den Erfolg des Unternehmens haben, kann die BSC um eine Lieferantenperspektive erweitert werden.[803]

Aufgrund der Ausrichtung der BSC auf die Unternehmensziele sowie der Operationalisierung der Unternehmensstrategie mittels Messgrößen bietet sich ihr Einsatz im Zuge einer an den Geschäftsrisiken ausgerichteten risikoorientierten Prüfung an, weil sich dieser Prüfungsansatz ebenfalls an den Unternehmenszielen sowie -strategien orientiert. Im Gegensatz zur BSC wird dabei nicht auf die Realisierung der Strategie durch Ziele, Kennzahlen, Vorgaben und Maßnahmen abgezielt, sondern mittels einer Beurteilung, inwieweit die Verwirklichung der Strategie durch die im Unternehmen vorgegebenen Kennzahlen und Maßnahmen durchführbar ist.[804] Sofern ein Unternehmen bereits eine BSC zur Strategieimplementierung einsetzt, so kann sie vom Abschlussprüfer als ein Kontrollinstrumentarium verstanden werden, welches

---

[800] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 89.
[801] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 93.
[802] Vgl. Kaplan/Norton (1997), S. 143, Vanini (2009), S. 816 und Horvath/Gaiser (2000), S. 26.
[803] Vgl. Vanini (2009), S. 816.
[804] Vgl. Mielke (2007), S. 107.

eine positive Auswirkung auf die Beurteilung des internen Kontrollsystems haben kann.[805] Die BSC ist auch ein geeignetes Werkzeug, um eine Verbindung zwischen nichtmonetären und den im Rahmen der Rechnungslegung wesentlichen monetären Faktoren herzuleiten.[806] Auch kann sie dem Abschlussprüfer hilfreich bei der Erlangung eines Verständnisses der Geschäftstätigkeit des Mandanten sein, da die mittels der BSC ermittelten Kennzahlen und Messgrößen als Indikatoren für potentielle Geschäftsrisiken, Schwierigkeiten mit Kunden, Prozessen oder Ressourcenleistungen dienen können, die bspw. direkte Auswirkungen auf den Abschluss und damit auf die Erteilung des Bestätigungsvermerks haben. Für den Fall, dass eine Unternehmung sich durch eine unterdurchschnittliche nichtmonetäre Leistungsgrößen auszeichnet, kann dies als ein Indikator für zukünftige finanzielle Verluste interpretiert werden und folglich eine Auswirkung auf die Beurteilung der Going-concern Annahme des Prüfers haben.[807]

Obwohl es einige Gründe gibt, die für einen Einsatz der BSC sprechen, muss sich der Prüfer darüber im Klaren sein, dass es der BSC an inhaltlicher Präzision mangelt, da die Argumentation, dass es keine allgemeingültige BSC geben kann aufgrund der Tatsache, dass jedes Unternehmen individuelle Ziele und kritische Erfolgsfaktoren besitzt und damit eine individuelle BSC benötigt, nur teilweise zutreffend ist. Damit darf nicht darüber hinweggetäuscht werden, dass die BSC eher eine Heuristik zur Erststellung eines Zielsystems und kein Zielsystem im engeren Sinne darstellt.[808] Daher sollte sich der Prüfer nicht ausschließlich auf die erlangten Kenntnisse aus der BSC stützen, sondern in seine Beurteilung auch weitere Informationsquellen einfließen lassen.

3.5.2.3 Organe und Mitarbeiter des zu prüfenden Unternehmens

Die Organe und Mitarbeiter leisten einen wesentlichen Beitrag für den Erfolg eines Unternehmens. Daher ist es für den Abschlussprüfer von großer Bedeutung, potentielle wie vorhandene Geschäftsrisiken bezüglich der Organe und Mitarbeiter zu identifizieren, die den Erfolg eines Unternehmens gefährden können. Die folgenden Abschnitte widmen sich daher der Darstellung von Geschäftsrisiken, die ihren Ursprung in den Organen bzw. Mitarbeitern eines Unternehmens haben.

---

[805] Vgl. Mielke (2007), S. 108.
[806] Vgl. Ruhnke (2006), S. 194.
[807] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2006), S. 92.
[808] Vgl. Macharzina (1999), S. 166.

3.5.2.3.1 Qualität und Integrität der Führungskräfte

Der Qualität und Ausbildung von Führungskräften eines Unternehmens kommt eine große Bedeutung zu. Mangelnde Ausbildung oder Erfahrung für eine Stelle sowie das Fehlen einer angemessenen Autorität können als Indikatoren für die Wahrscheinlichkeit angesehen werden, dass dem betroffenen Führungspersonal Fehler unterlaufen,[809] die zur Gefährdung der Ziele und Strategien des Unternehmens beitragen können. Führungskräfte sollten neben Fachkenntnissen auch über Entscheidungs-, Konflikt-, Konsens- und Teamfähigkeit verfügen, um ihrer Weisungs- und Entscheidungsbefugnis gerecht zu werden. Infolge der stetigen Globalisierung sind weitere Anforderungen, wie Auslandserfahrung, strategisches Denken und die Fähigkeit, Entwicklungen von Märkten einschätzen zu können, hinzugekommen.[810] Bezeichnet man die Gesamtheit der Elemente der Verhaltenssteuerung als Führungsstil des Managements,[811] so kann dieser, falls er nach dem Motto "Befehl und Kontrolle" gelebt wird, die Flexibilität und die Lernbereitschaft der Weisungsgebundenen beeinträchtigen.[812] Somit kann die Unternehmensleitung durch mangelhaft definierte Ziele und Strategien, eine unzureichende Vermittlung einer Unternehmenskultur sowie eine unzeitgemäße Führung der Mitarbeiter Faktoren begünstigen, die sich wesentlich auf das Geschäftsrisiko des Unternehmens auswirken können.

Neben seiner Leitungsverantwortung ist der Vorstand auch verpflichtet, entsprechende Maßnahmen zu ergreifen, falls der begründete Verdacht für ein Fehlverhalten des Aufsichtsrates vorliegt.[813] Seine eigentliche Aufgabe besteht zwar nicht darin, die Aufsichtsratsmitglieder zu überwachen, trotzdem hat er durch seine vorrangige Überwachungszuständigkeit die Aufgabe, bei illegalen Beschlüssen oder Verhaltensweisen des Aufsichtsrates einzuschreiten. Der Vorstand hat zwar keine Handlungsinstrumente, um gegen den Aufsichtsrat vorzugehen, jedoch kann er den Aufsichtsrat zu einer Stellungnahme zu dessen Fehlverhalten auffordern, wobei der Aufsichtsrat nicht verpflichtet ist, sich zu Anschuldigungen zu äußern. Dennoch kann der Vorstand den Aufsichtsrat zu einer Unterlassung anhalten. Hat der Vorstand damit keinen Erfolg, dann kann er die Hauptversammlung einberufen und die Aktionäre über die Abwahl des Aufsichtsrates abstimmen lassen. Diese Eingriffsmöglichkeiten des Vorstands haben ei-

---

[809] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 208.
[810] Vgl. Oechsler (2011), S. 347.
[811] Vgl. Hansmann (1999), S. 172.
[812] Vgl. Bell et al. (1997), S. 28.
[813] Vgl. Potinecke/Block (2013), S. 27.

nen besonderen Stellenwert, weil lediglich die Vorstände den erforderlichen Überblick über die geschäftlichen Vorgänge sowie die Tätigkeit des Aufsichtsrates verfügen, um gezielt auf Missstände reagieren zu können.[814]

Für die Unternehmensleitung können Anreize vorhanden sein, die eigene Leistung deutlich positiver darzustellen, als diese in Wirklichkeit ist. Oftmals wird mittels des Creative Accounting versucht, die Geschäftszahlen des Unternehmens besser darzustellen, als diese de facto sind. Das Creative Accounting bewegt sich zwar oft am Rande der Legalität, stellt jedoch in der Regel noch keinen Verstoß gegen geltende Gesetze dar.[815] Dagegen ist es zulässig, wenn die Geschäftsleitung bspw. im Rahmen der vom deutschen Gesetzgeber eingeräumten Ansatz- und Bewertungswahlrechte den Erfolgsausweis zu ihren Gunsten vornimmt. So wird die Unternehmensleitung bei Vorliegen einer schlechten wirtschaftlichen Lage dazu geneigt sein, eine progressive, d.h. ergebnisverbessernde, Bilanzierung zu verfolgen.[816] Durch diese bilanzpolitischen Maßnahmen versucht das Management für stabile und konstante Gewinne bzw. kontinuierliche Gewinnausschüttungen an die Kapitalgeber zu sorgen. Sobald Gewinneinbrüche nicht mehr vermeidbar sind, verweisen die Verantwortlichen bspw. auf eine schlechte konjunkturelle Lage, Wettbewerbsnachteile aufgrund hoher Personalkosten gegenüber Niedriglohnländern, stetig steigende Energiekosten oder Umweltauflagen, die nur durch kostenintensive Technologien erfüllt werden können. Diese mangelnde Problemsicht der Unternehmensleitung kann den wirtschaftlichen Niedergang des Unternehmens beschleunigen, wobei fehlende finanzielle Mittel für Investitionen infolge ausbleibender Gewinne den Prozess des wirtschaftlichen Niedergangs beschleunigen können.[817] Dahingegen kann es sein, dass die Geschäftsleitung im Falle einer guten wirtschaftlichen Situation eine konservative Bilanzierung[818] anstrebt, um bei Vermögensgegenständen stille Reserven aufzubauen, deren Auflösung in schlechteren Geschäftsjahren die Ertragslage scheinbar verbessern kann.[819]

Eine Gefahr für wesentliche Fehler im Jahresabschluss kann auch eine fehlende Integrität des Managements darstellen.[820] Mit Vorsatz verübte Fehler durch das Management sind als gra-

---

[814] Vgl. Potinecke/Block (2013), S. 28.

[815] Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 24.

[816] Vgl. Peemöller/Hofmann (2005), S. 24 f.

[817] Vgl. Weinrich (1993), S. 229.

[818] Eine konservative Bilanzierung steht für einen Ausweis möglichst niedriger Ergebnisse sowie nach Möglichkeit eines niedrigen Eigenkapitals (vgl. Zwirner/Boecker/Busch (2017), S.2).

[819] Vgl. Baetge/Melcher/Schmidt (2012), S. 178.

[820] Vgl. Quick (1996), S. 262.

vierender als betrügerische Handlungen des Personals anzusehen, da diese tendenziell eher einen wesentlichen Betrag umfassen. Häufig kann das Management interne Kontrollen umgehen. Zudem existiert ein Interessenskonflikt zwischen Management und Abschlussprüfer bezüglich der Aufdeckung von Fehlern. Demzufolge hat der Prüfer insbesondere auf Versuche des Managements zu achten, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des zu prüfenden Unternehmens falsch oder zu optimistisch darzustellen. Als besonders problematisch ist dabei der Umstand zu werten, dass bewusste Fehler des Managements oft nicht offensichtlich zu Tage treten. Im Einzelfall wird eine Differenzierung zwischen Täuschungen und Beurteilungsfehlern schwierig bzw. kaum möglich sein.[821] Trotz aller Schwierigkeiten hat der Prüfer die Integrität des Managements kritisch zu prüfen, also mit einem gesunden Maß an Skepsis die Aussagen und Handlungen des Managements zu hinterfragen. Es scheint in diesem Zusammenhang auch notwendig, auf die Bedeutung der Vollständigkeitserklärung zu verweisen. Der Prüfer hat diejenigen, die Vollständigkeitserklärung abzugeben haben, auf deren Bedeutung ausdrücklich hinzuweisen. So wird auch die Möglichkeit nicht gering ausfallen, dass ein deliktisches Verhalten fernab der Rechnungslegung entdeckt wird. Der Prüfer hat sich in diesen Fällen davon ein Bild zu machen, ob und in welchem Umfang die mit einem solchen Handeln einhergehenden Risiken, wie z. B. Bußgelder, in der Bilanz erfasst wurden.[822]

Potentielle Anreize für bewusste Fehler der Geschäftsleitung können sich von persönlichen Bereicherungsabsichten bis hin zur Festigung der eigenen Position im Unternehmen erstrecken.[823] Indizien für persönliche Bereicherungsabsichten und damit auch für ein inhärentes Risiko können in der Koppelung der Vergütungssysteme an den ausgewiesenen Periodenerfolg oder dem Ruf des Managements, gegen Ende des Geschäftsjahres ungewöhnliche Risiken einzugehen, liegen.[824] Ein inhärentes Risiko kann zudem aufgrund einer hohen Fluktuation in der Unternehmensleitung vorliegen.[825] Im Rahmen seiner kritischen Grundhaltung muss der Prüfer, trotz seiner Erfahrungen mit dem Management bezüglich dessen Integrität und Ehrlichkeit, das Vorhandensein wesentlicher Fehler aufgrund von Verstößen in Betracht ziehen. Obgleich vom Abschlussprüfer nicht erwartet werden kann, dass er seine dahingehenden Erfahrungen außer Acht lässt, ist eine Beibehaltung einer kritischen Grundhaltung bedeutsam, da bestimmte Verstöße nur schwer erkannt werden, Kontrollmaßnahmen durch das Manage-

[821] Vgl. Quick (1996), S. 263.
[822] Vgl. Ludewig (1995), S. 407.
[823] Vgl. Quick (1996), S. 263.
[824] Vgl. Helliar et al. (1996), S. 54.
[825] Vgl. Helliar et al. (1996), S. 54.

ment außer Kraft gesetzt werden können sowie sich Gegebenheiten zwischenzeitlich geändert haben könnten.[826]

3.5.2.3.2 Kompetenz und Integrität des Aufsichtsrats

Der Aufsichtsrat hat gemäß § 171 Abs. 1 HGB den Jahresabschluss, den Lagebericht und den Vorschlag für die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen, bei Mutterunternehmen i. S. d. § 290 Abs. 1 Satz 2 HGB ebenso den Konzernabschluss sowie den Konzernlagebericht. § 107 Abs. 3 S. 2 AktG empfiehlt u. a. die Einrichtung eines Prüfungsausschusses, wobei hier zu beachten ist, dass eine vollständige Delegierung der Prüfungsaufgabe an den Prüfungsausschuss nach § 107 Abs. 3 Satz 3 ausgeschlossen ist.[827] Die Aufgaben des Prüfungsausschusses setzen sich zusammen aus der Überwachung der Prozesse in der Rechnungslegung, der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems sowie der Abschlussprüfung, dabei insbesondere hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und durch ihn erbrachte Zusatzleistungen.[828]

Daneben hat der Aufsichtsrat die Geschäftsführung zu überwachen[829] und ist somit als wesentliches Kontrollorgan anzusehen. Er hat neben einer vergangenheits- und gegenwartsbezogenen ebenso eine zukunftsbezogene und präventive Überwachung sicherzustellen.[830] Die Überwachung des Managements seitens des Aufsichtsrats stellt eine eigenständige, prozessuale Funktion dar, welche die Entscheidungsprozesse des Vorstands und des Aufsichtsrats überlagert und begleitet.[831] Die Überwachung des gemäß § 91 Abs. 2 AktG durch den Vorstand einzurichtenden Risikofrüherkennungssystems als Bestandteil des unternehmensinternen Risikomanagements ist ebenfalls dem Aufgabenspektrum des Aufsichtsrats zuzurechnen.[832] Neben dem Vorstand hat auch der Aufsichtsrat eine Schlüsselrolle bei der Verhinderung und Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen inne. Im Zusammenhang mit der Überwachung des Management hat der Aufsichtsrat sicherzustellen, dass die seitens der gesetzlichen Vertreter eingerichteten Maßnahmen zur Verhinderung bzw. Aufdeckung von Verstößen ihre

---

[826] Vgl. IDW PS 210 (2012) Tz. 14.

[827] Vgl. Buhleier/Krowas (2010), S. 1167.

[828] Vgl. Velte (2009b), S. 343.

[829] Vgl. § 111 Abs. 1 AktG.

[830] Vgl. Fuhr (2003), S. 97.

[831] Vgl. Fischer/Beckmann (2007), S. 5.

[832] Vgl. Potinecke/Block (2013), S. 33 und Hucke (2008), S. 127. Der Aufsichtsrat ist gemäß § 111 Abs. 1 AktG dazu verpflichtet, das Risikofrüherkennungssystem zu überwachen.

Wirksamkeit entfalten.[833] Es liegt in der Verantwortung des Vorstands, bei Unregelmäßigkeiten, Verstößen gegen Gesetze oder interne Richtlinien, welche durch Mitarbeiter begangen wurden, Untersuchungen zur Sachverhaltsermittlung einzuleiten. Dem Aufsichtsrat obliegt in diesem Fall die Pflicht, zu überwachen, ob der Vorstand dieser Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch nachkommt.[834] Verstöße und Unregelmäßigkeiten können auch durch den Vorstand erfolgen. In diesem Fall haben die Aufsichtsräte eine Einschätzung des Risikos vorzunehmen, inwieweit das Management Kontrollmaßnahmen umgeht oder in einer anderen unangemessenen Art und Weise auf den Rechnungslegungsprozess einen Einfluss ausübt, wie bspw. aufgrund einer Ergebnismanipulation zur Beeinflussung von Analysteneinschätzungen.[835]

Die seitens des Aufsichtsrats vollzogene Überwachung des Vorstands basiert überwiegend auf den durch den Vorstand bereitgestellten Informationen.[836] Die Untersuchung von Deloitte (2004) bemängelt, dass die Quantität und Qualität der Informationsversorgung der Aufsichtsratsorgane durch den Vorstand nicht ausreichend sind, da die Frequenz der zur Verfügung gestellten standardisierten Berichte einer zeitnahen Informationsversorgung entgegensteht.[837] Daneben lässt ein zu geringer Umfang der Berichte die Vermutung auf bestehende Informationsasymmetrien zwischen den Vorstandsmitgliedern und dem Aufsichtsrat zu.[838] Diesem unterschiedlichen Informationsstand kann und sollte der Aufsichtsrat durch eine Festlegung von Mindeststandards begegnen, die die durch den Vorstand bereitgestellten Informationen mindestens erfüllen sollten.[839] Dörner/Oser (2005) plädieren dafür, dass der Aufsichtsrat an den Vorstandsitzungen teilnehmen sollte, um von der Möglichkeit Gebrauch machen zu können, weiterführende Fragen an den Vorstand zu richten,[840] was wiederum zum Abbau von Informationsasymmetrien beitragen könnte. Somit spielt die Qualität der Informationsversorgung des Aufsichtsrats für eine effiziente und wirksame Überwachung der Vorstandsmitglieder eine gewichtige Rolle für eine kompetente Ausübung der gesetzlich vorgesehenen Überwachungsfunktion durch die Aufsichtsratsmitglieder. Sollte der Aufsichtsrat seiner Überwachungsfunktion nicht nachkommen, so kann dies durch den Abschlussprüfer als wesentliches

---

[833] Vgl. IDW PS 210.10.

[834] Vgl. Potinecke/Block (2013), S. 33.

[835] IDW PS 210.10.

[836] Vgl. Diederichs/Kißler (2008), S. 106. Für eine ausführliche Darstellung der Information und Berichterstattung des Aufsichtsrats vgl. Theisen (2007).

[837] Vgl. Deloitte (2004), S. 9.

[838] Vgl. Deloitte (2004), S. 10.

[839] Vgl. Diederichs/Kißler (2008), S. 144.

[840] Vgl. Dörner/Oser (1995), S. 1093.

Geschäftsrisiko angesehen werden. Der Prüfer sollte sich auch einen Eindruck über die Einflussnahme des Aufsichtsrates auf operative Entscheidungen der Geschäftsführung verschaffen. Ein Geschäftsrisiko könnte darin bestehen, dass bspw. der Aufsichtsratsvorsitzende vor seinem Wechsel in den Aufsichtsrat Mitglied oder Vorsitzender der Geschäftsleitung war und nun anstelle der Überwachungsfunktion in operative Entscheidungen eingreift oder Entscheidungen nur von ihm getroffen werden. Dies würde die Trennung von Überwachung der Geschäftsleitung und der Geschäftsführung durchbrechen und ad absurdum führen.

Die Studie von Grothe (2006) kommt zu dem Ergebnis, dass der Aufsichtsrat zu vergangenheitsorientiert, zu stark nach innen gerichtet und zu passiv arbeitet.[841] Er stellt fest, dass die Aufsichtsratsmitglieder die an sie gestellten Anforderungen vermutlich nur in Ansätzen erfüllen.[842] Neben der Überwachung des Vorstands kommt dem Aufsichtsrat auch eine Bedeutung bei Aufbau, Austausch und Auswahl des Managements zu.[843] Gemäß der Empfehlung des DCGK soll der Aufsichtsrat gemeinsam mit dem Vorstand eine langfristige Nachfolgeplanung betreiben,[844] was jedoch eine intensive Auseinandersetzung und Diskussion mit den aktuellen Vorständen verlangt.[845]

Der Aufsichtsrat ist auch bei Geschäftsvorgängen von grundlegender Bedeutung durch den Vorstand einzubinden,[846] was dazu beitragen soll, Fehlentscheidungen frühzeitig zu vermeiden, schwerwiegende Managementmängel rechtzeitig aufzudecken und die Vorstandsmitglieder zu einer betriebswirtschaftlich soliden und sorgfältigen Unternehmensführung zu mahnen,[847] wobei eine dauerhafte Vorstandsberatung nicht zu den allgemeinen Pflichten des Aufsichtsrats gehört.[848]

Dem Aufsichtsrat obliegt eine große Verantwortung. Damit er dieser gerecht werden kann, bedarf es einer angemessenen Qualifikation, [849] d.h. jeder Aufsichtsrat muss diejenigen Mindestkenntnisse sowie -fähigkeiten besitzen bzw. sich gegebenenfalls verschaffen, die notwendig sind, um die im Unternehmen regelmäßig anfallenden Geschäftsvorgänge selbstständig

---

[841] Vgl. Grothe (2006), S. 349.
[842] Vgl. Grothe (2006), S. 361.
[843] Vgl. Bresser et al. (2005), S. 1185.
[844] Vgl. DCGK (2017), 5.1.2.
[845] Vgl. Theisen (2007), S. 60.
[846] Vgl. Theisen (2007), S. 77.
[847] Vgl. Scheffler (2004), S. 103.
[848] Vgl. Diederichs/Kißler (2008), S. 101.
[849] Vgl. Diederichs/Kißler (2008), S. 230.

sowie ohne die Hilfe eines Dritten verstehen und beurteilen zu können.[850] Bei kapitalmarktorientierten Unternehmen i. S. d. § 264d muss gemäß § 100 Abs. 5 AktG mindestens ein unabhängiges Mitglied des Aufsichtsgremiums über Sachkenntnisse in den Bereichen der Rechnungslegung und Abschlussprüfung verfügen.[851]

Sollte der Prüfer im Rahmen seiner Zusammenarbeit mit dem Aufsichtsrat die Einschätzung erlangen, dass der Aufsichtsrat aufgrund seiner Zusammensetzung, seiner fachlichen Eignung oder Wahrnehmung seiner Kontrollfunktion nicht oder nur eingeschränkt geeignet ist, so ist dies als Geschäftsrisiko in Betracht zu ziehen.

Der Aufsichtsratsrat benötigt zudem ein angemessenes Selbstverständnis, eine gute Informationsbasis sowie Moral, Zivilcourage und Weitsicht.[852] Auch sollte der Aufsichtsrat eine Kultur der Ehrlichkeit sowie des ethischen Verhalten vermitteln und leben,[853] damit keine Zweifel an der Integrität der Aufsichtsratsmitglieder gehegt werden können. Sollte dies nicht der Fall sein, so kann dies durch den Abschlussprüfer als ein Hinweis auf ein potentielles Geschäftsrisiko interpretiert werden. Der Abschlussprüfer ist im Rahmen seiner kritischen Grundhaltung dazu angehalten, ungeachtet seiner Erfahrungen hinsichtlich der Ehrlichkeit und Integrität des Aufsichtsrats, die Möglichkeit wesentlicher falscher Angaben in Betracht zu ziehen.[854]

3.5.2.3.3 Kompetenz und Qualifikation der Mitarbeiter

Ein Unternehmen kann durch den Einsatz von qualifizierten und kompetenten Mitarbeitern einen Kompetenz- und Wettbewerbsvorsprung gegenüber seinen Wettbewerbern erreichen.[855] Die Eignung der Mitarbeiter zur Erbringung ihrer Arbeitsleistung wird bestimmt durch Kenntnisse, geistige Fähigkeiten zur Anwendung und Umsetzung des erworbenen Wissens, körperliche Fähigkeiten, wie bspw. Geschicklichkeit und Kraft, sowie persönliche leistungsfördernde Eigenschaften, wie z. B. Konzentrationsfähigkeit, Gründlichkeit, Ausdauer, Geduld[856] oder innovativen Erfindungseifer. Denn gerade die Lernfähigkeit, Qualifikation, Motivation sowie Innovationsfähigkeit der Mitarbeiter sagen viel über die Leistungsfähigkeit

---

[850] Vgl. Kiethe (2005), S. 2124.
[851] Vgl. Hucke (2008), S. 124 und § 100 Abs. 5 AktG.
[852] Vgl. Diederichs/Kißler (2008), S. 230.
[853] Vgl. Mielke (2007), S. 111.
[854] Vgl. IDW PS 210.14.
[855] Vgl. Wöhe/Döring (2008), S. 133.
[856] Vgl. Hansmann (1999), S. 170.

eines Unternehmens aus.[857] Der Austritt hochqualifizierter Mitarbeiter oder der Verlust eines hohen Bildungsstands der Mitarbeiter durch mangelnde Fortbildungsmöglichkeiten können für ein Unternehmen zum Geschäftsrisiko werden, sollte es nicht rechtzeitig auf dieses Risiko reagieren, da die unternehmerische Forschung und Entwicklung eine hohe Abhängigkeit vom Bildungsstand der Mitarbeiter aufweist.[858]

Zudem streben die Mitarbeiter einer Unternehmung nach einer Befriedigung ihrer individuellen Bedürfnisse. Bleiben diese unbefriedigt, so kann dies negative Auswirkungen auf die Arbeitsergebnisse der Angestellten haben.[859] Zudem ist die Arbeitsleistung der Mitarbeiter grundsätzlich in hohem Umfang von deren Motivation abhängig, was bedeutet, dass die Arbeitsleistungen schwanken.[860] Die Motivation zur Arbeitsleistung kann nach der Studie von Sand (1973) von sehr unterschiedlichen Motiven oder Anreizen gespeist sein. Danach bildet die Entlohnung den wichtigsten Faktor bei der Einschätzung des Arbeitsplatzes und stellt demzufolge auch ein starkes Motiv bzw. einen bedeutenden Anreiz für die Leistungsbereitschaft der Mitarbeiter eines Unternehmens dar.[861] Daneben muss beachtet werden, dass sich die Arbeitsleistung des Personals durch Lerneffekte, Erfahrungen bzw. den Alterungsprozess im Zeitablauf ändern kann.[862] Daher ist besonders im Bereich des Personalmanagements ein systematisches, konzeptionell fundiertes Vorgehen zur nachhaltigen Sicherung der Zukunft des Unternehmens notwendig.[863] Erkennt das Unternehmen nicht rechtzeitig die Risikopotentiale in Bezug auf seine Mitarbeiter bzw. leitet es nicht zeitnah entsprechende Gegenmaßnahmen ein, so stellen die Personalrisiken bedeutende Faktoren dar, die die Ziele des Unternehmens gefährden können. Als Risikofaktoren im Personalbereich können bspw. falsch qualifizierte Mitarbeiter, fehlende Leistungsträger, untreue Mitarbeiter, zurückgehaltene Leistungen, hohe Fluktuation oder austrittsgefährdetes Personal sowie die Gesundheit und Werte der Mitarbeiter in Frage kommen.[864]

Eine niedrige Arbeitsmoral, das Ausbleiben einer angemessenen Rückmeldung auf die Arbeit der Mitarbeiter durch das Führungspersonal oder von Weiterbildungsmaßnahmen, können

---

[857] Vgl. Leidig (2007), S. 122.
[858] Vgl. Legler/Krawczyk (2006), S. 12.
[859] Vgl. Wöhe/Döring (2008), S. 134.
[860] Vgl. Wöhe/Döring (2008), S. 136.
[861] Vgl. Sand (1973) (zit. aus Hansmann (1999), S. 171).
[862] Vgl. Wöhe/Döring (2008), S. 136.
[863] Vgl. Leidig (2007), S. 123.
[864] Vgl. Leidig (2007), S. 127 ff. und Wiedmann (1998b), S. 348.

sich auf das Kontrollrisiko auswirken, da verärgerte Mitarbeiter ineffektiv sein oder gegen die Interessen des Unternehmens handeln können.[865] Auch kann der Mangel an Personal mit angemessenen Fähigkeiten einen Einfluss auf das Kontrollrisiko ausüben, da dies dazu führen kann, dass Prozesse ineffektiv werden oder die Aufteilung von Aufgabenbereichen umgangen wird.[866] Ferner können diskriminierende Haltungen seitens des Managements und der Mitarbeiter gegenüber von Mitangestellten zu Aufwendungen in Verbindung mit Rechtsstreitigkeiten führen, die wiederum einen Einfluss auf das Prüfungsrisiko nach sich ziehen können.[867] Auch kann die Einstellung und Sichtweise neuer Mitarbeiter hinsichtlich der Bedeutung von internen Kontrollen oder die Notwendigkeit einer Einarbeitungszeit, um ein Verständnis für die internen Abläufe zu erhalten, einen Einfluss auf den Jahresabschluss ausüben. So kann bspw. eine wichtige interne Kontrolle sein, dass die Kreditwürdigkeit potentieller Kunden überprüft wird, bevor ihnen Zahlungsziele eingeräumt oder Waren auf Rechnung ausgeliefert werden. Sind neue Mitarbeiter über diese Vorgehensweise nicht informiert oder verstehen sie deren Notwendigkeit nicht, so könnte das Unternehmen infolgedessen Verluste erleiden, die sich noch dazu auf den Jahresabschluss auswirken können.[868] Auch kann eine fehlende Funktionstrennung einen Mitarbeiter unbewusst oder bewusst dazu veranlassen, z.B. einen Bestellvorgang von Waren auszulösen, den Wareneingang selbst zu buchen und eventuell auch einen Zahlungsvorschlag zu generieren, obwohl die Unternehmung die bestellte Ware nicht benötigt und damit Lagerbestände aufbaut, die möglicherweise nach einer bestimmten Zeit auch noch abgeschrieben werden müssen. Daneben kann die bewusste Falschdarstellung von einzelnen Geschäftsbereichen durch die unrichtige Zuordnung von Aufwendungen zu einer Art Quersubventionierung von unrentablen durch rentable Geschäftsbereiche führen, die zu falschen operativen und strategischen Entscheidungen führen können. Dies kann in Abhängigkeit von den nicht richtig zugeordneten Aufwendungen und dem damit zusammenhängenden Zeitraum zu einem nicht unerheblichen Geschäftsrisiko führen.

Einen weiteres Geschäftsrisiko kann der Austritt von Mitarbeitern darstellen, die über sehr unternehmens- bzw. aufgabenspezifisches Wissen verfügen, welches diese Mitarbeiter nicht mit ihren Kollegen bzw. Vorgesetzten geteilt haben sowie keine Niederschriften zu diesem speziellen Wissen und dessen Anwendung im Tagesgeschäft existieren. So wird ein Soft-

---

[865] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 209.
[866] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 209.
[867] Vgl. Knechel/Salterio/Ballou (2007), S. 209.
[868] Vgl. Gray/Manson (2008), S. 168.

wareunternehmen in Schwierigkeiten geraten, falls der Quellcode von Programmen nur durch einen Mitarbeiter erstellt wurde und dazu auch keine angemessene Dokumentation vorhanden ist.[869]

3.5.2.4 Einsatz von IT-Systemen

In nahezu allen Branchen werden in der Produktion mittlerweile moderne Technologien eingesetzt.[870] Aufgrund der damit verbundenen stetig voranschreitenden Technisierung und Automatisierung der Geschäftsprozesse greifen die Unternehmen auf integrierte IT-Systeme, sog. Enterprise Resource Planning (ERP)-Systeme zurück. ERP-Systeme sind in der Regel modular aufgebaut und beinhalten IT-gestützte Module zur Abbildung der Geschäftsprozesse[871] eines Unternehmens,[872] womit nicht nur die Produktion von der IT-Durchdringung betroffen ist, sondern auch das Rechnungswesen. Diese vollintegrierten Systeme bewirken ein Zusammenwachsen von verschiedenen Teilen des Rechnungswesens durch bspw. eine Echtzeitintegration der Finanz- und Lagerbuchhaltung sowie der Kostenrechnung.[873] Obwohl die Einführung sehr aufwendig und kostspielig sein kann, haben die meisten Unternehmen ein ERP-System oder Softwareprodukte zur Unterstützung ihrer Geschäftsprozesse eingeführt. Die Motivation hierzu war die Aussicht auf automatisierte und kostengünstigere Prozesse sowie schnelle Bearbeitungszyklen.[874] Trotz der Vielzahl von Vorteilen, die ERP-Systeme bieten, können diese auch potentielle sowie vorhandene Geschäftsrisiken beinhalten, mit deren Existenz bzw. potentiellem Vorhandensein sich ein Abschlussprüfer intensiv bei der Beurteilung des Geschäftsrisikos auseinandersetzen muss. Insbesondere der nicht autorisierte Zugriff oder die Manipulation von Daten sowie Richtigkeit und Integrität der Daten wirken sich auf das inhärente Risiko und Kontrollrisiko sowie folglich auch auf das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens aus.[875] Die Verantwortung für die Implementierung von angemessenen sowie wirksamen Kontrollen, die eine gesetzeskonforme Abwicklung der IT-gestützten Geschäftsprozesse sicherstellen, obliegt den gesetzlichen Vertretern des zu prüfen-

---

[869] Vgl. Lazear/Gibbs (2009), S. 87.
[870] Vgl. Wiedmann (1998), S. 339.
[871] Zum Zusammenhang zwischen IT und Geschäftsprozessen vgl. Abschnitt 3.5.2.5 dieser Arbeit.
[872] Vgl. Hunton/Wright/Wright (2001), S. 1.
[873] Vgl. Wiedmann (1998), S. 339.
[874] Vgl. Hunton/Wright/Wright (2001), S. 1.
[875] Vgl. zum Teil Bell et al. (1998), S. 15.

den Unternehmens. Diese Verpflichtung für eine ordnungsgemäße Abwicklung der Geschäftsvorfälle umfasst die Einhaltung von handels- sowie steuerrechtlichen Vorgaben.[876]

Diese Veränderungen und Anforderungen wirken sich auch auf die Art und Weise des prüferischen Vorgehens aus. So kann es bei zu prüfenden Unternehmen mit einer komplexen IT als nicht sachgerecht angesehen werden, das Kontrollrisiko auf ein Maximum zu setzen und sich nur auf vollständige bzw. stichprobenartige Einzelfallprüfungen zu verlassen.[877]

Im Fokus der Abschlussprüfung stehen die rechnungslegungsbezogenen IT-Systeme, mit deren Hilfe die Daten für den Jahresabschluss verarbeitet bzw. aufbereitet werden. Eine fehlerhafte Umsetzung von Berechnungen wie z.B. bei Abschreibungen im Anlagevermögen und die damit einhergehende fehlerhaften Ausweise in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Anlagenspiegel sind potentielle Fehlerquellen. Der Prüfer muss sich zudem ein Bild über die vorhandenen Kontrollen verschaffen, die sicherstellen sollen, dass die in den Geschäftsprozessen verarbeiteten Daten richtig verarbeitet werden. Die allgemeinen Computerkontrollen, die sog. IT General Controls (ITGC), sollten sicherstellen, dass die Benutzeradministration, die Programmpflege sowie die Jobverarbeitung angemessene Richtlinien zur Vergabe sowie Wartung eingerichtet sind. Dahingegen unterstützen IT-Applikationskontrollen, wie Mussfelder, die bei der Erfassung eines Geschäftsvorfalls zwingend ausgefüllt werden müssen, ein automatischer systemseitiger Abgleich der Mengen und Werte von Bestellung, Lieferung und Rechnung (sog. three-way-match) in der Materialwirtschaft oder Beschränkung von Buchungen auf die laufende Periode, die ordnungsgemäße Abbildung der Geschäftsprozesse des zu prüfenden Unternehmens. Die Applikationskontrollen verbessern somit die Verlässlichkeit der Datenverarbeitung durch die Vermeidung, Aufdeckung und Korrektur von Fehlern in den einzelnen verarbeiteten Geschäftsvorfällen und sie tragen dazu bei, dass Fehler durch manuelle Eingaben reduziert werden.[878]

In den nachfolgenden Abschnitten werden die Bedeutung der Sicherheitsadministration, Programmpflege sowie Jobverarbeitung beschrieben. Daneben werden potentielle Faktoren für das Geschäftsrisiko eines zu prüfenden Unternehmen eingegangen.

---

[876] Vgl. Berenz/Voit (2003), S. 1233.
[877] Vgl. Janvrin/Bierstaker/Lowe (2009), S. 98.
[878] Vgl. Bell et al. (1998), S. 15.

3.5.2.4.1 Sicherheitsadministration

Die logischen Zugriffsschutzkontrollen zu IT-Systemen stellen wichtige Elemente der Datensicherheit und des Datenschutzes dar. Sie sind zudem die Voraussetzung zur Sicherstellung der Vertraulichkeit. Die Sicherheitsanforderungen der Autorisierung und der Authentizität erfordern unter allen Umständen logische Zugriffskontrollen.[879] Ein logischer Zugriffsschutz zu den rechnungslegungsrelevanten IT-Systemen mit Berechtigungs- und Gruppenprofilen muss sicherstellen, dass die rechnungslegungsrelevanten Daten nicht durch Unbefugte manipuliert oder gelöscht werden können. Somit muss sich der Abschlussprüfer im Rahmen der Aufbauprüfung logischer Zugriffsschutzkontrollen ein Verständnis darüber verschaffen, ob ein wirksames organisatorisches Verfahren für die Beantragung, Genehmigung und Einrichtung bzw. Änderung oder Deaktivierung von Benutzern und Benutzerberechtigungen auf Anwendungs-, Datenbank- sowie Netzwerkebene für die rechnungslegungsrelevanten IT-Systeme im zu prüfenden Unternehmen eingerichtet sind. Die Zugriffskontrollen sind durch den Prüfer als geeignet zu anzusehen, sofern diese gewährleisten, dass die Berechtigungsverwaltung und die vergebenen Berechtigungen im System den durch das Management genehmigten Festlegungen, d.h. im Sicherheitskonzept, entsprechen und somit unberechtigte Zugriffe auf Daten sowie Programmabläufe zur Veränderung von Daten keinesfalls möglich sind. Des Weiteren müssen die Zugriffskontrollen gewährleisten, dass die Identität des Benutzers stets eindeutig festgestellt werden kann, d.h. jeder Anwender sollte grundsätzlich über einen personalisierten Benutzer verfügen und die Verwendung von generischen Benutzern sollte generell unterbunden sein und nicht autorisierte Zugriffsversuche auf und/oder innerhalb der IT-Anwendung müssen systemseitig abgewiesen werden.[880]

Dazu ist das Vorhandensein eines aussagekräftigen Berechtigungskonzepts notwendig, um eine ausreichende Transparenz über die eingerichteten Benutzerberechtigungen zu erhalten. Dies soll sicherstellen, dass die Benutzer nur Transaktionen ausführen können, welche diese für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigen, [881] d.h. nach dem Prinzip der minimalen Berechtigungen.[882] Zudem soll damit gewährleistet werden, dass nur autorisierte Benutzer Transaktionen vornehmen können, damit ausschließlich autorisierte Transaktionen in dem eingesetzten IT-System verarbeitet werden. Dies umfasst nicht nur die eingerichteten Berechtigungen für

---

[879] Vgl. IDW RS FAIT 1 (2002), Tz. 23.
[880] Vgl. teilweise IDW PS 330 (2002), Tz. 57.
[881] Vgl. teilweise Berenz/Voit (2003), S. 1242.
[882] Vgl. Hagemeister/Kons (2010), S. 345.

die Mitarbeiter im Rechnungswesen, sondern auch bspw. in der Logistik, Materialwirtschaft, dem Vertrieb sowie im Einkauf und der Personalabteilung.[883] Das Management des zu prüfenden Unternehmens sollte eine periodische Durchsicht der vergebenen Berechtigungen durchführen, um sicherzustellen, dass die Mitarbeiter nur über die Berechtigungen verfügen, welche für die Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich sind, wobei sich die Berechtigungsvergabe am Prinzip der minimalen Rechte orientieren sollte. Sollten die eingerichteten Zugriffrechte nicht mehr den Anforderungen an die Tätigkeit der Mitarbeiter entsprechen, sind diese entsprechend anzupassen.

3.5.2.4.2 Programmpflege

Die IT-Systeme verarbeiten und speichern die Stamm- und Bewegungsdaten für die einzelnen Geschäftsvorfälle eines Unternehmens. Die Buchungen zu den Geschäftsvorfällen fließen in den Jahresabschluss des zu prüfenden Unternehmens ein. Somit ist eine funktionierende IT-gestützte Rechnungslegung eine wesentliche Voraussetzung für die Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses. Bei Änderungen an den rechnungslegungsrelevanten IT-Systemen muss daher durch das zu prüfende Unternehmen sichergestellt werden, dass diese nach einem geregelten Programmpflegeprozess mit Genehmigungs-, Test- und Qualitätssicherungsschritten erfolgen.

Die Prüfung von Programmen im Rahmen der Prüfung dient der Feststellung, ob die eingesetzten Programme die verfahrensbezogenen Anforderungen der GoB, die Anforderungen an die Softwaresicherheit sowie die Anforderungen an rechnungslegungsrelevante Verarbeitungsregeln erfüllen. Um dies zu gewährleisten sind durch das zu prüfende Unternehmen zusätzlich zu anwendungsbezogenen IT-Kontrollen, wie Eingabe-, Verarbeitungs- sowie Ausgabekontrollen, generelle IT-Kontrollen für den Auswahl- und Entwicklungsprozess sowie die Implementierung von Software einzurichten.[884] Der Abschlussprüfer hat diese anwendungsbezogenen Zugriffskontrollen zusammen mit den sonstigen logischen Zugriffskontrollen zu prüfen und zu beurteilen.[885] Sofern die Geschäftsleitung Anforderungen an die Ausgestaltung einer IT-Anwendung formuliert, dann sind diese prüfungsrelevant, falls diese zur Gewährleistung von rechnungslegungsrelevanten Programmfunktionen und Programmabläu-

---

[883] Vgl. teilweise Berenz/Voit (2003), S. 1242.
[884] Vgl. IDW RS FAIT 1 (2002), Tz. 33.
[885] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 70.

fen relevant sind.[886] Die Prüfung der Programmfunktionen umfasst die Beurteilung durch den Prüfer, ob die im Programm eingerichteten Computerkontrollen sowie die Funktionsfähigkeit der Programmfunktionen die Einhaltung der GoB gewährleisten.[887] Dabei nimmt der Prüfer im Rahmen der Aufbauprüfung auch eine Einschätzung vor, ob die von der Unternehmensleitung vorgegebenen Anforderungen an die Funktionalität, Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit an die eingesetzte Software erfüllt werden.[888]

Sollte während des Prüfungszeitraums eine Migration von Stamm- oder Bewegungsdaten aus einem bisher genutzten rechnungslegungsrelevanten System in ein neu eingeführtes System durch das Unternehmen durchgeführt worden sein, dann hat der Abschlussprüfer die Datenübernahme auf Vollständigkeit und Richtigkeit zu prüfen. Im Rahmen seiner Prüfung sollte der Prüfer geeignete Abstimmlisten, Kontrollauswertungen und, soweit vorhanden, systemseitig vorhandene Abstimm- und Integritätsprüfungsreports vom Unternehmen anfordern und diese untersuchen.[889]

Sollte der Prüfung im Zuge seiner Prüfung feststellen, dass das Unternehmen über keinen regelten Prozess zur Wartung seiner Programme bzgl. das diese nur unzureichend implementiert sind, so hat er bei seiner Einschätzung der Risiken ein Geschäftsrisiko in Erwägung zu ziehen.

3.5.2.4.3 Datensicherung und Aufbewahrungspflichten

Neben der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen im Original sind i. S. d. § 257 Abs. 3 HGB und gemäß § 261 HGB eine Archivierung von Eröffnungsbilanzen und Abschlüssen, empfangenen Handelsbriefen und Buchungsbelegen als elektronisches Abbild, ein sog. Image, sowie alle weiteren Buchungsführungsunterlagen auf maschinell lesbaren Datenträgern gestattet.[890] Die elektronische Archivierung zur Erfüllung von gesetzlichen Vorgaben umfasst gemäß IDW FAIT 3 die langfristige und unveränderliche maschinelle Speicherung von rechnungslegungsrelevanten Daten. Dies beinhaltet das Speichern von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen in den rechnungslegungsrelevanten IT-Systemen sowie die zur Auf-

---

[886] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 71.

[887] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 73 und IDW RS FAIT 1 (2002), Tz. 25 ff.

[888] Des Weiteren können im Rahmen der Prüfung auch bspw. vorhandene Fachkonzepte, Revisionsberichte oder Dokumentationen von Anwender- und Integrationstests verwertet werden (vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 75).

[889] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 83.

[890] Vgl. IDW RS FAIT 3 (2006), Tz. 3 und Winkeljohann/Henckel, Rn. 35.

bewahrung eingesetzten Archivierungssysteme der zu prüfenden Unternehmen.[891] Auch haben steuerrechtliche Vorschriften einen Einfluss auf die Aufbewahrung von Unterlagen in elektronischer Form. Gemäß § 147 AO sind Unternehmen verpflichtet, eine unverzügliche Lesbarmachung und maschinelle Auswertbarkeit originär digitaler Daten sicherzustellen.[892] Besonders bei Änderungen oder Ablösungen der eingesetzten Hard- und Software muss das Unternehmen sicherstellen, dass die mittels der bisherigen Soft- und Hardware gespeicherten Daten durch die neue Soft- oder Hardware jederzeit lesbar gemacht werden können. Auch hat das Unternehmen darüber Sorge zu tragen, dass die eingesetzten Speichermedien eine entsprechende Haltbarkeit aufweisen sowie gegen Datenverlust geschützt sind. Funktionsfähige Datensicherungs- sowie Datenauslagerungsverfahren stellen die Grundlage für eine funktionierende Datenverarbeitung dar. Zudem sind sie essentiell für die Sicherstellung der Verfügbarkeit sowie Vollständigkeit der rechnungslegungsrelevanten Daten sowie der eingesetzten Programme, um den Anforderungen einer jederzeitigen Lesbarmachung der Daten, insbesondere im Sinne einer ordnungsgemäßen Buchführung, nachkommen zu können.[893] Sollte das zu prüfende Unternehmen keine angemessenen Prozesse für die Datensicherung und Archivierung eingerichtet und somit nicht angemessen auf das Risiko eines Datenverlusts reagiert haben, so ist aus Sicht des Abschlussprüfers besonders bei Unternehmen mit komplexen und integrierten Software- und Datenbankanwendungen von einem Geschäftsrisiko auszugehen. Des Weiteren stellt ein Verstoß gegen gesetzliche Regelungen für den Prüfer ein berichtspflichtiges Geschäftsrisiko betreffend seines Mandanten dar.

3.5.2.4.4 Physische Sicherheit

Unter dem Begriff der physischen Sicherheit versteht man alle Sicherungsmaßnahmen zum Schutz der Soft- und Hardware, welche das zu prüfende Unternehmen einsetzt. Insbesondere sind die Hard- und Software von Bedeutung, welche für die Verarbeitung von rechnungslegungsrelevanten Daten eingesetzt werden. Die Sicherungsmaßnahmen umfassen einerseits bauliche Maßnahmen zum Schutz vor schädigenden Umwelteinflüssen durch Wasser, Feuer und Temperatur und andererseits Maßnahmen, die den Zugang zu Hard- und Software beschränken bzw. überwachen. Zum Schutz vor Umwelteinflüssen sind Klimasysteme (Temperatur), Feuerlöschsysteme und Brandmeldesysteme (Brand) sowie Wassermelder und ggf. ein

---

[891] Vgl. IDW RS FAIT 3 (2006), Tz. 4.

[892] Näheres regeln die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD).

[893] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 59.

doppelter Boden einzurichten.[894] Die Verwundbarkeit des Unternehmens wegen Überhitzung der Hardware, Feuer und Wasser oder andere physische Gefahren birgt das Geschäftsrisiko, dass das Unternehmen durch den Verlust seiner Hardware in seiner Geschäftstätigkeit beeinträchtigt wird. Ebenso kann ein fehlender oder nur unzureichend vorhandener Notfallplan für den Eintritt von Überhitzung, Feuer sowie weiteren physischen Risiken zu dem Geschäftsrisiko führen, dass das Unternehmen im Notfall keine geeigneten Maßnahmen zum Schutz bzw. zur Schadensbegrenzung einleitet.[895] Zudem sollten Maßnahmen zur Sicherstellung einer unterbrechungsfreien Stromversorgung (USV) und Notstromversorgung, wie z.B. Dieselgenerator, vorhanden sein. Die Aufbauprüfung umfasst die Beurteilung der Angemessenheit der vorhandenen Sicherungsmaßnahmen hinsichtlich der eingesetzten Technik sowie des gewünschten Schutzzwecks.[896] Der Abschlussprüfer kann die Prüfung des Vorhandenseins sowie der Wirksamkeit der eingerichteten Schutzmaßnahmen durch eine Sichtprüfung des Rechenzentrums bzw. Serverraums vornehmen. Diese Begehung sollte durch die stichprobenartige Überprüfung der Funktionsfähigkeit der Sicherungsmaßnahmen, wie z.B. anhand der Durchsicht von Wartungsprotokollen für bspw. die Klimaanlage oder Feuerlöscheinrichtung,[897] Inspektion der Laufkarten der Feuerwehr oder Begehung der vorhandenen Brandabschnitte ergänzt werden.

3.5.2.5 Geschäftsprozesse und Erfolgsfaktoren

Für die Erreichung ihrer Ziele sowie Strategien bilden Unternehmen ihre wertschöpfenden Geschäftsfelder regelmäßig durch Geschäftsprozesse ab.[898] Im Schrifttum existiert eine Vielzahl von Definitionen für den Begriff „Geschäftsprozesse“, wobei auch der Begriff „Prozess“ synonym verwendet wird.[899] Die inhaltliche Ausfüllung der Definition ist dabei abhängig von der jeweiligen Zielsetzung und der Ausrichtung an unterschiedlichen Schwerpunkten.[900] Geschäftsprozesse können als eine Zusammenfassung und funktionsüberschreitende Verbindung von wertschöpfenden Aktivitäten, die Leistungen erzeugen, angesehen werden. Geschäftsprozesse können sich sowohl über unternehmensinterne Einheiten als auch über die Unternehmensgrenzen hinweg unter Einbindung von Kunden, Lieferanten oder auch Wettbewerbern

---

[894] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 54 und Arricale et al. (1998), S. 15.
[895] Vgl. teilw. Abu-Musa (2004), S. 32.
[896] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 56.
[897] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 56.
[898] Vgl. IDW PH 9.330.2 (2010), Tz. 6.
[899] Vgl. Hinterhuber (1994), S. 61, Heilmann (1996), S. 89 und Wittlage (1998), S. 86 ff.
[900] Vgl. Jannasch (2005), S. 2.

erstrecken.[901] Die Geschäftsprozesse zeichnen sich durch einen bewertbaren, sichtbaren bzw. messbaren Input sowie einen ebenfalls feststellbaren Output als Resultat einer prozessualen Transformation in einer wiederkehrenden Abfolge aus.[902] Die Transformation stellt dabei eine Abfolge von Funktionen dar, welche die Beschaffenheit des Inputs verändern.[903] Als Input eines Geschäftsprozesses können Objekte materieller und immaterieller Natur eingesetzt werden, die im Rahmen eines Geschäftsprozesses verändert bzw. in einen anderen Zustand überführt werden.[904] Das Ergebnis dieser Transformation ist der Output, welcher ein Produkt oder eine Dienstleistung sein kann.[905] Der Output kann u. U. Input für einen nachgelagerten Prozess sein.[906] Die Geschäftsprozesse erstrecken sich in einem Unternehmen auf horizontaler Ebene. Sie berücksichtigen dabei u. U. auch Kunden und Lieferanten.[907] Sollte der Output einem unternehmensexternen Kunden weitergereicht werden, dann stellt er eine Marktleistung dar.[908] Obwohl die Prozesse der Leistungserstellung an die individuellen Rahmenbedingungen der Unternehmen angepasst sind,[909] ist eine Einteilung in Kern- und Unterstützungsprozesse möglich,[910] wobei die Kernprozesse unmittelbar auf die Wertschöpfung abzielen.[911] Im Gegensatz zu den Kernprozessen haben Unterstützungsprozesse die Aufgabe, die erforderliche Infrastruktur für die Kernprozesse bereitzustellen, wie z.B. Prozesse im Personalwesen, im Rechnungswesen oder in der Informationstechnologie des Unternehmens.[912] Als wesentliche bzw. kritische Geschäftsprozesse, d.h. Kernprozesse, können die Prozesse angesehen werden, die einen maßgeblichen Beitrag zum Unternehmenserfolg beisteuern und ggf. dem Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil verschaffen.[913] Die Kernprozesse umfassen unternehmerische Aktivitäten wie bspw. in Entwicklung, Produktion oder Vertrieb.[914] Im Rahmen der Ab-

---

[901] Vgl. Schmelzer/Sesselmann (2003), S. 40 und Hess (1996), S. 43.
[902] Vgl. Pfitzinger (2003), S. 9.
[903] Vgl. Wieding (2000), S. 52.
[904] Vgl. Kohl (2001), S. 169.
[905] Vgl. Hinterhuber (1994), S. 61.
[906] Vgl. Wieding (2000), S. 52.
[907] Vgl. Pfitzinger (2003), S. 47 und Hinterhuber (1994), S. 60.
[908] Vgl. Hess (1996), S. 111 und Wieding (2000), S. 44.
[909] Vgl. Burger/Buchhart (2002), S. 39.
[910] Vgl. Heese (2003), S. S223.
[911] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[912] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[913] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347 und Rittenberg/Schwieger/Johnstone (2008), S. 110.
[914] Vgl. Arricale et al. (1998), S. 15 f.

schlussprüfung sind insbesondere die Kernprozesse entlang der unternehmerischen Wertschöpfungskette, wie bspw. Beschaffung, Produktion sowie Absatz, von Bedeutung.[915]

Der Erfolg eines Prozesses kann durch sog. kritische Erfolgsfaktoren (critical success factors) bestimmt und anhand leistungsbezogener Schlüsselgrößen (key performance indicators) gemessen werden. [916] Die Erfolgsfaktoren sind Merkmale, Bedingungen oder Variablen, die den Erfolg eines Unternehmens dauerhaft und wesentlich beeinflussen. [917] Als entscheidend für die Erreichung der Prozessziele sind solche Faktoren anzusehen, welche einen wesentlichen Beitrag für die Zielerreichung leisten bzw. von denen die Zielerreichung vor allem abhängt. Beispiele für Erfolgsfaktoren sind eine hohe Produktqualität, kurze Lieferzeiten, eine hohe Liefertreue oder ein sich vom Wettbewerb positiv abhebender Kundenservice.[918] Zur Messung von Erfolgsfaktoren können Kennzahlen herangezogen werden.[919] So kann bspw. das Image des Unternehmens am Kapitalmarkt durch das Kurs-Gewinn-Verhältnis, der Markterfolg durch die Veränderung des Marktanteils oder das Betriebsklima anhand der Fluktuation oder Krankheitsrate der Angestellten gemessen werden.[920] Der beispielhaft angesprochene Kundenservice wird nur dann zu verwirklichen sein, wenn die kritischen Erfolgsfaktoren, wie eine hohe Mitarbeiterzufriedenheit sowie -motivation und eine angemessene Personalstärke vorhanden sind, welche durch die leistungsbezogenen Schlüsselgrößen, wie z.B. Fluktuation oder Krankenstand, gemessen werden können.[921] Die Analyse der kritischen Geschäftsprozesse kann unter Verwendung der Wertkette von Porter vorgenommen werden. Porter nimmt eine Unterteilung der Wertkette in primäre und unterstützende Wertaktivitäten vor, die im Allgemeinen in den Unternehmen unabhängig von dessen Branche vorzufinden sind. Die primären Wertaktivitäten stellen die Eingangslogistik, Operationen, Marketing und Vertrieb, Ausgangslogistik sowie Kundendienst dar. Ihnen obliegen die Herstellung, der Verkauf und die Übermittlung der Produkte an die Abnehmer sowie der Kundendienst. Unterstützende Aktivitäten stellen die Unternehmensinfrastruktur, die Personalwirtschaft, die Technologieentwicklung sowie die Beschaffung dar.[922]

---

[915] Vgl. Hagemeister/Kons (2010), S. 339.
[916] Vgl. Wiedmann (1999), S. 348.
[917] Vgl. Schmelzer/Sesselmann (2003), S. 58.
[918] Vgl. Schmelzer/Sesselmann (2003), S. 58.
[919] Vgl. Pfitzinger (2003), S. 84.
[920] Vgl. Keim (2004), S. 135f.
[921] Vgl. Wiedmann (1999), S. 348.
[922] Vgl. Burger/Buchart (2002), S. 40.

Gemäß der Untersuchung von Sommerlatte (1993) sind aber 90% der Unternehmen nicht in der Lage, die für sie gültigen Erfolgsfaktoren zu nennen. Dies hat gemäß Sommerlatte (1993) zur Folge, dass die Erfolgsfaktoren überwiegend nicht für eine marktgerechte Ausrichtung der unternehmensindividuellen Leistungsprozesse verwendet werden können.[923] Folglich haben Unternehmen, die schnell Kundenprobleme erkennen und flexibel auf Kundenwünsche reagieren sowie Lösungen kostengünstig bereitstellen, höhere Erfolgsaussichten als ihre Wettbewerber, sofern jene weniger flexibel, schnell und effizient handeln. Die Erfolgsfaktoren sind unternehmensindividuell. Sie weisen eine Abhängigkeit von unternehmensinternen und -externen Gegebenheiten auf. Erfolgsfaktoren werden regelmäßig im Zuge der strategischen Unternehmensplanung ermittelt. Sie sollen ihren Niederschlag in der Unternehmensstrategie und den Unternehmenszielen finden,[924] da nur für den Fall, dass die Prozessziele in Einklang mit der gewählten Strategie stehen, diese einen wirksamen Beitrag zur Verminderung des unternehmerischen Risikos leisten können. Sollte das zu prüfende Unternehmen die Strategie verfolgen, seine Marktposition mit Hilfe eines besonderen Kundenservices auszubauen, so ist die Erreichung dieses strategischen Ziels nur dann als realistisch anzusehen, wenn auf der Prozessebene angemessene Maßnahmen, wie z. B. Schulungen der Mitarbeiter des Kundenservices und Sicherstellung einer ausreichenden Personalstärke, eingeleitet werden.[925]

Die Beurteilung einer ordnungsgemäßen Abbildung von Geschäftsprozessen,[926] welche heutzutage regelmäßig IT-gestützt sind,[927] und deren ordnungsgemäße Abbildung im Jahresabschluss sowie im Lagebericht bzw. auf Konzernebene im Konzernabschluss und im Konzernlagebericht, stellen einen wesentlichen Bestandteil der Abschlussprüfung dar.[928] Aus dem Blinkwinkel des Abschlussprüfers sind jedoch lediglich die IT-gestützten Geschäftsprozesse relevant, wenn sie eine Auswirkung auf den Jahresabschluss sowie auf den Lagebericht haben.[929] Somit muss der Abschlussprüfer die Geschäftsprozesse dahingehend zu beurteilen, ob diese rechnungslegungsrelevant sind und diese im Rahmen seiner Prüfungsplanung berücksichtigen.[930] Die Bestandteile eines IT-Systems und die damit verbundenen Prozesse sind als

---

[923] Vgl. Sommerlatte (1993), S. 57.
[924] Vgl. Schmelzer/Sesselmann (2003), S. 58.
[925] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[926] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1233.
[927] Vgl. Heese (2003), S. S223 und Hagemeister/Kons (2010), S. 339.
[928] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1233.
[929] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1233.
[930] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1234.

rechnungslegungsrelevant anzusehen, wenn sie Daten von Geschäftsvorfällen verarbeiten, welche unmittelbar in die IT-gestützte Rechnungslegung einfließen oder in elektronischer Form als Grundlage für Buchungen bereitgestellt werden,[931] d.h. der Abschlussprüfer muss auch diejenigen Prozesse würdigen, welche außerhalb der Buchhaltung buchhaltungsrelevante Daten erzeugen, verarbeiten bzw. übermitteln.[932] Die Rechnungslegung beinhaltet in diesem Zusammenhang die Buchführung, den Jahresabschluss sowie den Lagebericht bzw. auf Konzernebene den Konzernabschluss und den Konzernlagebericht.[933]

Um ein Verständnis für die Geschäftstätigkeit und deren Abbildung in den Geschäftsprozessen zu bekommen, sollte sich der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung zunächst genügend Informationen beschaffen, um die Geschäftsprozesse und deren Überwachung durch das Management sowie die mit den Schlüsselprozessen verbundenen potentiellen operativen und finanziellen Auswirkungen zu verstehen und einschätzen zu können. Der Prüfer kann durch die Befragung des Managements, die Besichtigung der Produktionsstätten, die Durchsicht der Budgetplanung oder die Einsichtnahme in wesentliche Verträge eine Identifizierung und Analyse der Prozesse durchführen.[934] Ebenfalls muss sich der Abschlussprüfer ein Verständnis über die in den Geschäftsprozessen vorhandenen Kontrollen erarbeiten, um sich damit in die Lage zu versetzen, eine Beurteilung der Geschäftsprozesse und den innewohnenden Kontrollen vornehmen zu können. Um dies zu erreichen, kann der Prüfer bspw. im Rahmen der Analyse des Produktionsprozesses die unternehmensinternen Prozessbeschreibungen, Produktionspläne inklusive der benötigten Produktionsmengen, Planungen über Lieferungen von Rohstoffen, Kostenauswertungen oder Aufstellungen zu den vorhandenen Vorräten heranziehen.[935] Der Abschlussprüfer kann sich durch die Verwendung von kritischen Erfolgsfaktoren seiner Mandanten eine Wissensbasis aufbauen, welche er auch bei der Prüfung anderer Mandanten nutzbringend einsetzen kann, um Risikofelder aufzudecken bzw. die Einschätzung von Geschäftsrisiken durch das Unternehmen vorzunehmen.[936] Für die Erlangung eines ausreichenden Verständnisses der Geschäftstätigkeit und deren Abbildung in den IT-Systemen des Mandanten sollte der Prüfer auch auf das Wissen von spezialisierten Kollegen, dabei insbesondere auf IT-Prüfer, zurückgreifen, um eine hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen,

---

[931] Vgl. IDW RS FAIT 1 (2002), Tz. 14.
[932] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1235.
[933] Vgl. IDW RS FAIT 1 (2002), Tz. 14.
[934] Vgl. Rittenberg/Schwieger/Johnstone (2008), S. 110.
[935] Vgl. Mielke (2007), S. 148.
[936] Vgl. Keim (2004), S. 135.

welche der in den IT-Systemen des Mandanten abgebildeten Prozesse auch eine Auswirkung auf die Rechnungslegung, d.h. die rechnungslegungsrelevanten IT-Systeme und die darin abgebildeten rechnungslegungsrelevanten Geschäftsprozesse, haben.

Hinsichtlich der IT-gestützten Geschäftsprozesse ist es erforderlich, dass sich der Prüfer ein Verständnis über die Datenflüsse im Unternehmen verschafft. Dabei hat der Prüfer inhärente IT-Risiken zu berücksichtigen, die bspw. durch Schnittstellen zwischen IT-Systemen oder bei integrierten Systemen zwischen unterschiedlichen Modulen, wie z.B. Finanzbuchhaltung und Materialwirtschaft, auftreten können.[937] Des Weiteren muss der Prüfer feststellen, ob manuelle Eingriffe zur Datenmanipulation auf Applikations- und Datenbankebene möglich sind bzw. im laufenden Prüfungszeitraum vorgenommen wurden, vor allem vor dem Hintergrund des Radierverbots i.S.d. § 239 Abs. 3 HGB.

Diese Prozessorientierung an Input und Output des zu prüfenden Unternehmens zeichnet sich durch eine ganzheitliche, abteilungsübergreifende Perspektive aus.[938] Im Gegensatz zu einer funktionellen Gliederung eines Unternehmens nach Abteilungen verlaufen die Geschäftsprozesse horizontal. Bezogen auf die Kernprozesse reichen die Geschäftsprozesse bis zu den Schnittstellen mit Lieferanten sowie mit Kunden des Unternehmens.[939] Diese Perspektive sollte im Rahmen der Prüfung eingenommen werden, da eine strikte Unterscheidung einzelner Zyklen wie Absatzbereich, Beschaffungsbereich, Produktionsbereich oder Lohn- und Gehaltsbereich bei einer Orientierung an den Geschäftsprozessen als nicht angemessen erscheint. Vielmehr sollte das Überlappen der verschiedenen Zyklen im Vordergrund stehen.[940] Die Entscheidung, welche Prozesse seitens des Prüfers geprüft werden sollen, erfolgt nach einem am Geschäft des Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Prüfungsvorgehen. Dies bedeutet, dass diejenigen Bereiche, welche mit einem hohen Fehlerrisiko behaftet sind auch eine hohe Prüfungsrelevanz besitzen.[941] Dabei hat sich der Prüfer von der Durchgängigkeit der Prozesse, d.h. der ganzheitlichen Abbildung der Prozesse in den eingesetzten IT-Systemen zu überzeugen, um ggf. bestehende Lücken, die aufgrund betrieblicher Erfordernisse bzw. fehlender Funktionalitäten der eingesetzten IT-Systeme die Darstellung einzelner Prozessschritte außerhalb der IT-Systeme erforderlich machen, aufzudecken sowie diese hinsichtlich ihrer Auswir-

---

[937] Vgl. Amberg/Ritsch/Hoffmann (2007), S. 527.
[938] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[939] Vgl. Wiedmann/Schnurbohm (2001), S. 252.
[940] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[941] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1240.

kungen auf die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der zu prüfenden Rechnungslegung zu bewerten.[942] Dies umfasst die Identifizierung der prozessabhängigen Kontrollen und deren Beurteilung hinsichtlich ihrer Wirksamkeit einschließlich der Festlegung, inwieweit und in welchem Umfang die Kontrollen anhand von Stichproben zu überprüfen sind.[943] Die Aufbauprüfung der zu prüfenden IT-gestützten Geschäftsprozesse umfasst Prozessaufnahmen des Abschlussprüfers, um zu dokumentieren, für welche Prozessschritte bzw. Teilschritte die jeweilige rechnungslegungsbezogenen IT-Applikationen eingesetzt werden und/oder manuelle Tätigkeiten vorgenommen werden. Des Weiteren umfasst die Aufbauprüfung die Aufnahme, welche rechnungslegungsrelevanten Daten aus den jeweiligen Geschäftsprozessen in die zu prüfende Rechnungslegung einfließen und wie der Datenfluss vonstattengeht. Die Prüfung umfasst auch die Identifizierung, welche anwendungs- und prozessbezogenen Kontrollen zur Sicherstellung der richtigen der Erfassung sowie für die Verarbeitung der Geschäftsvorfälle eingerichtet sind.[944] Die Prüfung der anwendungsbezogenen Kontrollen umfasst sowohl manuelle, in der Verantwortung der jeweiligen Fachbereiche, wie bspw. Einkauf oder Vertrieb, liegenden Kontrollen als auch programmseitige Kontrollen in den IT-Anwendungen wie eine zutreffende Einstellung der Steuerungsparameter, Plausibilitätsprüfungen von Benutzereingaben bei der Belegerfassung und Stammdatenpflege, die richtige Belegaufbereitung (z. B. sachliche und rechnerische Prüfung, Vorkontierung), wirksame Kontroll- und Abstimmverfahren zwischen Teilprozessen, zeitnahe Nachverfolgung und Abarbeitung von Fehlermeldungen sowie -protokollen.[945] Die Aufbauprüfung umfasst auch eine Beurteilung durch den Abschlussprüfer, ob die eingerichteten Geschäftsprozesse die Geschäftstätigkeit des zu prüfenden Unternehmens angemessen abbilden. Konkret bedeutet dies, ob die Zielsetzung des Unternehmens mit ihrer organisatorischen Ausgestaltung kongruent ist und ob in geeigneter Weise die daraus abgeleiteten Risikobeurteilungen beachtet wurden.[946] Der Abschlussprüfer hat eine Beurteilung vorzunehmen, ob die prozessintegrierten manuellen und automatischen Kontrollen die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit der rechnungslegungsrelevanten Daten und die richtige Verarbeitung der Daten über mehrere Prozessschritte gewährleistet ist. Des Weiteren hat der Abschlussprüfer eine Beurteilung vorzunehmen, ob im Rahmen der manuellen sowie IT-Kontrollen die Funktionstrennung über den gesamten Geschäftsprozess sicherge-

---

[942] Vgl. Behrenz/Voit (2003), S. 1235.
[943] Vgl. Dörner (2002), S. 1755.
[944] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 84.
[945] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 85.
[946] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 86.

stellt wird.[947] Im Rahmen seiner Prüfung muss der Abschlussprüfer durch Funktionsprüfungen die Wirksamkeit der eingerichteten manuellen und IT-bezogenen Kontrollen in den Geschäftsprozessen des zu prüfenden Unternehmens zu verifizieren. Dies umfasst z.B. die Prüfung, ob die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der eingerichteten Zugriffsschutzkontrollen auch auf der Geschäftsprozessebene nachgewiesen werden kann.[948]

Die Analyse der Geschäftsprozesse durch den Abschlussprüfer umfasst damit eine detaillierte Untersuchung der mit Hilfe der strategischen Analyse identifizierten Prozesse. Dabei soll einerseits festgestellt werden, welche Risiken auf der Prozessebene selbst bestehen. Andererseits hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, inwieweit die Prozesse und Kontrollmaßnahmen dazu geeignet sind, vorhandene Risiken zu begrenzen,[949] welche z.B. infolge einer mangelhaften Definition der Geschäftsprozesse, auf Grund einer unzureichenden Ausrichtung der Prozesse an der Geschäftsstrategie, infolge von Prozessineffizienzen sowie durch eine mangelnde Effektivität, auftreten können.[950] Die Voraussetzung dafür stellt die Ermittlung der Prozessziele dar. Die Prozessziele müssen mit der gewählten Strategie harmonieren, um einen wirksamen Beitrag zur Verminderung des Risikos leisten zu können.[951] Für die Erfolgsmessung der Prozesse kann der Abschlussprüfer die bereits oben erwähnten kritischen Erfolgsfaktoren sowie die damit verbundenen leistungsbezogenen Schlüsselgrößen heranziehen. Auch aus Sicht des Prüfers sind diejenigen Faktoren als kritisch anzusehen, die für die Erreichung der Prozessziele notwendig sind.[952] Nachdem sich der Abschlussprüfer ein Verständnis über die Geschäftsprozesse verschafft hat, wählt er die aus seiner Sicht kritischen Geschäftsprozesse aus, welche sich auf das Erreichen der kritischen Erfolgsfaktoren auswirken.[953] Bei der Analyse der besonderen Merkmale und Verhältnisse einer Branche sollte der Prüfer die Marktbedingungen sowie Umweltfaktoren seines Mandanten untersuchen, die die Geschäftsrisiken des Unternehmens erheblich beeinflussen können. Er sollte prüfen, ob die vom Unternehmen eingesetzten Strategien mit dem Markt und dem Unternehmensumfeld in Einklang stehen, d.h. geeignet sind, die Ziele des Unternehmens zu erreichen. Für die Analyse von Produkten

---

[947] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 87.
[948] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 88.
[949] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[950] Vgl. Bittner/Krause (2001), S. 125.
[951] Vgl. Wiedmann (1998), S. 347.
[952] Vgl. Wiedmann (1999), S. 101.
[953] Vgl. Dörner (2001), S. 240.

und Produktionsverfahren sowie von Wettbewerbern sollten branchenspezifische Wissensdatenbanken oder öffentlich zugängliche Informationen genutzt werden.[954]

Die Prozessanalyse kann dem Abschlussprüfer Erkenntnisse über Risiken verschaffen, die unmittelbar auf Prozessebene auftreten können. Bspw. ist es denkbar, dass die Prozessdurchführung Mängel aufweist, die ursächlich für Gewährleistungsverpflichtungen sein können, die sich finanziell und damit auf den Jahresabschluss niederschlagen können. Der Prüfer kann anhand der Güte der Unternehmensprozesse sich einen Eindruck dahingehend verschaffen, ob und inwieweit der Mandant in der Lage ist, sich gegenüber seinen Wettbewerbern Wettbewerbsvorteile zu verschaffen bzw. sich mit Wettbewerbsnachteilen auseinanderzusetzen. Die Schaffung von Wettbewerbsvorteilen kann durch ein Unternehmen realisiert werden, falls es seine kritischen Erfolgsfaktoren besser beherrscht als seine Wettbewerber.[955] Abschließend hat der Abschlussprüfer eine Bewertung der kritischen Geschäftsprozesse sowie der Effektivität der eingerichteten Kontrollen vorzunehmen, inwieweit diese richtig in der zu prüfenden Rechnungslegung abgebildet sind. Damit stellt der Prüfer eine Verknüpfung zwischen den kritischen Geschäftsprozessen sowie den damit einhergehenden Posten des Jahresabschlusses her. Die Zielsetzung dieser Bewertung stellt die Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses sowie des Lageberichts dar.[956]

Die mit Hilfe der Prozessanalyse gewonnenen Erkenntnisse sind nicht nur als Prüfungsnachweise verwendbar, sondern bilden zudem eine Grundlage für einen Mehrwert (value added). Leistungsbezogene Schlüsselgrößen ermöglichen zum einen ein Benchmarking, während zum anderen Widersprüche zwischen strategischen Zielen und deren Umsetzung auf Prozessebene aufgedeckt werden können. Die Identifizierung dieser Schwachstellen und die Unterbreitung von Lösungsvorschlägen durch den Prüfer stellen ein Zusatznutzen aus Sicht des Mandanten dar.[957]

3.5.2.6 Risikomanagement

Die wirtschaftliche Betätigung ist mit Risiken verbunden, womit die Einrichtung eines Risikomanagements im Unternehmen als empfehlenswert angesehen werden kann. Das Risikomanagement umfasst das Handhaben bzw. Gestalten der Unternehmensrisiken sowie die Be-

---

[954] Vgl. Dörner (2001), S. 240 f.
[955] Vgl. Kohl (2001), S. 166.
[956] Vgl. Dörner (1998), S. 310.
[957] Vgl. Wiedmann (1999), S. 102.

schaffung von Informationen darüber. Risiken stellen für das Unternehmen die Gefahr von Verlusten dar.[958]

Das Risikomanagementsystem (RMS) sowie das interne Kontrollsystem weisen eine enge gegenseitige Verknüpfung auf. Dabei ist das RMS auf die Risikophilosophie, Risikoidentifizierung sowie Risikobewertung ausgerichtet, wohingegen der Schwerpunkt des IKS in der Vermeidung von Risiken durch Kontrollmaßnahmen liegt.[959] Das interne Kontrollsystem eines Unternehmens umfasst alle seitens der Unternehmensleitung eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen bzw. Regelungen, die darauf ausgerichtet sind die organisatorische Umsetzung der Entscheidungen des Managements zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten. Dazu zählen ebenso alle Maßnahmen zum Schutz des Vermögens sowie zur Verhütung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen. Das IKS dient auch zur Sicherstellung der Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung sowie zur Einhaltung der für die Unternehmung maßgeblichen rechtlichen Vorschriften.[960] Das IKS setzt sich aus Regelungen zur Steuerung der Unternehmensaktivitäten, das sog. interne Steuerungssystem, und Regelungen zur Überwachung der Einhaltung jener Regelungen, das sog. interne Überwachungssystem, zusammen. Das interne Überwachungssystem beinhaltet prozessintegrierte, d. h. organisatorische Sicherungsmaßnahmen und Kontrollen, sowie prozessunabhängige Überwachungsmaßnahmen, welche insbesondere von der internen Revision durchgeführt werden.[961] Die Beurteilung der Risiken kann als Prozess interpretiert werden, d.h. als Ablauf in der Zeit, womit dieser keine einmalige Aktion darstellt.[962] Dies bedeutet, dass die Teilbereiche des Risikofrüherkennungssystems kontinuierlich und regelmäßig zu durchlaufen sind, wobei die Daten und Erkenntnisse wiederum in die Analyse und die Bewertungsphase eingehen sollten. Folglich ergibt sich ein geschlossener Regelkreis, der zu einer Optimierung der Risikosituation des Unternehmens führen soll.[963] Die Art und Weise, wie ein Unternehmen seine Geschäftsrisiken steuert, legt es mit Hilfe seines Risikomanagements fest.[964] Die Gründe für die Einrichtung eines betrieblichen Risikomanagements sind vielfältig. Dabei können bspw. rechtliche und

---

[958] Vgl. Jung (2007), S. 363.
[959] Vgl. Withus (2009), S. 444.
[960] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 19.
[961] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 20.
[962] Vgl. Wolke (2008), S. 4.
[963] Vgl. Burger/Buchhardt (2002), S. 31.
[964] Vgl. Link (2006), S. 43.

ökonomische Rahmenbedingungen sowie der technologische Fortschritt eine wesentliche Rolle spielen.[965] Des Weiteren soll das Risikomanagement die Unternehmensführung frühzeitig vor einer Unternehmenskrise warnen, da umso früher das Unternehmen auf Bedrohungen mit einem Krisenmanagement reagieren kann, desto wahrscheinlicher sind die Erfolgschancen einer Krisenbewältigung. Das Risikomanagement muss daher darauf ausgerichtet sein, das Unternehmen permanent auf Hinweise zu durchsuchen, die auf bestandsgefährdende Risiken hindeuten. Damit erfüllt das zu prüfende Unternehmen die durch das KonTraG geforderten Aufgaben eines Risikomanagements.[966]

Das Risikomanagement basiert auf den geschäftspolitischen Zielen, wie bspw. Erhöhung von Marktanteilen oder Verbesserung von Rentabilitätskennzahlen, und für deren Erreichung formulierten Strategien für einzelne Geschäftsfelder, wie bspw. Erschließung neuer Märkte oder Produktentwicklungen.[967] Für alle Unternehmensebenen bzw. Kernprozesse ist es erforderlich, dass die Unternehmensleitung für die Umsetzung der vorgesehenen Strategien die dazugehörigen Erfolgsfaktoren sowie die damit verknüpften Risiken und Chancen identifiziert.[968] Die Unternehmensleitung hat aus den Zielsetzungen strategische Vorgaben zur Steuerung der Risiken, d.h. eine Risikostrategie, abzuleiten, welche sich wiederum in der gesamten Unternehmensstrategie niederschlagen muss. Die strategischen Vorgaben der Unternehmensleitung zur Steuerung der Risiken hängen von deren Gefährdungspotential ab.[969] Das Risikomanagement hat die Aufgabe, unterschiedliche Risiken systematisch zu erfassen, zu bewerten, zu steuern und zu überwachen.[970] Von besonderer Bedeutung ist dabei die Berücksichtigung von Verbundeffekten, die zwischen Risiken auftreten und deren Wirkung verstärken können.[971] Das Risikomanagement umfasst regelmäßig vier Phasen: Risikoidentifikation, Risikoanalyse sowie -bewertung, Risikosteuerung bzw. -handhabung, Risikoüberwachung sowie Risikokommunikation, welche als Regelkreis aufgefasst werden können.[972]

Die Risikoidentifikation steht für eine planvolle und vollständige Erfassung aller aktuellen und zukünftigen wesentlichen Risiken bzw. Gefahrenquellen, Schadensursachen sowie Ver-

---

[965] Vgl. Abschnitt 3.5.1.1.
[966] Vgl. Hauschildt (2004), Sp. 707.
[967] Vgl. Eggemann/Konradt (2000), S. 505 und Füser/Gleixner/Meier (1999), S. 753.
[968] Vgl. Eggemann/Konradt (2000), S. 505.
[969] Vgl. Füser/Gleixner/Meier (1999), S. 753.
[970] Vgl. Mißler-Behr (2008), S. 81.
[971] Vgl. Wolke (2008), S. 2.
[972] Vgl. Burger/Buchardt (2002), S. 31 und Eggemann/Konradt (2000), S. 504 ff.

lustpotentiale einschließlich ihrer Wirkungszusammenhänge[973] auf Basis der unternehmensindividuellen Zielvorgaben sowie Erfolgsfaktoren.[974] Somit soll die Risikoidentifikation die wesentlichen Größen, Einflussfaktoren und Risiken, welche die Ziele und Strategien gefährden, offenlegen. Die festgestellten Risikofaktoren und Risiken sollen in diesem Schritt durch das Unternehmen beschrieben werden. Folglich prüft das Unternehmen durch eine sog. Risikoinventur, welche seiner betrieblichen Vorgänge mit Risiken behaftet sind.[975] Dazu kann das Unternehmen Verfahren zur Risikoidentifikation, wie Risikoworkshops,[976] Benchmarking, Erhebungsbögen, Dokumentenanalysen oder Interviews, einsetzen. Sollten bedeutende Risiken nicht erkannt werden, hat dies zur Folge, dass diese Risiken im Weiteren nicht beachtet werden, womit deutlich wird, dass der Risikoidentifikation eine zentrale Bedeutung im gesamten Risikomanagementprozess zukommt. Eine ganzheitliche, geordnete und gezielte Herangehensweise ist bei der Risikoidentifikation von großer Bedeutung. Dazu gehört auch eine zielgerichtete Informationssammlung, um die Risiken angemessen untersuchen zu können. Die Entwicklung von Risiken erfolgt nicht nach einem einheitlichen Muster und sie kündigen sich nicht vor ihrem Auftreten an. Insbesondere müssen durch das Unternehmen Veränderungen der Umwelt, Diskontinuitäten und sprunghafte Entwicklungen als potentielle Risikofaktoren in Betracht gezogen werden. Dieser Umstand betont die in der Risikoidentifikation innewohnende Dynamik.[977] Ergänzend zu der Auseinandersetzung mit bereits bekannten Risikofaktoren ist eine geordnete und rechtzeitige Identifizierung von latenten Risikofaktoren im Rahmen einer Risikofrüherkennung durch die Unternehmensleitung erforderlich. Dies umfasst eine permanente Beobachtung der unternehmensinternen und -externen Risikofaktoren.[978] Um diesen Anforderungen nachzukommen, hat die Geschäftsleitung entsprechende organisatorische Vorkehrungen in der Ablauf- und Aufbauorganisation des Unternehmens einzurichten.[979]

Die Risikoanalyse sowie -bewertung knüpft an die Risikoidentifikation an. Sie dient hauptsächlich der Entscheidungsfindung, welche Risiken einen Handlungsbedarf für das Unter-

---

[973] Vgl. Lück (1998), S. 1926, Hornung/Reichmann/Diederichs (1999), S. 320 und Burger/Buchhardt (2002), S. 32.

[974] Vgl. Eggemann/Konradt (2000), S. 505.

[975] Vgl. Lück (1998), S. 1926.

[976] Vgl. Kohlhoff/Langenhan/Zorn (2000), S. 4.

[977] Vgl. Mißler-Behr (2008), S. 81 und Eggemann/Konradt (2000), S. 505.

[978] Vgl. Baumeister/Freisleben (2003), S. 32.

[979] Vgl. IDW (2012), S. 1974.

nehmen auslösen,[980] d. h. bestandsgefährdende und wesentliche Risiken.[981] Damit nimmt die Unternehmensleitung eine Priorisierung der Risiken vor.[982] Für die Bewertung des Gefährdungspotentials bieten sich die Eintrittswahrscheinlichkeit und die monetären Auswirkungen bei Eintritt des Risikos, welche durch Multiplikation den Schadenserwartungswert ergeben.[983] Für die Bestimmung des Erwartungswerts kann das Unternehmen auf Szenariorechnungen,[984] Sensitivitätsanalysen[985] oder Risikosimulationen[986] zurückgreifen.[987] Daneben muss die Unternehmensleitung eine Einschätzung vornehmen, ob Einzelrisiken, die isoliert betrachtet von untergeordneter Bedeutung sind, sich zusammen mit anderen Risiken oder durch Kumulation im Zeitablauf zu einem bestandsgefährdenden Risiko entwickeln können. Sollte das Unternehmen bereits auf identifizierte Risiken reagiert haben, dann hat es laufend nachzuverfolgen, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind, um dem Risiko angemessen zu begegnen.[988]

Bei der Risikosteuerung bzw. -handhabung steht die angemessene Behandlung der identifizierten Risiken durch die Unternehmensleitung im Vordergrund. [989] Durch die Risikosteuerung soll das Unternehmen in die Lage versetzt werden, die im Rahmen der Risikoidentifikation und -beurteilung identifizierten Risiken zu beeinflussen. Als Maßnahmen der Risikosteuerung bieten sich die Risikovermeidung, die Risikominderung bzw. -kompensation, die Risikoabwälzung und die Risikoübernahme an.[990]

Im Rahmen der Risikovermeidung reagiert die Unternehmensleitung auf die Risiken, dabei insbesondere auf bestandsgefährdende Risiken, die sich einerseits durch eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit und ein bedeutendes Schadensausmaß auszeichnen sowie andererseits durch Einsatz der Risikosteuerung nicht begegnet werden kann. Die Unternehmung weicht dabei potentiellen Risikoquellen und risikoerzeugenden Faktoren aus, indem es bspw. be-

---

980 Vgl. Lück (1998), S. 1927.

981 Vgl. Lück (1998), S. 1927 und Marten/Köhler/Neubeck (2009), S. 52.

982 Vgl. IDW (2012), S. 1976.

983 Vgl. Lück (1998), S. 1927, Marten/Köhler/Neubeck (2009), S. 52 und Ruud/Sommer (2006), S. 128.

984 Vgl. Abschnitt 3.5.1.2.2.

985 Sensitivitätsanalysen geben Aufschluss darüber, wie sich Ergebnisgrößen bei einer Veränderung ihrer Einflussgrößen verhalten (vgl. Wolf/Runzheimer (2009), S. 61), wobei stets nur ein Risiko beachtet wird (vgl. Kajüter (2003), S. 120).

986 Die Risikosimulation dient der Analyse, wie sich mehrere Risiken auf eine Zielgröße auswirken (vgl. Kajüter (2003), S. 120).

987 Vgl. Eggemann/Konradt (2000), S. 505.

988 Vgl. IDW PS 340 (2000), Tz. 10.

989 Vgl. Mißler-Behr (2008), S. 82.

990 Vgl. Baetge/Jerschensky (1999), S. 172, Burger/Buchardt (2002), S. 50 und Leidig (2007), S. 126.

troffene Geschäftsfelder verkauft oder einstellt oder sich aus riskanten Märkten zurückzieht.[991] Dies bedeutet, dass mit der Vermeidung eines Geschäfts sowohl die damit verbundenen Chancen als auch die Risiken nicht wahrgenommen werden.[992] Im Rahmen der Risikominderung geht das Unternehmen bewusst ein risikobehaftetes Geschäft bei einer gleichzeitigen Durchführung von risikosteuernden Maßnahmen ein. Diese Form der Risikosteuerung eignet sich für Geschäfte, welche sich lediglich auf das Unternehmensergebnis auswirken.[993] Mit Hilfe der Risikoabwälzung überträgt das Unternehmen sein Risiko auf einen Dritten. Dies sind regelmäßig Versicherungen.[994] Die Risikoübernahme hingegen steht für das bewusste Eingehen von Risiken durch das Unternehmen bei einer gleichzeitigen aktiven Risikovorsorge für den Fall, dass die Risiken Wirklichkeit werden. Die Risikovorsorge kann durch Rücklagen oder Reserven gebildet werden.[995]

Den Ausgangspunkt für die Risikoüberwachung bilden Soll-Ist-Vergleiche zwischen der Risikostrategie und der tatsächlichen Risikolage des Unternehmens. Dazu sollten die einzelnen Risiken wiederkehrend bezüglich denkbarer Veränderungen überprüft werden, um, falls erforderlich, die Steuerungsmaßnahmen an die neue Situation anzupassen.[996] Darüber hinaus empfiehlt es sich, dass die Geschäftsleitung die ergriffenen Steuerungsmaßnahmen hinsichtlich ihrer Wirkungsweise untersucht bzw. hinterfragt.[997] Für die Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der Risikokontrolle sollte diese grundsätzlich von einer unabhängigen Stelle im Unternehmen vorgenommen werden.[998] Als Grundlage der Risikokontrolle sollte das Unternehmen ein Risikohandbuch erstellen, welches alle Regelungen und Maßnahmen im Zusammenhang mit der Risikoüberwachung umfasst und somit den einzelnen Kontrollinstanzen ihre Funktionserfüllung,[999] bzw. die Arbeit eines sachverständigen Dritten, wie z. B. ein Abschlussprüfer, erleichtert. Die Ausgestaltung und der Umfang des Risikohandbuches sind in Abhängigkeit von der Größe und Komplexität des Unternehmens zu erstellen.[1000] Die Darstellung hat stets unternehmensspezifisch zu erfolgen. Eine Übernahme allgemeiner und durch

---

[991] Vgl. Burger/Buchardt (2002), S. 50.
[992] Vgl. Hornung/Reichmann/Diederichs (1999), S. 321.
[993] Vgl. Hornung/Reichmann/Diederichs (1999), S. 321.
[994] Vgl. Lück (1998), S. 1927.
[995] Vgl. Baetge/Jerschensky (1999), S. 173.
[996] Vgl. Fiege (2006), S. 210.
[997] Vgl. Reichling/Bietke/Henne (2007), S. 216
[998] Vgl. Fiege (2006), S. 210.
[999] Vgl. Fiege (2006), S. 213.
[1000] Vgl. Pollanz (1999), S. 397.

Dritte erstellte Schemata werden den Anforderungen eines Wirtschaftsprüfers, welcher derartige Dokumentationen im Rahmen seiner Prüfung heranzieht, nicht gerecht.[1001] Daneben sollte das Risikohandbuch übersichtlich gegliedert, eine einheitliche Terminologie verwendet und Überschneidungen bzw. Wiederholungen vermieden werden.[1002] Jegliche Grundlagen einschließlich der Organisation der Risikoüberwachung sollten dauerhaft ausgerichtet und personenunabhängig dargestellt werden.[1003] Die Erkenntnisse aus der Risikoidentifizierung sowie -steuerung haben einen Einfluss auf die Festlegung auf die Art und Weise sowie den Zeitpunkt der Überwachungsaktivitäten. Bei bedeutsamen Risiken sollte das Management mindestens jährlich eine Überprüfung der Wirksamkeit der eingerichteten Kontrollen vornehmen. Dieses risikoorientierte Vorgehen gilt auch für die Identifizierung der durch die verschiedenen Hierarchieebenen zu überwachenden Kontrollen. D.h. bestimmte Risiken werden anhand unterschiedlicher Kontrollaktivitäten abgedeckt.[1004] Eine besondere Bedeutung kommt dabei den Schlüsselkontrollen (Key Controls) zu. Das Versagen von Schlüsselkontrollen birgt besonders wesentliche Konsequenzen für das Unternehmen und ihre Wirksamkeit ist von besonderer Bedeutung, da sie die Wirksamkeit von anderen Kontrollen überwachen oder zur Wirksamkeit von anderen Kontrollen zwingend erforderlich sind. Für die Festlegung, welche Kontrollen als Schlüsselkontrollen ausgewählt werden sollen, können verschiedene Faktoren eine Rolle spielen. Diese sind Komplexität der Kontrolle, Grad der Abhängigkeit der Kontrolle vom Urteilsvermögen des Durchführenden der Kontrolle, das Ausmaß der Automatisierung der Kontrolle oder die Wahrscheinlichkeit, dass ein Versagen der Kontrolle durch andere Kontrollen aufgezeigt wird.[1005]

Die Basis für die Risikokommunikation stellt die im Rahmen der Risikoanalyse sowie Risikobewertung vorgenommene Priorisierung von Risiken dar.[1006] Die Risikokommunikation soll Bottom-up über die Hierarchieebenen des Unternehmens den Informationsfluss über wesentliche Risiken sicherstellen.[1007] Insbesondere soll durch geeignete und wirksame Berichtswege sowie -abläufe gewährleistet werden, dass die Frühwarnfunktion des Risikomanagementsystems es der Unternehmensleitung rechtzeitig ermöglicht, auf wesentliche Risiken,

---

[1001] Vgl. Kuhl/Nickel (1999), S. 135.
[1002] Vgl. Pollanz (1999), S. 397.
[1003] Vgl. Fiege (2006), S. 213.
[1004] Vgl. Withus (2009), S. 264.
[1005] Vgl. Withus (2009), S. 265.
[1006] Vgl. IDW (2012), S. 1976.
[1007] Vgl. IDW (2012), S. 1976 und S. 1978.

dabei vor allem auf bestandsgefährdende Risiken, durch angemessene Risikobewältigungsmaßnahmen reagieren zu können.[1008] Für die jeweiligen Hierarchieebenen sollten unter Berücksichtigung von unternehmensspezifischen Besonderheiten entsprechende Schwellwerte definiert werden, welche bei einer Überschreitung automatisch eine Berichtspflicht an die nächsthöhere Hierarchiestufe auslösen.[1009] Die nächsthöhere Hierarchiestufe hat daraufhin zu prüfen, ob die erhaltenen Risikoinformationen vollständig und plausibel sind sowie Risikointerdependenzen vorliegen. Um eine ganzheitliche Sicht auf die Risikosituation zu erhalten, hat der nächsthöhere Risikoverantwortliche eine Beurteilung vorzunehmen, inwieweit Interdependenzen zwischen den einzelnen Risiken aus den verschiedenen nachgeordneten Unternehmensbereichen vorliegen. Der skizzierte Prozess umfasst alle Unternehmensbereiche und setzt sich über Eskalationsprozeduren schlussendlich bis zur Unternehmensleitung fort.[1010] Die Wirksamkeit des gesamten Risikomanagementprozesses weist eine hohe Abhängigkeit vom Kommunikationsverhalten der involvierten Mitarbeiter auf. Daher ist es von großer Bedeutung, dass das Unternehmen eine für alle Akteure offene Kommunikationsstruktur und klare Verantwortlichkeiten und Regeln in der Kommunikation sorgt, welche auch das Berichten von schlechten Nachrichten gestattet.[1011] Neben der Kommunikationsstruktur muss die Unternehmensleitung auch festlegen, mittels welcher Informationen auf die Wirksamkeit der implementierten Kontrollen geschlossen werden kann. Der Informationsinhalt muss die Verantwortlichen in die Lage versetzen, zeitnahe und belastbare Aussagen über das Versagen oder die Wirksamkeit einer Kontrolle vornehmen zu können.[1012]

Dem Informationsfluss, der Verarbeitung und Sicherung von Daten kommt für die Sicherstellung eines funktionsfähigen IKS eine wesentliche Bedeutung zu. Aus Sicht der Abschlussprüfung liegt dabei der Schwerpunkt auf den rechnungslegungsbezogenen Daten. Das zu prüfende Unternehmen muss durch sein IKS sicherstellen, dass die auf Datenträgern gespeicherten Buchungen vollständig, richtig, zeitgerecht und bearbeitungsfähig gesichert werden und geschützt sind vor unbeabsichtigten oder manipulativen Veränderungen. Nachträgliche Änderungen von Buchungsmerkmalen müssen nachvollziehbar dokumentiert werden.[1013]

[1008] Vgl. IDW (2012), S. 1977.
[1009] Vgl. IDW (2012), S. 1978.
[1010] Vgl. IDW (2012), S. 1978.
[1011] Vgl. IDW (2012), S. 1978 und Grimmer (2007), S. 110.
[1012] Vgl. Withus (2009), S. 265.
[1013] Vgl. Winkeljohann/Henckel (2014), Rn. 31.

Die interne Revision kann aufgrund ihrer Unabhängigkeit bei der Konzeption und Einführung des Risikomanagementsystems mitwirken. Des Weiteren kann die Unternehmensleitung ihr die Überwachung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements übertragen, jedoch nicht die Verantwortung für die Durchführung des Risikomanagements. Die Aufgaben der Internen Revision umfassen dabei die Feststellung, ob eine ausreichende Dokumentation des Risikomanagements vorhanden ist. Des Weiteren hat sie eine inhaltliche Beurteilung vorzunehmen, wie die Risikoidentifikation, die Risikobewertung und Kommunikation von Risiken ausgestaltet sind und ob die eingerichteten Maßnahmen angemessen und wirksam sind. Dies umfasst auch die Beurteilung, ob die eingerichteten Kontrollen eingehalten werden.[1014] Des Weiteren kann die Interne Revision durch die Erfassung und Bewertung von bestandsgefährdenden Geschäftsrisiken einen Beitrag zum Risikomanagement leisten.[1015] Sollte die Interne Revision ihren Aufgaben aufgrund fachlicher Mängel, Personalmangel oder Boykottverhalten der Unternehmensmitarbeiter oder durch die Geschäftsführung nicht wirksam nachkommen können, so kann dies das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens beeinflussen.

3.5.3 Untersuchung ausgewählter berufsständischer Verlautbarungen auf potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos

Die Durchführung der Abschlussprüfung hat sich in dem durch den deutschen Gesetzgeber geforderten Rahmen zu bewegen. Im Sinne des § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB haben der Abschlussprüfer, seine Gehilfen sowie die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft die Verpflichtung zu einer gewissenhaften Prüfung. Der deutsche Gesetzgeber hat jedoch keine konkreten Regelungen zum Ablauf der Abschlussprüfung erlassen, so dass es dem Prüfer obliegt, wie er die Prüfung ausgestaltet. Konkrete Anhaltspunkte, wie eine Prüfung vorzunehmen ist, beinhalten die berufsständischen Verlautbarungen, dabei im Besonderen die IDW Prüfungsstandards,[1016] in denen das IDW die berufsständische Auffassung für Wirtschaftsprüfer in Deutschland darlegt, nach welcher sich die Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit zu verhalten haben.[1017] Vor diesem Hintergrund erscheint es als notwendig, bei der Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsri-

---

[1014] Vgl. Berwanger/Kullmann (2008), S. 63.

[1015] Vgl. Berwanger/Kullmann (2008), S. 62.

[1016] Die verlautbarten ISA werden durch die IDW Prüfungsstandards transformiert. Da die IDW Prüfungsstandards darüber hinaus weitere Regelungsbereiche enthalten, die nach internationalen Normen nicht als Prüfungsgebiete festgelegt sind, d.h. deutsche Besonderheiten aufweisen, wurden im Rahmen dieser Arbeit die IDW Standards untersucht.

[1017] Vgl. bspw. IDW PS 210 (2012), Tz. 1.

sikos ausgewählte Verlautbarungen des IDW dahingehend zu untersuchen, ob diese Hinweise auf potentielle Faktoren beinhalten, sowie die daraus ableitbaren Hinweise herauszuarbeiten. Die nachfolgende **Tabelle 3-1** gibt in der Systematik der IDW Prüfungsstandards einen Überblick über die im Folgenden untersuchten IDW Prüfungsstandards.

IDW PS 100: Zusammenfassender Standard	**IDW PS 120-199:** Qualitätssicherung	**IDW PS 200-249:** Prüfungsgegenstand und Prüfungsauftrag	**IDW PS 250-299:** Prüfungsansatz
		• IDW PS 210 • IDW PS 230	• IDW PS 255 • IDW PS 261[1018] • IDW PS 270
IDW PS 300-399: Prüfungsdurchführung	**IDW PS 400-499:** Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Bescheinigungen	**IDW PS 500-799:** Abschlussprüfung von Unternehmen bestimmter Branchen	**IDW PS 800-999:** andere Reporting-Aufträge
• IDW PS 321 • IDW PS 330 • IDW PS 331 • IDW PS 350			• IDW PS 800

Tabelle 3-1 *Übersicht ausgewählter IDW Prüfungsstandards zur Untersuchung auf potentielle Faktoren des Geschäftsrisikos sowie Fehlerrisiken*

Der „IDW Prüfungsstandard: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 230)“[1019] hat für eine risikoorientierte Abschlussprüfung mit Ausrichtung am Geschäft des zu prüfenden Unternehmens eine zentrale Bedeutung. Er beinhaltet die Berufsauffassung, nach der sich ein Wirtschaftsprüfer unbeschadet von dessen Eigenverantwortlichkeit für eine ordnungsgemäße Durchführung der Abschlussprüfung hinreichende Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit seines Mandanten anzueignen hat. Dies umfasst auch die Erlangung von ausreichenden Kenntnissen über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens.[1020] Die Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche sowie rechtliche Umfeld beinhalten ein grundlegendes Wissen bezüglich der allgemeinen wirtschaftlichen Lage und der besonderen Merkmale sowie Verhältnisse der Branche, in der die zu prüfende Gesellschaft aktiv ist. Des Weiteren umfassen die erforderlichen Kenntnisse

---

[1018] Der IDW PS 261 setzt die Anforderungen des International Standard on Auditing (ISA) 315 „Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment“, des ISA 330 „The Auditor’s Responses to Assessed Risks“ und des ISA 265 „Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management“ um.

[1019] Der IDW PS 230 setzt zusammen mit dem IDW PS 261 die Anforderungen des ISA 315 „Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement“ um.

[1020] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 1.

ein spezifisches Wissen über die Unternehmensstrategie, die Geschäftsrisiken und den Umgang mit ihnen sowie die Abläufe bzw. Geschäftsprozesse im zu prüfenden Unternehmen.[1021]

Der Abschlussprüfer ist dazu angehalten, sich bereits vor der Beauftragung durch einen potentiellen Mandanten eine vorläufige Einschätzung betreffend der Branche, der Geschäftstätigkeit, der Geschäftsführung und der Eigentumsverhältnisse zu treffen. Auf Basis dieser Erkenntnisse hat er zu prüfen, ob er über das notwendige Wissen verfügt bzw. sich diese verschaffen kann sowie unter diesem Gesichtspunkt das Prüfungsmandat annehmen darf.[1022] Die Erlangung der Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche sowie rechtliche Umfeld des Mandanten stellt einen kontinuierlichen Prozess dar, in dem von der Entscheidung über die Auftragsannahme bis hin zum Abschluss der Prüfung durch den Prüfer fortlaufend Informationen gesammelt, konkretisiert, erweitert und bewertet werden müssen.[1023]

Der Anhang des IDW PS 230 beinhaltet eine Aufstellung von unterschiedlichen Faktoren, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen für die Kenntnisse des Prüfers über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche sowie rechtliche Umfeld bedeutsam sein können. Die nachfolgende **Tabelle 3-2** gibt einen Überblick über die genannten Faktoren im IDW PS 230.[1024]

[1021] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 2.
[1022] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 9 i. V. m. IDW PS 220 (2009).
[1023] Vgl. IDW PS 230 (2005), Tz. 11.
[1024] Vgl. IDW PS 230 (2005) Anhang.

Makroökonomische Faktoren
• Konjunktur (Boom, Stagnation oder Rezession) • Zinsniveau und Situation am Kapitalmarkt • Inflationsentwicklung • Wirtschaftspolitische Maßnahmen des Staates (z.B. Subventionspolitik) • Entwicklung der Wechselkurse
Branchenspezifische Faktoren
• Wettbewerbssituation • Entwicklungen der Produktionstechnologie • Produktlebenszyklus • Wachstums- oder Schrumpfungsbranche • Marktanteile sowie verfolgte Marktstrategie
Unternehmensspezifische Faktoren
• Ziele und Unternehmensstrategie • Geschäftsführung (Reputation und Erfahrung) • Finanzierungsquellen und -arten • Aufsichtsorgan • Interne Revision (Vorhandensein sowie Qualität) • Kontrollbewusstsein und -umfeld • Eingesetzte Informationstechnologie • Lizenzen, Verträge und Patente • Forschung und Entwicklung • Entwicklung bedeutender Kennziffern im Zeitablauf • Finanzierungsstruktur und -möglichkeiten • Rechtliche Rahmenbedingungen und Besteuerung

Tabelle 3-2 *Darstellung ausgewählter Aspekte im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit und dem wirtschaftlichen und rechtlichen Umfeld eines Unternehmens nach IDW PS 230*[1025]

Für die Feststellung von Fehlerrisiken und damit grundsätzlich auch für die Beurteilung des Geschäftsrisikos können auf Unternehmensebene gemäß IDW PS 230 unter Verweis auf den „IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken“ (IDW PS 261) die nachfolgenden Faktoren relevant sein:[1026]

- Integrität und Kompetenz der Geschäftsleitung sowie die Fluktuation im Management,
- Negative Entwicklungen im Unternehmen und/oder in der Branche, in der das Unternehmen tätig ist, welche die Unternehmensleitung zur Anwendung zweifelhafter Bilanzierungspraktiken verleiten könnten,
- branchenspezifische Einflüsse, wie bspw. neuartige Technologien, Nachfrageänderungen und Entwicklungen bei Wettbewerbern,

[1025] Vgl. IDW PS 230 (2005) Anhang. In IDW PS 261 (2012), Tz. 13, sind nochmals die Faktoren für das Unternehmensumfeld aufgeführt, jedoch im Zusammenhang mit der Feststellung von Fehlerrisiken. Auch in IDW PS 350 (2009), Tz. 5, nimmt das IDW grundsätzlich eine Auflistung der Faktoren des Unternehmensumfelds vor und konkretisiert diese vor dem Hintergrund einer vergangenheitsorientierten Prüfung des Lageberichts.

[1026] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 14.

- neue rechnungslegungsbezogene Standards und Gesetzesvorschriften, welche erstmalig in der zu prüfenden Rechnungslegung anzuwenden sind,
- Fachwissen des Buchführungspersonals,
- unternehmensweite Umstrukturierungen,[1027]
- Neuausrichtung der Geschäftstätigkeit verbunden mit neuen Produkten oder Geschäftsfeldern,
- rasantes, unkontrolliertes Unternehmenswachstum,
- vermehrte Auslandsgeschäfte.

Für die Bewertung von Fehlerrisiken auf Prüffeldebene können insbesondere im Rahmen der Prüfungsplanung die folgenden Faktoren bedeutsam sein:[1028]

- Anfälligkeit für Fehler von Abschlussposten,
- Komplexität von Geschäftsvorfällen,
- Ermessensspielräume bei Ansatz sowie Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden,
- Verlustgefahr oder Unterschlagung von Vermögensgegenständen,
- Vornahme von ungewöhnlichen oder komplexen Geschäften, insbesondere zum Ende des Geschäftsjahres,
- Verarbeitung nicht routinemäßiger Geschäftsvorfälle.

Ergänzend zu den Faktoren, welche sich unmittelbar auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirken und deren Herkunft bereits im Zuge der Jahresabschlussprüfung identifiziert werden, sind auch diejenigen Faktoren, die darüber hinaus wesentlich für die Gesamtsituation des Unternehmens sind, bedeutsam. Diese sind bspw. Informationen über organisatorische Besonderheiten, das Verhältnis des Unternehmens zu seinen Lieferanten, Kunden und Kapitalgebern sowie die Reputation des Unternehmens in der Öffentlichkeit.[1029]

[1027] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 47.
[1028] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 15.
[1029] Vgl. IDW PS 350 (2009), Tz. 20.

Potentielle Faktoren,[1030] die auf Mängel, selbst in sachgerecht eingerichteten internen Kontrollsystemen hinweisen können bspw. sein:

- menschliche Fehler, verursacht durch z.B. Nachlässigkeit, Missverständnisse, mangelndes Wissen, falsche Interpretation oder Ablenkung während der Arbeit,
- nicht routinemäßig verarbeitete Geschäftsvorfälle, deren Erfassung durch das interne Kontrollsystem entweder nicht vorgesehen sind oder nur schwer erfolgen können,
- die Möglichkeit des Managements, die eingerichteten Kontrollen zu umgehen,
- zeitweise Unwirksamkeit des internen Kontrollsystems in der zu prüfenden Periode,
- das Unterlassen von Kontrollmaßnahmen, da diese unter Kosten- und Nutzenerwägungen als zu kostspielig im Vergleich zu ihrem erwarteten Nutzen durch das Unternehmen angesehen werden.

Potentielle Faktoren für das Geschäftsrisiko sowie das Fehlerrisiko im Kontrollumfeld des zu prüfenden Unternehmens können sein:[1031]

- die unternehmensweite Bedeutung von Integrität sowie ethischen Werten,
- der Stellenwert von fachlicher Expertise im Unternehmen,
- die Unternehmenskultur und das Miteinander sowie die Unternehmenswerte,
- der Führungsstil der Führungskräfte,
- Vergabe von Weisungsrechten sowie von Verantwortung,
- die Ernsthaftigkeit der Wahrnehmung der Überwachungsaufgabe des Aufsichtsrats oder der Gesellschafterversammlung,
- die gelebte Personalpolitik im Unternehmen.

Der „IDW Prüfungsstandard: Interne Revision und Abschlussprüfung (IDW PS 321)“[1032] gibt Hinweise auf eine denkbare Zusammenarbeit des Abschlussprüfers sowie der Internen Revision. Der Standard verweist auf ein bedeutendes Geschäftsrisiko für börsennotierte Unternehmen, welches sich durch die fehlende oder nur teilweise Sicherstellung der gemäß § 91

[1030] Vgl. IDW PS 261 (2012),Tz. 25.

[1031] Vgl. IDW PS 261 (2012), Tz. 30.

[1032] Der IDW PS 321 entspricht dem ISA 610. Sein Regelungsbereich geht jedoch in einigen Aussagen über diesen Standard hinaus.

Abs. 2 AktG geforderten einzurichtenden Maßnahmen zur Erfassung und Kommunikation bestandsgefährdender Risiken und deren Veränderung mit Hilfe eines geeigneten Überwachungssystems ergeben kann. Potentielle Faktoren, die dafür sprechen, dass die eingerichteten Maßnahmen nicht oder nur teilweise wirksam sind, sind bspw. die fehlende Überwachung der Einhaltung von Meldegrenzen oder eine mangelhafte Überwachung der Einhaltung von Terminen. Im Kontext der Anforderungen des § 91 Abs. 2 AktG gibt es Faktoren, die auf Mängel in der Arbeit der Internen Revision hindeuten. Für diese Mängel sprechen eine unzureichende bzw. unvollständige Erfassung der Unternehmensrisiken, unangemessene oder fehlende Maßnahmen zur Risikoidentifikation und Kommunikation, eine lückenhafte Anwendung der Maßnahmen, Nichteinhaltung von eingerichteten Kontrollen.[1033]

Der „IDW Prüfungsstandard: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210)“[1034] beschreibt Faktoren, die Anhaltspunkte für Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen sein können.[1035] Mittels des IDW PS 210 erläutert das IDW die Erwartungshaltung des Berufsstandes, inwieweit der Prüfer im Rahmen einer verantwortungsvollen Berufsausübung für die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten, Unrichtigkeiten, Verstößen und sonstigen Gesetzesverstößen verantwortlich ist. Der Standard verdeutlicht aber auch, dass die primäre Verantwortung zur Aufdeckung von Unrichtigkeiten und Verstößen bei den gesetzlichen Vertretern der zu prüfenden Unternehmung liegt, womit sie dazu verpflichtet sind, angemessene organisatorische Maßnahmen zur Verhinderung von dolosen Handlungen im Unternehmen zu etablieren.[1036]

Zweifel an der Vertrauenswürdigkeit oder dem Sachverstand des Managements können sich ergeben aufgrund[1037]

- der Führung des Unternehmens durch Einzelpersonen oder wenige Personen, ohne dass ein erstzunehmendes Aufsichtsorgan vorhanden wäre,
- von intransparenten Unternehmensstrukturen,

[1033] Vgl. IDW PS 340 (2000), Tz. 15.

[1034] Die Durchführung einer Prüfung im Einklang mit dem IDW PS 210 erfüllt die Anforderungen des International Standard on Auditing (ISA) 240 „The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements“ und ISA 250 „Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements“. Der IDW PS 210 berücksichtig darüber hinaus Vorgaben des deutschen Gesetzgebers.

[1035] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 34 ff.

[1036] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 8 f.

[1037] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 35.

- einer aggressiven Anwendung von Bewertungswahlrechten und -spielräumen durch die Geschäftsführung,
- einer nicht vorhandenen Bereitschaft zur Berichtigung oder Verbesserung interner Kontrollen,
- einer nicht vorhandenen Bereitschaft zur zeitnahen Korrektur von unterjährig bekannt gewordenen Fehlern in der Rechnungslegung,
- einer hohen Fluktuation in Führungspositionen,
- eines permanenten Personalmangels in der Buchhaltung,
- eines wiederholten Austauschs des Abschlussprüfers.

Auf eine besorgniserregende Unternehmenssituation können Faktoren hindeuten wie[1038]

- eine zurückgehende, stockende oder auch übermäßig wachsende Geschäftstätigkeit,
- eine mangelhafte Kapitalausstattung sowie Abhängigkeit von wenigen Geldgebern,
- eine ungünstige Ertragslage,
- der Anstieg von nicht betrieblichen Erträgen,
- sowie die Abhängigkeit von einzelnen Abnehmern sowie Lieferanten.

Auf eine ungewöhnliche Geschäftstätigkeit deuten u.a. die folgenden Faktoren hin wie

- ergebniswirksame Geschäfte insbesondere zum Jahresende,
- komplexe Geschäfte oder eine atypische Bilanzierung,
- die Geschäftstätigkeit mit nahestehenden Personen,
- unverhältnismäßig hohe Ausgaben für Vermittlungsprovisionen sowie Rechts- oder Unternehmensberatung, die im Vergleich zur erhaltenen Leistung nicht nachvollziehbar erscheinen.

Auf Probleme bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen deuten Faktoren hin wie z. B.

- eine unzureichende Buchung oder Belege von Geschäftsvorfällen,
- eine Vielzahl von Abweichungen zwischen den Ergebnissen der Buchführung sowie den Bestätigungen von Dritten,

---

[1038] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 35.

- schwierig zu prüfende Buchführungssysteme,
- ungenaue sowie zögerliche oder schwer durchschaubare Antworten des Mandanten zu Fragen des Abschlussprüfers.

Sonstige Rahmenbedingungen,[1039] welche auf Probleme hindeuten, sind bspw.

- eine hohe ergebnisbezogene Abhängigkeit bei der Entlohnung des Managements,
- ein unverhältnismäßig kurzer Zeitraum für die Aufstellung des Abschlusses,
- Druck von Dritten auf das Management, bestimmte Ergebniserwartungen zu erfüllen,
- eine mangelnde Wirksamkeit der Internen Revision.

Hinsichtlich der IT-Systeme kommt den folgenden Faktoren eine wesentliche Bedeutung zu wie bspw.[1040]

- eine nicht vorhandene oder überholte Dokumentation der eingesetzten rechnungslegungsrelevanten Programme,
- umfangreiche Eigenentwicklungen oder Programmänderungen, ohne ein geregeltes Programmpflegeverfahren mit Test-, Genehmigungs- sowie Dokumentationsvorschriften.

Insofern diese Informationen aus unternehmensinternen Quellen stammen, welche die Abschlussprüfer nicht direkt betreffen, wie bspw. Personalstatistiken, aufbereitete Auftragslisten oder Umsatzstatistiken, dann ist der Prüfer dazu verpflichtet, sich einen Eindruck darüber zu verschaffen und zu beurteilen, ob diese Quellen als verlässlich angesehen werden können. Dies setzt voraus, dass das Unternehmen eine angemessene Unternehmensorganisation eingerichtet hat, die die Verlässlichkeit der Datenerfassung, -verarbeitung sowie -aufbereitung sicherstellt. Bei Informationen aus unternehmensexternen Quellen, wie z.B. Branchenbenchmarks oder Wettbewerbsanalysen, muss der Prüfer einen Herkunftsnachweis einfordern.

Faktoren, die auf Unrichtigkeiten sowie Verstöße in der zu prüfenden Rechnungslegung hindeuten, können u.a. folgende sein[1041]

- Untersuchungen von Polizei und Staatsanwaltschaft sowie Straf- und Bußgeldbescheide,

---

[1039] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 35.
[1040] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 35.
[1041] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 37.

- ungünstige Presseberichterstattung über das zu prüfende Unternehmen oder sein Management,
- Zahlungen für nicht näher spezifizierte Dienstleistungen oder Kredite an Berater sowie nahestehende Personen,
- ungewöhnliche Einkaufs- oder Verkaufspreise,
- ungewöhnliche Bargeldtransaktionen, Zahlungen per Scheck oder auf Nummernkonten ohne Angabe des Zahlungsgrunds,
- unverhältnismäßig umfangreiche Geschäfte in Steueroasen,
- Geldzahlungen an Empfänger, deren Sitz in einem anderen Land ist als das Ursprungsland der bezogenen Waren und Dienstleistungen,
- nicht genehmigte oder nicht bzw. kaum dokumentierte Geschäfte.

Wesentliche falsche Angaben in der zu prüfenden Rechnungslegung können oft auf einen überhöhten oder zu niedrigen Ausweis von Umsatzerlösen zurückgeführt werden. Faktoren für überhöhte Umsätze können eine verfrühte Umsatzrealisierung oder die Verbuchung von vorgetäuschten Umsätzen sein. Faktoren für zu niedrige Umsatzerlöse können eine unzulässige Verschiebung von Umsätzen in eine frühere oder spätere Buchungsperiode darstellen.[1042]

Zudem können Umstände einzeln oder im Zusammenspiel mit anderen Faktoren Zweifel am Fortbestand des zu prüfenden Unternehmens wecken. Der „IDW Prüfungsstandard: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 270)“[1043] listet eine Vielzahl von finanziellen, betrieblichen sowie sonstigen Faktoren auf, die gegen die Annahme der Unternehmensfortführung sprechen können.

[1042] Vgl. IDW PS 210 (2012), Tz. 39.

[1043] Der IDW PS 270 entspricht ISA 570. Zusätzlich enthält er ergänzende Regelungen, welche auf deutsche gesetzliche Grundlagen zurückgehen.

Finanzielle Faktoren
• negative Zahlungssalden im operativen Geschäft • Verbindlichkeiten übersteigen das Vermögen • kurzfristige Verbindlichkeiten übersteigen das Umlaufvermögen • auslaufende Kredite ohne eine realistische Option auf eine Prolongation oder Volltilgung • unverhältnismäßig kurzfristige Finanzierung von langfristigem Vermögen • Hinweise auf den Rückzug von Gläubigern oder Lieferanten • ungünstige Key Performance Indikatoren • deutliche Verluste oder umfangreiche Wertminderung von betriebsnotwendigem Vermögen • Ausschüttungssperre oder Ausschüttungsrückstände • Probleme beim Einhalten von Zahlungszielen sowie Kreditvereinbarungen • Verlust von Lieferantenkrediten • fehlendes Kapital für notwendige Investitionen • Kredite können nur noch durch die Bürgschaften Dritter abgeschlossen werden • Angespannte Liquidität
Betriebliche Faktoren
• Weggang von Schlüsselpersonal ohne gleichwertigen Ersatz • Verlust von Patenten oder Franchise-Verträgen oder Schlüssellieferanten • schwerwiegende Personalprobleme • Beschaffungsprobleme von betriebsnotwendigen Vorräten • unzureichende Überwachung von Transaktionen mit Finanzinstrumenten
Sonstige Faktoren
• Verstöße gegen Gesetze oder Eigenkapitalvorschriften • Laufende Gerichts- oder Kartellverfahren mit zu erwartenden Ansprüchen, die das Unternehmen voraussichtlich nicht erfüllen kann • Neue Gesetze oder Gesetzesänderungen, welche sich negativ auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens auswirken können

Tabelle 3-3 *Darstellung ausgewählter Faktoren, die gegen die Annahme einer Unternehmensfortführung sprechen* [1044]

Der „IDW Prüfungsstandard: Beurteilung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen (IDW PS 800)“[1045] beinhaltet neben wichtigen Definitionen und Begriffserläuterungen auch einige wichtige Faktoren, die sich in dem Geschäftsrisiko eines zu prüfenden Unternehmens manifestieren können. Ein bedeutender Faktor stellt neben der Zahlungsunfähigkeit eine Zahlungsstockung dar. Diese ist im Gegensatz zur Zahlungsunfähigkeit gegeben, wenn das Unternehmen sich einer kurzfristigen Liquiditätsunterdeckung gegenübersieht, die grundsätzlich nicht länger als drei Wochen andauert.[1046] Der Bundesgerichtshof (BGH) erachtet zudem Unternehmen, die dauerhaft, wenn auch nur geringfügige, Liquiditätsengpässe aufweisen, als nicht erhaltungswürdig.[1047] Daneben können eine Zahlungsstockung, eine drohende Zahlungsunfähigkeit sowie die Zahlungsunfähigkeit von Abnehmern des zu prüfenden Unternehmens für dieses einen bedeutenden Einfluss auf das Geschäftsrisiko ausü-

[1044] Vgl. IDW PS 270 (2010), Tz. 11.

[1045] Dieser Standard geht auf höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland ein.

[1046] Vgl. IDW PS 800 (2009), Tz. 7.

[1047] Vgl. IDW PS 800 (2009), Tz. 11.

ben. Insbesondere können ausstehende Zahlungen von Debitoren das Unternehmen selbst in eine kritische Liquiditätslage bringen. Zudem sind beim Eintreten der Insolvenz des Schuldners möglicherweise teilweise oder vollständige Forderungsabschreibungen notwendig, die sich einerseits auf die Liquidität des Unternehmens sowie andererseits auf den Gewinn des Unternehmens auswirken werden.

Der „IDW Prüfungsstandard: Beziehungen zu nahestehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 255)“[1048] legt die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unabhängig von deren Eigenverantwortlichkeit im Rahmen der Vornahme einer Abschlussprüfung das Verhältnis des zu prüfenden Unternehmens zu nahestehenden Personen sowie damit einhergehende Geschäfte identifizieren können.[1049] Geschäftliche Transaktionen mit nahe stehenden Personen beinhalten für die gesetzlichen Vertreter ein hohes Kontrollrisiko, dabei insbesondere das Risiko, dass die vorgenommenen Geschäfte auch vollständig erfasst werden. Ebenfalls müssen die Seriosität der Geschäfte sowie die vereinbarten Bedingungen festgestellt werden. Folglich ist das interne Kontrollsystem inklusive dem Rechnungslegungssystem bezüglich der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen angemessen und wirksam einzurichten. Die gesetzlichen Vertreter haben mit der Einrichtung eines funktionierenden internen Kontrollsystems sicherzustellen, dass alle geschäftlichen Transaktionen mit nahe stehenden Personen in der Buchführung ordnungsgemäß und zeitgerecht erfasst sowie im Jahres- bzw. Konzernabschluss und im Lage- bzw. Konzernlagebericht gemäß den relevanten Rechnungslegungsstandards dargestellt sind. Gemäß den handelsrechtlichen Vorschriften umfasst dies z.B. den Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen gemäß § 266 HGB oder den Ausweis von Organbezügen gemäß § 285 Nr. 9 HGB.[1050] Im Rahmen der Abschlussprüfung können Faktoren wie Geschäftsvorfälle mit marktunüblichen Konditionen, wie bspw. nicht marktkonforme Preise, ungewöhnliche Rückzahlungskonditionen, geschäftliche Transaktionen, welche ohne einen nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund getätigt werden, Geschäftsvorfälle, die in einer ungewöhnlichen Art und Weise vorgenommen werden, ein ungewöhnlich hohes Volumen oder bedeutende Transaktionen mit ausgewählten Kunden oder Lieferanten, nicht buchhalterisch erfasste Geschäfte,

---

[1048] Der IDW PS 255 entspricht dem ISA 550 „Related Parties”, ergänzt um Regelungen zu rechtlichen Vorschriften in Deutschland.

[1049] Vgl. IDW PS 255 (2009), Tz. 1.

[1050] Vgl. IDW PS 255 (2009), Tz. 9.

wie bspw. die unentgeltliche Inanspruchnahme von Managementdienstleistungen, bedeutsam sein.[1051]

Der „IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW PS 330)“[1052] legt die Auffassung des Berufsstandes dar, nach der Wirtschaftsprüfer losgelöst von ihrer Eigenverantwortlichkeit IT Systemprüfungen im Rahmen von Abschlussprüfungen durchzuführen haben.[1053] Der Abschlussprüfer muss eine Beurteilung vornehmen, ob die seitens des Mandanten eingesetzten rechnungslegungsbezogenen IT-Systeme vor allem den im IDW RS FAIT 1 aufgeführten Ordnungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen entsprechen, damit er die gemäß § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 317 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB verlangten Prüfungsaussagen bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vornehmen kann.[1054]

Bei der Einschätzung von potentiellen inhärenten Risiken und damit auch dem Geschäftsrisiko auf Unternehmensebene, können u.a. die folgenden Faktoren von Bedeutung sein:[1055]

- hohe Abhängigkeit der Produktion aufgrund eines hohen Automatisierungsgrades,
- umfangreiche, zeit- und kostenintensive IT-Umstellungsprojekte, deren Umsetzung nicht wie geplant aufgrund von bspw. mangelhaftem Projektmanagement durchgeführt wird,
- umfangreiche Anpassungen (Customizing) oder Eigenentwicklungen an Standardsoftware,
- umfassende Änderungen an Geschäftsprozessen infolge der Einführung neuer IT-Systeme,
- hohe Abhängigkeit von Einzelpersonen in der IT, die als einzige über notwendiges Fachwissen zur Aufrechterhaltung des IT-Betriebs verfügen,
- Überlastung der IT-Mitarbeiter, die damit zu einer potentiellen Gefahr von Fehlbedienungen oder einer unzureichenden Pflege der IT-Systeme führen kann,

---

[1051] Vgl. IDW PS 255 (2009), Tz. 19.

[1052] Der IDW PS 330 deckt den ISA 401 „Auditing in a Computer Information Systems Environment“ ab, wobei er aufgrund deutscher Besonderheiten über diesen hinausgeht.

[1053] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 1.

[1054] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 8.

[1055] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 18.

- fehlende Akzeptanz von neueingeführten IT-Systemen oder IT-gestützten Geschäftsprozessen bei den Mitarbeitern des Unternehmens,
- fehlende Ausrichtung der IT auf die verfolgten Strategien sowie Prozessanforderungen des Unternehmens.

Bei der prüffeldspezifischen Einschätzung von potentiellen inhärenten Risiken und damit auch dem Geschäftsrisiko können u.a. die folgenden Faktoren von Bedeutung sein:[1056]

- unzureichende Unterstützung der Anwender durch die IT-Abteilung,
- fehlerhafte Programmentwicklung, -anpassung sowie -betreuung,
- Eingabe- und Bearbeitungsfehler durch die Anwender infolge von bspw. mangelnder Einarbeitung, fehlender Anwenderbetreuung oder unzureichender Akzeptanz der IT-Anwendungen,
- komplexes IT-System mit potentiellen Sicherheitslücken,
- fehlerhafte oder unvollständige Archivierung von rechnungslegungsrelevanten Daten,
- fehlerhafte Datenmigration im Rahmen einer Systemneueinführung.

Die beispielhaft dargelegten Faktoren des Geschäftsrisikos auf der Unternehmens- sowie Prüffeldebene können die Ursache für IT-bezogene Fehlerrisiken sein, welche in Form von IT-Infrastruktur, IT-Applikations- sowie IT-Geschäftsprozessrisiken auftreten können.[1057] IT-Infrastrukturrisiken können dergestalt auftreten, dass die betriebsnotwendige IT-Infrastruktur zur Informationsverarbeitung nicht oder in einem nicht ausreichenden Umfang dem Unternehmen zur Verfügung steht. Ein Grund für die Nichtverfügbarkeit kann die Anfälligkeit der vorhandenen Hardware für technische Störungen sein. Den IT-Infrastrukturrisiken muss durch ein angemessenes Sicherheits- und Notfallkonzept sowie ein daraus abgeleitetes Sicherheitskonzept begegnet werden.[1058] Des Weiteren können die folgenden Faktoren ursächlich für IT-Anwendungsrisiken sein:[1059]

- fehlerhafte Funktionalitäten in IT-Applikationen, die v.a. Verarbeitungsfunktionen betreffen, die sich auf rechnungslegungsrelevante Funktionen wie die Journal-, Konten-

---

[1056] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 19.
[1057] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 20.
[1058] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 21.
[1059] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 22.

sowie Belegfunktion auswirken sowie weitere Programmabläufe und Verarbeitungsregeln, die einen Einfluss auf die ordnungsgemäße Verarbeitung rechnungslegungsrelevanter Daten haben,

- nicht vorhandene oder veraltete Verfahrensregelungen sowie -beschreibungen,
- unzureichend implementierte Eingabe-, Verarbeitungs- sowie Ausgabekontrollen in der IT-gestützten Datenverarbeitung,
- unzureichende Maßnahmen zur Sicherstellung der Softwaresicherheit, wie bspw. ein fehlendes oder nur rudimentär vorhandenes Berechtigungskonzept oder unzureichende Datensicherungs- und Wiederherstellungsverfahren,
- fehlende oder unzureichende Prozesse bei der Initiierung, Genehmigung, Testdurchführung sowie Implementierung von rechnungslegungsrelevanten IT-Anwendungen.

Daneben sprechen die folgenden Faktoren für IT-Geschäftsprozessrisiken, sofern sich die Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen nicht auf alle unternehmensweiten Kontrollelemente beziehen:[1060]

- fehlerbehafteter Austausch von Daten zwischen Teilsystemen bzw. Vorsystemen,
- mangelhafte Systemintegration,
- unzureichende Abstimm- sowie Kontrollverfahren bei der Datenübergabe über automatische oder manuelle Schnittstellen.

Der „IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (IDW PS 331)“[1061] beschreibt die Auffassung des Berufsstandes, wie eine Prüfung ausgestaltet werden sollte, wenn die Rechnungslegung des zu prüfenden Unternehmens zum Teil oder vollständig auf ein Dienstleistungsunternehmen ausgelagert ist.[1062] Dabei wird unter der teilweisen oder ganzen Auslagerung der Rechnungslegung die Übertragung von Funktionen auf einen rechtlich von zu prüfenden Unternehmen

---

[1060] Vgl. IDW PS 330 (2002), Tz. 23.

[1061] Der IDW PS 331 setzt ISA 402 "Audit Considerations Relating to an Entity Using a Third Party Service Organization" um, ergänzt um bestimmte Dokumentationspflichten des Abschlussprüfers, die dieser im Prüfungsbericht zu erfüllen hat.

[1062] Vgl. IDW PS 331 (2010), Tz. 1.

getrennten Dienstleister verstanden, wobei nicht nur die Finanzbuchhaltung, sondern auch das Personalwesen, der IT-Betrieb, die Logistik oder der Vertrieb ausgelagert werden können.[1063]

Weitere relevante Faktoren für das Geschäftsrisiko sowie für Fehlerrisiken in der zu prüfenden Rechnungslegung beinhalten die IDW Prüfungshinweise sowie Stellungnahmen zur Rechnungslegung, welche jedoch im Folgenden nicht näher untersucht werden.

3.6 Literaturüberblick zu Veröffentlichungen und Studien zu potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos

Die Anwendung eines am Geschäft des Mandanten ausgerichteten risikoorientierten Prüfungsansatzes kann durch die Berücksichtigung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos unterstützt werden. Die einschlägige Fachliteratur[1064] zu potentiellen Faktoren des inhärenten Risikos sowie des Kontrollrisikos bietet hierzu vielfältige Anhaltspunkte, die insbesondere im Rahmen der Prüfungsplanung den Abschlussprüfer unterstützen können. Eine Untersuchung zu potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos wurde bisher lediglich in einigen wenigen empirischen Studien vorgenommen, wobei es nach dem Wissen des Autors dieser Arbeit bisher noch keine deutschsprachige Studie gibt.

Die empirische Studie von Wu/Roebuck/Fargher (2002) untersuchte die Einschätzung von australischen Wirtschaftsprüfern der Faktoren des Geschäftsrisikos im Rahmen der Prüfungsplanung. Im Rahmen einer fragebogengestützten Studie wurden Wirtschaftsprüfer gebeten, ihre Einschätzung abzugeben, ob sie die im Fragebogen aufgeführten Faktoren entweder als Faktoren des Geschäftsrisikos oder des inhärenten Risikos einschätzen. Die Autoren stellten fest, dass bei einigen Faktoren des Geschäftsrisikos und des inhärenten Risikos Überschneidungen vorhanden sind. Als weiteres Ergebnis konnten die Autoren mittels des McNemar-Tests, einen nicht-parametrischen Tests, welcher sich im Besonderen für sog. Vorher-Nachher-Vergleiche eignet, dass einige Faktoren, welche in früheren Studien[1065] als Faktoren des inhärenten Risikos klassifiziert wurden, nun als Faktoren des Geschäftsrisikos angesehen

---

[1063] Vgl. IDW PS 331 (2010), Tz. 6. Die teilweise oder ganze Auslagerung von IT wird in IDW PS 330 sowie IDW RS FAIT 1 und die Prüfung des internen Kontrollsystems des Dienstleistungsunternehmen bei Vorliegen einer Auslagerung von betrieblichen Funktionen auf das Dienstleistungsunternehmen ist in IDW PS 951 geregelt (vgl. IDW PS 331 (2010), Tz. 5).

[1064] Vgl. hierzu den in Abschnitt 2.6.1 aufgeführten Literaturüberblick.

[1065] Die Autoren beziehen sich auf die Studie von Monroe/Ng/Woodliff (1993).

werden.[1066] Die Studie umfasste 49 auswertbare Fragebögen, wovon 22 Fragebögen aus dem Rücklauf von 50 angeschriebenen Chartered Accounts stammen, von denen 25 bei einer kleinen Gesellschaft und 25 bei einer BIG5-Gesellschaft tätig waren. Die Probanden wurden zufällig aus einer Chartered Accounts Datenbank ausgewählt. Aufgrund des geringen Rücklaufs wurden verschiedene Gesellschaften um Unterstützung gebeten, wodurch zusätzlich 27 Fragebögen untersucht werden konnten. Die Autoren betonen selbst, dass der geringe Stichprobenumfang es nicht zulässt, die Ergebnisse der durchgeführten Studie als repräsentativ anzusehen.

Die Arbeit von Ballou/Knechel (2002) beschäftigte sich mit dem Geschäftsmodell einer tschechischen Bank und die damit in Verbindung stehenden Faktoren des Geschäftsrisikos. Dabei arbeiteten die Autoren mittels Interviews unternehmensexterne und unternehmensinterne Faktoren heraus. Die externen Faktoren wurden in die Kategorien politische, ökonomische, soziale und technologische Umwelt, Lieferanten und Kunden sowie Wettbewerber eingeteilt.[1067] Die internen Faktoren wurden in die Bereiche Vermögens- und Verbindlichkeiten-Management unter Berücksichtigung der Auswirkungen auf den Jahresabschluss eingeteilt.[1068]

Wiedmann (1998) erläutert in seinen deskriptiven Aufsatz, dass die strategische Analyse bspw. zu dem Ergebnis gelangen kann, dass die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen eines Unternehmens im Vergleich zu den Wettbewerbern in der Branche unterdurchschnittlich sind, womit sich ein wesentliches Geschäftsrisiko ergibt, auch wenn die gegenwärtig erzielten Unternehmensergebnisse davon noch nicht beeinflusst werden.[1069]

Dörner (2002) argumentiert in seinen deskriptiven Ausführungen, dass verschiedene Risikofaktoren für das Scheitern der Strategien eines Unternehmens zur Erreichung der verfolgten Ziele ursächlich sein können. Als unternehmensinternen Faktor greift er die im Unternehmen implementierten Geschäftsprozesse auf, die nicht dazu geeignet sind, die verfolgten Strategien umzusetzen. Dazu nennt er die mangelnde Anpassung der Strategien an sich verändernde Marktgegebenheiten, wie bspw. an das Angebotsverhalten von Lieferanten oder allgemein Veränderungen der Umwelt, wie z. B. den technischen Fortschritt. Daneben nennt er als externen Faktor den Zielkonflikt zwischen Unternehmensleitung und Stakeholder. Zudem muss

---

[1066] Vgl. Wu/Roebuck/Fargher (2002), S. 287 ff.
[1067] Vgl. Ballou/Knechel (2002), S. 298 f.
[1068] Vgl. Ballou/Knechel (2002), S. 300 ff.
[1069] Vgl. Wiemann (1998a), S. 99.

das Management bei der Festlegung der Strategien das Verhalten und die Ziele unterschiedlicher Interessensgruppen berücksichtigen, da sonst die Gefahr bestehen kann, dass sich diese hinsichtlich der vom Unternehmen verfolgten Ziele unerwünscht verhalten bzw. geänderte Verhaltensweisen zu spät erkannt werden.[1070]

Schmidt (2005) betont in seinem Aufsatz unter Bezugnahme auf ISA 315, dass das Unternehmensumfeld, die Merkmale des Unternehmens, Ziele und Strategien sowie Erfolgskennzahlen und Erfolgsmessung durch den Prüfer zu untersuchen sind, um die für die Feststellung und Beurteilung der Fehlerrisiken notwendigen Kenntnisse zu erhalten.[1071] Für die genannten Analysebereiche stellt er zudem eine Übersicht vor, die einzelne Faktoren und zugehörige Statements beinhaltet. Als Faktoren für das Geschäftsrisiko im Analysebereich des Umfelds eines Unternehmens nennt er das makroökonomische Umfeld, das regulatorische Umfeld, die Branche und die Stellung des Unternehmens in der Branche. Für den Analysebereich Unternehmen führt Schmidt (2005) die finanzwirtschaftliche Entwicklung, die rechtlichen, wirtschaftlichen und steuerlichen Verhältnisse, die organisatorischen Grundlagen und das Rechnungswesen an. Für die Analyse der Unternehmensplanung nennt er die Unternehmensziele und die strategische sowie operative Planung als Faktoren des Geschäftsrisikos. Für den letzten Analysebereich erwähnt Schmidt (2008) als Faktoren die kritischen Erfolgsfaktoren zur Erreichung der operativen Ziele, die Kennzahlen zur Messung des Erfolgs sowie Soll-Ist-Vergleiche und Abweichungsanalysen.[1072]

Krommes (2008) führt auf Grundlage einer Fallstudie verschiedene Faktoren des Geschäftsrisikos an, die einen bedeutenden oder sogar keinen Einfluss auf den Jahresabschluss ausüben. Allgemein können dabei anlehnend an seine Fallstudie zu dem Geschäftsrisiko eines Autohauses als wesentliche Faktoren Margenverluste, gestiegene Einkaufspreise, eine mangelnde Kreditfähigkeit zur Finanzierung des Unternehmenswachstums, Gewährleistungsverpflichtungen, Kreditrisiken, die Markenbindung sowie das Preisbewusstsein der Käufer angeführt werden. Ohne Einfluss auf den Jahresabschluss sieht Krommes (2008) hingegen die Kündigung eines Vertriebsvertrages, die gravierende Erhöhung der Benzinpreise und mangelnde Ausbildung der Mitarbeiter sowie eine hohe Fluktuation.[1073]

[1070] Vgl. Dörner (2002), S. 1749 f.
[1071] Vgl. Schmidt (2005), S. 877.
[1072] Vgl. Schmidt (2005), S. 877 f.
[1073] Vgl. Krommes (2008), S. 121.

Die Studie von Islam (2012) widmete sich der Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos von Unternehmen aus der Energieerzeugerbranche. Die Erhebung der Faktoren erfolgte durch den Autor durch die Analyse von öffentlich zugänglichen Daten, wie z.B. Geschäfts- oder Medienberichten. Islam (2012) übertrug seine identifizierten Faktoren auf ein neuseeländisches Energieerzeugungsunternehmen und leitete aus dem Vergleich von Bilanz- und GuV-Positionen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren Empfehlungen bzw. Begründungen ab, welche Positionen durch einen Abschlussprüfer einer genaueren Prüfung unterzogen werden sollten.[1074]

Die vorangestellten Ausführungen dieses Abschnitts machen deutlich, dass sich in den letzten Jahren deutliche Veränderungen im prüferischen Vorgehen ergeben haben. Zudem wird deutlich, dass es bisher keine deutschsprachige Studie gibt, die sich mit den Faktoren des Geschäftsrisikos und deren Auswirkungen auf den Jahresabschluss und den Lagebericht konkret auseinandergesetzt hat. Diese Lücke soll im Rahmen dieser Arbeit geschlossen werden. Dazu werden im Folgenden die anhand der Literaturanalyse erarbeiteten potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos zusammengefasst, um als Diskussionsgrundlage für das weitere Vorgehen und der Entwicklung des Fragebogens zu dienen.

3.7 Zusammenführung der potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos zu einer Entscheidungsvorlage für einen Fragebogen

Die in den vorangestellten Abschnitten geleisteten Vorarbeiten hinsichtlich der Identifizierung und Erläuterung potentieller Faktoren für das Geschäftsrisiko werden im Folgenden zusammengefasst. Insbesondere soll eine Zusammenführung der identifizierten potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens vorgenommen werden. Dies erfolgt mit der Zielsetzung, eine Entscheidungsvorlage herauszuarbeiten, welche Faktoren in die nähere Auswahl für die Aufnahme in die geplante fragebogengestützte Studie einfließen sollen. Die wesentlichen Quellen ergeben sich aus der Darstellung der gesetzlichen sowie berufsständischen Verlautbarungen für eine Abschlussprüfung sowie den in diesem Zusammenhang seitens der Wissenschaft und Praxis vorgenommenen Studien. Die daran angeschlossene Analyse der betriebswirtschaftlichen Literatur rundet die bereits gewonnenen Er-

[1074] Vgl. Islam (2012), o. S.

kenntnisse zu potentiellen Determinanten ab. Die vorgenommene Literaturanalyse hat gezeigt, dass die drei Untersuchungsbereiche nicht frei von Überlappungen sind bzw. dass eine Vielzahl von Faktoren mehrfach genannt wurde. Auf die Vermeidung von Wiederholungen wurde insoweit bewusst verzichtet, um einerseits Verständnisschwierigkeiten der vorgenommenen Literaturanalyse durch ein Weglassen von Informationen vorzubeugen sowie andererseits auch den Kontext oder die Betonung der Bedeutung eines Faktors in einem bestimmten Zusammenhang auszuschließen. Nachfolgend ist die Auswahl potentieller Faktoren dargestellt, die im Rahmen einer Studie abgefragt werden könnten. Die Faktoren sind jeweils doppelt mit unterschiedlichen Formulierungsvorschlägen, d.h. mit einer hohen und einer niedrigen Formulierung, in der nachfolgenden **Tabelle 3-4** aufgelistet. Das weitere Vorgehen, d.h. die Entwicklung und der Aufbau des Fragebogens, dessen wesentliche Bestandteile die erarbeiteten Faktoren sind, wird im Kapitel 4 ausführlich erläutert.

Potentielle Faktoren	
1a.	Die Verhandlungsmacht der Lieferanten ist hoch
1b.	Die Verhandlungsmacht der Lieferanten ist niedrig
2a.	Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig stagnieren bzw. nicht weiter wachsen
2b.	Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig weiterhin wachsen
3a.	Die kurz- und langfristige Liquidität ist nicht angespannt
3b.	Die kurz- und langfristige Liquidität ist angespannt
4a.	Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist hoch
4b.	Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist niedrig
5a.	Das Management ist nicht integer
5b.	Das Management ist integer
6a.	Die Einrichtung eines IKS durch die gesetzlichen Vertreter hat der Aufsichtsrat sichergestellt
6b.	Die Einrichtung eines IKS durch die gesetzlichen Vertreter hat der Aufsichtsrat nicht sichergestellt
7a.	Die Produkte des Unternehmens sind qualitativ nicht hochwertig
7b.	Die Produkte des Unternehmens sind qualitativ hochwertig
8a.	Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen
8b.	Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen
9a.	Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision nicht geprüft
9b.	Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft
10a.	Für die Messung der Zielerreichung existieren geeignete Kennzahlen
10b.	Für die Messung der Zielerreichung existieren keine geeigneten Kennzahlen
11a.	Das Management hält wichtige Informationen nicht zurück und kommuniziert diese an die Mitarbeiter
11b.	Das Management hält wichtige Informationen zurück und kommuniziert diese nicht an die Mitarbeiter
12a.	Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, wird stark reguliert
12b.	Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, wird kaum bzw. nicht reguliert
13a.	Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten überlegen
13b.	Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen
14a.	Das IKS ist angemessen ausgestaltet
14b.	Das IKS ist nicht angemessen ausgestaltet
15a.	Das Management ist nicht ehrlich
15b.	Das Management ist ehrlich
16a.	Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend abgesichert und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar
16b.	Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind ausreichend abgesichert und auch in Ausnahmesituationen grundsätzlich verfügbar
17a.	Die in Kreditverträgen eingegangenen Verpflichtungen werden angemessen abgedeckt
17b.	Die in Kreditverträgen eingegangenen Verpflichtungen werden nicht angemessen abgedeckt
18a.	Die Unternehmensorganisation ist nicht an den Geschäftsprozessen ausgerichtet
18b.	Die Unternehmensorganisation ist grundsätzlich an den Geschäftsprozessen ausge-

Potentielle Faktoren	
	richtet
19a.	Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession
19b.	Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Aufschwung bzw. befindet sich in einer Boomphase
20a.	Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus
20b.	Die Mitarbeiter sind loyal und zeichnen sich durch eine hohe Arbeitsmoral aus
21a.	Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt
21b.	Die Strategien des Unternehmens wechseln permanent
22a.	Der Aufsichtsrat kommt seiner Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts nicht nach
22b.	Der Aufsichtsrat kommt seiner Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts nach
23a.	Die Buchführung entspricht als Teil des IKS grundsätzlich den gesetzlichen Anforderungen
23b.	Die Buchführung entspricht als Teil des IKS nicht den gesetzlichen Anforderungen
24a.	Die Ziele des Unternehmens sind grundsätzlich realistisch und nicht überzogen
24b.	Die Ziele des Unternehmens sind unrealistisch und überzogen
25a.	Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preis und Qualität überlegen
25b.	Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preis und Qualität unterlegen
26a.	Das Management ist inkompetent
26b.	Das Management ist kompetent
27a.	Die Regeln der Funktionstrennung werden nicht kontinuierlich verfolgt
27b.	Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt
28a.	Die Inflationsrate ist stabil
28b.	Die Inflationsrate ist starken Schwankungen unterworfen
29a.	Das Unternehmen verfügt über eine hohe Liefertreue und einen hervorragenden Lieferservice
29b.	Das Unternehmen verfügt über eine niedrige Liefertreue und einen schlechten Lieferservice
30a.	Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr hoch
30b.	Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr niedrig
31a.	Die Mitarbeiter sind erfahren
31b.	Die Mitarbeiter sind unerfahren
32a.	Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind sehr leistungsorientiert ausgerichtet
32b.	Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind wenig leistungsorientiert ausgerichtet
33a.	Das Unternehmen hat niedrige Prozesskosten
33b.	Das Unternehmen hat hohe Prozesskosten
34a.	Der Aufsichtsrat ist nicht integer
34b.	Der Aufsichtsrat ist integer
35a.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt
35b.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt
36a.	Das Risiko von Zinsänderungen ist niedrig
36b.	Das Risiko von Zinsänderungen ist hoch
37a.	Die Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf die Geschäftsprozesse

Potentielle Faktoren	
37b.	Die Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf die Geschäftsprozesse
38a.	Die Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind nicht effektiv
38b.	Die Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind grundsätzlich effektiv
39a.	Die Ziele des Unternehmens sind ausreichend klar formuliert
39b.	Die Ziele des Unternehmens sind nicht ausreichend klar formuliert
40a.	Mängel in der internen Kontrolle werden nicht sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt
40b.	Mängel in der internen Kontrolle werden grundsätzlich sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt
41a.	Die Qualität der Geschäftsprozesse ist hoch
41b.	Die Qualität der Geschäftsprozesse ist niedrig
42a.	Die Anteilseigner üben grundsätzlich keinen Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen
42b.	Die Anteilseigner üben Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen
43a.	Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu den Wettbewerbern geringer
43b.	Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu den Wettbewerbern höher
44a.	Der Aufsichtsrat kommt seiner Aufgabe nicht nach, das Management auszuwählen bzw. auszutauschen und zu überwachen
44b.	Der Aufsichtsrat kommt seiner Aufgabe nach, das Management auszuwählen bzw. auszutauschen und zu überwachen
45a.	Der Zeitraum der Zielerreichung ist angemessen
45b.	Der Zeitraum der Zielerreichung ist nicht angemessen
46a.	Die Unternehmensrisiken werden grundsätzlich kontinuierlich analysiert
46b.	Die Unternehmensrisiken werden nicht kontinuierlich analysiert
47a.	Die Wechselkurse sind stabil
47b	Die Wechselkurse sind starken Schwankungen unterworfen
48a.	Die Ziele des Unternehmens werden konsequent verfolgt
48b.	Die Ziele des Unternehmens wechseln häufig
49a.	Das IKS hat während des gesamten Jahres bestanden und war grundsätzlich wirksam
49b	Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam
50a.	Die Strategien des Unternehmens stehen nicht im Einklang mit der Entwicklung bei seinen Stakeholdern
50b.	Die Strategien des Unternehmens stehen im Einklang mit der Entwicklung bei seinen Stakeholdern
51a.	Die Strategien des Unternehmens sind dazu geeignet, die Unternehmensziele zu erreichen
51b	Die Strategien des Unternehmens sind nicht dazu geeignet, die Unternehmensziele zu erreichen
52a.	Das Unternehmen verfügt über eine niedrige Produktqualität
52b.	Das Unternehmen verfügt über eine hohe Produktqualität
53a.	Kontrollen werden im Unternehmen regelmäßig durchgeführt
53b.	Kontrollen werden im Unternehmen nur unregelmäßig durchgeführt
54a.	Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren niedrig
54b.	Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren hoch
55a.	Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen
55b.	Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen
56a.	Die Forderungsausfälle sind in den letzten Jahren konstant geblieben
56b.	Die Forderungsausfälle haben in den letzten Jahren zugenommen
57a.	Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen

Potentielle Faktoren	
57b.	Das Management hat nicht den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen
58a.	Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist unzureichend
58b.	Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist ausgezeichnet
59a.	Die Abnehmer verfügen über eine unbedeutende Verhandlungsstärke
59b.	Die Abnehmer verfügen über eine bedeutsame Verhandlungsstärke
60a.	Die in der Branche eingesetzte Technologie ist kaum Veränderungen unterworfen
60b.	Die in der Branche eingesetzte Technologie ist ständigen Veränderungen unterworfen
61a.	Im Vergleich zu seinen Wettbewerbern kann das Unternehmen seine Kernprozesse weniger effektiv und effizient umsetzen
61b.	Im Vergleich zu seinen Wettbewerbern kann das Unternehmen seine Kernprozesse effektiver und effizienter umsetzen
62a.	Die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren konstant geblieben bzw. gestiegen
62b.	Die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gesunken
63a.	Die im Unternehmen eingesetzte Technologie befindet sich nicht auf dem neuesten Stand der Technik
63b.	Die im Unternehmen eingesetzte Technologie befindet sich auf dem neuesten Stand der Technik
64a.	Der Markteintritt neuer Wettbewerber ist unwahrscheinlich
64b.	Der Markteintritt neuer Wettbewerber ist wahrscheinlich
65a.	Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können
65b.	Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können

Tabelle 3-4 *Zusammenfassung potentieller Faktoren des Geschäftsrisikos*

4 Empirische Studie zu den Faktoren des Geschäftsrisikos

Dieses Kapitel beschreibt die Konzeption, die Durchführung sowie die Datenauswertung der im Rahmen dieses Dissertationsprojekts durchgeführten empirischen Studie zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens sowie deren Auswirkungen auf die Höhe des Fehlerrisikos im Jahresabschluss sowie im Lagebericht. Zu Beginn des Kapitels werden zunächst die vorgenommenen Vorüberlegungen für die Durchführung der Studie sowie die Umsetzung dieser Überlegungen im Rahmen eines Fragebogens erläutert. Danach folgen die Beschreibung der Überprüfung der Qualität der erhobenen Daten sowie deren Auswertung auf Grundlage verschiedener Fragestellungen mit Hilfe von diversen deskriptiven sowie quantitativen Auswertungsverfahren. Das Kapitel schließt mit einer kritischen Würdigung der Untersuchungsergebnisse.

4.1 Vorüberlegungen zur Durchführung der Studie

Die Daten für eine empirische Studie können einerseits neu erhoben oder andererseits können bereits im Rahmen von anderen Forschungsarbeiten erhobene Daten vollständig oder teilweise verwendet werden.[1075] Für das vorliegende Forschungsprojekt scheidet der Rückgriff auf bereits erhobene Daten aus, da nach dem Wissen des Verfassers dieser Arbeit bisher keine Studie zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos in Deutschland durchgeführt wurde.

Die Grundvoraussetzung für die Auswertung von empirischen Daten sowie für die Überprüfung von Hypothesen ist eine überlegte, planvolle und nach wissenschaftlichen Kriterien durchgeführte Datenerhebung,[1076] da Mängel in der Datenerhebung selbst durch anspruchsvolle Verfahren der Datenanalyse nicht kompensiert werden können bzw. diese dafür auch nicht vorgesehen sind.[1077] Für eine Datenerhebung können gängige Verfahren der empirischen Sozialforschung, wie die fragebogengestützte Befragung oder das Interview, eingesetzt werden.[1078] Ein Fragebogen stellt eine schriftliche Zusammenstellung von Fragen nach Fakten, ehemaligem oder aktuellem Verhalten oder nach Einstellungen dar. Dagegen ist ein Interview ein direkter Dialog zwischen dem Fragesteller sowie dem Befragten mit der Zielsetzung, prä-

---

[1075] Vgl. Kaya (2007), S. 49.

[1076] Vgl. Rack/Christophersen (2009), S. 17. Eine Datenerhebung umfasst die gezielte und systematische Beschaffung von Informationen (vgl. Hammann und Erichson 2000, S. 81 (zit. aus Kaya (2007), S. 49)).

[1077] Vgl. Kuß (2007), S. 12.

[1078] Vgl. Kaase (1999), S. 46.

zise Informationen zu sammeln.[1079] Daneben wird das Experiment in der empirischen Forschung eingesetzt.[1080] Unter einem Experiment versteht man einen systematischen Beobachtungsvorgang, auf dessen Grundlage der Untersuchende das jeweils interessierende Phänomen erzeugt, variiert sowie in diesem Zusammenhang gleichzeitig systematische und/oder unsystematische Störfaktoren durch dafür geeignete Techniken ausschaltet bzw. kontrolliert.[1081] Dabei kann eine Unterscheidung zwischen einem Laborexperiment und einem Feldexperiment vorgenommen werden. Die Gemeinsamkeit der beiden Formen eines Experiments liegt in der zufälligen Zuweisung von Probanden auf festgelegte Bedingungen. Das Hauptunterscheidungsmerkmal der beiden Formen des Experiments bildet der Umstand, dass das Feldexperiment im Gegensatz zum Laborexperiment in einer natürlichen Umgebung stattfindet, wodurch z. B. Arbeitsteams in der Umgebung, in der sie tätig sind, beobachtet und untersucht werden können.[1082]

Für die Erhebung der Faktoren des Geschäftsrisikos sowie deren Einflusshöhe auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht eines zu prüfenden Unternehmens bieten sich das persönliche Interview sowie die telefonische oder die schriftliche Befragung an. Bei der Entscheidung für ein Verfahren sollten die Ziele der Studie sowie die mit der getroffenen Entscheidung zugunsten einer Analysemethodik einhergehenden Bedingungen berücksichtigt werden. Zusätzlich sind auch wirtschaftliche Überlegungen anzustellen, da das verfügbare Forschungsbudget begrenzt ist. Das Ziel der vorliegenden Studie liegt insbesondere in der Erhebung der Faktoren des Geschäftsrisikos eines Mandanten, was anhand einer repräsentativen Befragung einer großen Anzahl von Personen realisiert werden kann. Für die Befragung einer großen Anzahl von Probanden eignet sich insbesondere die schriftliche Befragung, die im Vergleich zu anderen Befragungsarten einige methodische sowie wirtschaftliche Vorteile aufweist. Ein wesentlicher Vorteil der fragebogengestützten Befragung im Vergleich zu einem telefonischen oder persönlichen Interview stellt die Tatsache dar, dass das Antwortverhalten der Teilnehmer nicht durch den Befragenden aufgrund eines direkten Dialogs mit den Befragten beeinflusst werden kann, was Verzerrungen im Antwortverhalten vorbeugen kann. Des Weiteren kann durch eine schriftliche Befragung die Zusicherung der Anonymität bei den Teilnehmern glaubhafter adressiert werden, was insbesondere bei sensiblen Themen von Be-

---

[1079] Vgl. Zimbardo (1995), S. 25.
[1080] Vgl. Rack/Christophersen (2009), S. 17.
[1081] Vgl. Rack/Christophersen (2009), S. 18.
[1082] Vgl. Rack/Christophersen (2009), S. 18.

deutung sein kann. Ein weiterer nicht zu unterschätzender Vorteil des Fragebogens kann in der Tatsache gesehen werden, dass die Teilnehmer die Fragestellungen zeitlich und örtlich flexibel „ohne Druck“ beantworten können, ohne dabei „beobachtet zu werden“. Aus Sicht des Forschenden sind der zeitliche Aufwand für die fragebogengestützte Datenerhebung sowie die Kosten im Vergleich zum persönlichem bzw. telefonischen Interview oftmals geringer, da für ihn bspw. keine Reise- und Verpflegungskosten anfallen oder er keine Interviews organisieren, vorbereiten und durchführen muss.[1083] Trotz der genannten Vorteile hat auch die schriftliche Befragung Nachteile, die im Vorfeld einer Studie sorgsam abgewägt werden sollten. Oftmals weisen schriftliche Befragungen nur sehr niedrige Rücklaufquoten auf, was zu einem Repräsentativitätsproblem des Forschungsprojektes führen kann. Daneben kann nicht gewährleistet werden, dass auch alle Fragen durch die Teilnehmer beantwortet werden.[1084] Aus diesem Grund wurde im Vorfeld der Studie eine möglichst hohe Anzahl an zu versendenden Fragebögen angestrebt, um eine ausreichend große Anzahl an Daten für die geplanten Auswertungen zur Verfügung zu haben. Als weiterer Nachteil kann der Umstand angeführt werden, dass die Ernsthaftigkeit des Teilnehmers bei der Beantwortung der Fragen nicht überprüft werden kann. Um diesem Problem zu begegnen, wurden in den Fragebogen zwei verschiedene Arten von Kontrollfragen integriert sowie durch geeignete Prüfungshandlungen und Festlegungen hinsichtlich der Qualität der Daten reagiert.[1085]

4.2 Konzeption und Aufbau der Studie

Das Forschungsdesign dieser Studie umfasst zwei Teilschritte, die zeitlich nacheinander durchgeführt wurden. Der erste Schritt umfasste eine Literaturanalyse sowie einen Pretest. Aufbauend auf die Erkenntnisse aus dem ersten Teil der Untersuchung erfolgte die empirische Erhebung mittels eines Fragebogens sowie im Anschluss daran die Auswertung der erhobenen Daten sowie die Überprüfung der aufgestellten Hypothesen. Im Rahmen der Vorbereitungen bzw. mittels der erfolgten Vorarbeiten der Untersuchung wurden zwei Varianten eines Fragebogens konzipiert, deren Hauptunterscheidungsmerkmal darin liegt, dass die in der Untersuchung aufgeführten Faktoren des Geschäftsrisikos in den beiden Fragebögen entweder eine hohe Risikoformulierung oder eine niedrige Risikoformulierung enthalten. Mit anderen

---

[1083] Vgl. stellvertretend zu den Vorteilen einer schriftlichen Befragung Bodenstedt/Dommer/Stahr (1998), S. 49 oder Kinnear/Taylor (1996), S. 331.

[1084] Vgl. Müllner (2006), S. 24, Bodenstedt/Dommer/Stahr (1998), S. 49 und Diamantopoulos/Schlegelmilch (1996), S. 505.

[1085] Siehe hierzu Abschnitt 4.3.3.

Worten, falls ein Faktor in Variante 1 eine negative Formulierung erhalten hat, so hat dieser Faktor in Fragebogenvariante 2 eine positive Formulierung. Folglich sind die beiden Varianten des Fragebogens in einem 50:50-Verhältnis von Faktoren mit hohen und niedrigen Formulierungen gemischt. Zusätzlich wurden die Faktoren zufällig einmalig hintereinander gereiht, d.h. nicht in jeder Variante des Fragebogens neu.[1086]

Die negativen und positiven Richtungen variieren in den einzelnen Statements. Diese Ausrichtung der Statements als positiv oder negativ findet sich auch in den Prüfungschecklisten von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Für die Darstellung einer negativen Formulierung in den Statements wurden u.a. Wörter wie „Risiko", „nicht" oder „hoch" verwendet.[1087] Nachfolgend ist in der **Tabelle 4-1** ein Beispiel für eine negative und die dazugehörige positive Formulierung ein und desselben Faktors dargestellt.

Faktor	Negative Formulierung	Positive Formulierung
27.	Die Regeln der Funktionstrennung werden nicht kontinuierlich verfolgt	Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt

Tabelle 4-1 *Beispielhafte Gegenüberstellung einer negativen und einer positiven Formulierung*

Zur Überprüfung der Praxistauglichkeit der beiden Varianten des Fragebogens wurden im Vorfeld der Befragung Interviews mit zwei erfahrenen Wirtschaftsprüfern und einem angehenden Wirtschaftsprüfer aus zwei unterschiedlichen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchgeführt.[1088] Dabei sollten die Stimmigkeit und Vollständigkeit des Fragebogens überprüft sowie die Ergebnisse als Vergleichsmaßstab für bspw. die Vorabüberprüfung einiger Hypothesen herangezogen werden. Daneben wurden auf Grundlage der Interviews eine Verringerung der aus der Literatur erarbeiteten Faktoren sowie einige ergänzende Anregungen bzw. Formulierungsvorschläge zu den identifizierten Faktoren in die Fragebögen aufgenommen, jedoch keine zusätzlichen Faktoren hinzugefügt. Diese Voruntersuchung wurde auch mit der Zielsetzung verfolgt festzustellen, ob die vorformulierten Faktoren überhaupt geeignet sind, das Geschäftsrisiko eines Mandanten einzuschätzen.[1089] Daneben erfolgte eine sehr kon-

---

[1086] Die Studie von Monroe/Ng (2000) führte u.a. zu der Erkenntnis, dass die Reihung der untersuchten Faktoren des inhärenten Risikos keinen Einfluss auf die Einschätzung der Wichtigkeit der Faktoren ausübt (vgl. Monroe/Ng (2000), S. 167). Des Weiteren weist Haskins (1987) daraufhin, dass Verzerrungen im Antwortverhalten durch die zufällige Reihung von Faktoren begegnet werden kann (vgl. Haskins (1987), S. 588).

[1087] Vgl. Bedard/Graham (2002), S. 45.

[1088] Der Autor dankt an dieser Stelle nochmals den drei Praktikern für die wertvollen Anregungen. Zu den Faktoren der Voruntersuchung siehe **Tabelle 3-4** in Abschnitt 3.7 dieser Arbeit.

[1089] Vgl. in diesem Sinne Marten/Köhler (2000), S. 147.

struktive und fruchtbare Diskussion zur Gestaltung und zum Inhalt des Fragebogens mit einem erfahrenen Universitätsprofessor mit Forschungsschwerpunkt wirtschaftliches Prüfungswesen.

Der Aufbau des Fragebogens sowie der Inhalt des Anschreibens orientierten sich an der Studie von Quick (1996), welcher eine empirische Studie zu den potentiellen Einflussfaktoren des inhärenten Risikos durchführte.[1090] Zur Verbesserung der Chancen auf einen möglichst hohen Rücklauf der Fragebögen, wurden teilweise die Erkenntnisse der Untersuchung von Diamantopoulos/Schlegelmilch (1996) herangezogen. Die beiden Autoren haben durch die Analyse der Datenerhebung von verschiedenen empirischen Arbeiten potentielle Erfolgsfaktoren für das Gelingen einer schriftlichen Befragung identifiziert. Diese Erfolgsfaktoren fanden teilweise bzw. in einer auf die vorliegende Studie modifizierten Form Berücksichtigung. Die nachfolgende **Tabelle 4-2** gibt einen Überblick über die in dieser Arbeit berücksichtigten Erfolgsfaktoren aus der Studie von Diamantopoulos/Schlegelmilch (1996).[1091]

[1090] Vgl. Quick (1996), S. 433.

[1091] Vgl. Diamantopoulos/Schlegelmilch (1996), S. 514 ff.

Erfolgsfaktor	Ansatzpunkt	Umsetzung
Survey Sponsorship	In Wissenschaft, Forschung und Praxis sehr anerkannter Professor	Positionierung von Herrn Prof. Dr. Reiner Quick als Absender.
Anschreiben	Personalisierung/Individualisierung	Empfänger wurden persönlich mit ihrem akademischen Titel sowie den Berufsbezeichnungen „WP“ und „StB“ sowie mit Vor- und Nachnamen angesprochen.
	Betonung der Qualifikation	Im Anschreiben wurde besonders die berufliche Qualifikation des Empfängers für den Erfolg der Studie betont (sog. „egoistic appeal“).
Fragebogen	Inhaltliche Adressierung	Die Befragung richtete sich ausschließlich an examinierte Wirtschaftsprüfer aus dem WPK-Verzeichnis online.
	Kodierung der Antworten	Die Kodierung der geschlossenen Fragen wurde einfach gestaltet (ja/ unentschieden/ nein bzw. Verwendung einer Fünfer-Skala), war im ersten Teil des Fragebogens einheitlich und übersichtlich dargestellt. Im zweiten Teil des Fragebogens wurden nur wenige offene Fragen eingesetzt.
	Anonymität und Vertraulichkeit	Ein vertraulicher sowie anonymer Umgang mit den Daten wurde explizit zugesichert.
	Umfang des Fragebogens	Der Fragebogen wurde auf eine Antwortzeit von ca. 15 Minuten ausgelegt.
Anreiz	Offerieren der Studienergebnisse	Als Anreiz für die Teilnahme an der Befragung wurden den Teilnehmern die Studienergebnisse angeboten, wobei hier die Ergebnisse keine Rückschlüsse auf das individuelle Antwortverhalten der Teilnehmer zulassen.

Tabelle 4-2 *Einsatz der ermittelten Erfolgsfaktoren von Diamantopoulos/Schlegelmilch (1996) in der vorliegenden Studie*

Der vorliegende Fragebogen untersucht verschiedene Fragestellungen. Einerseits sollen die Teilnehmer zunächst eine Einschätzung abgeben, inwieweit der vorliegende Faktor im Allgemeinen auf ihre Mandanten zutrifft und ob der jeweilige Einflussfaktor einen Faktor darstellt, der das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten beeinflusst. Dazu konnte der Teilnehmer zwischen den drei Antwortkategorien „ja“, „unentschieden“ sowie „nein“ auswählen, wobei „nein“ ein Abbruchkriterium darstellte und der Teilnehmer gebeten wurde, mit dem nächsten Faktor weiterzumachen. Bei der Entscheidung für „ja“ oder „unentschieden“ wurde der Teilnehmer gebeten, auf einer Fünferskala seine Einschätzung abzugeben, wie wichtig der Faktor für die Einschätzung des Geschäftsrisikos seiner Mandanten ist. Daran anschließend wurde er gebeten, anzugeben, ob der betrachtete Faktor einen Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht ausübt. Auch hier konnte der Teilnehmer zwischen den drei Antwortkategorien wählen, und „nein“ stellt wiederum ein Abbruchkriterium dar. Falls die Teilnehmer „ja“ oder „unentschieden“ gewählt hatten, wurden sie gebeten, eine Einschätzung vorzunehmen wie, stark der Einfluss des Faktors auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie Lagebericht ist.

Der Aufbau des Fragebogens ist nachfolgend abgebildet. Entnommen wurde die Abbildung aus der Fragebogenvariante 1. Der Aufbau ist in der Variante 2 identisch.

Frage →	**A**	**B**	**C**	**D**
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
1. Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Abbildung 4-1 *Aufbau des Fragebogens*

Die beiden Varianten des Fragebogens beinhalten zwei Arten von Kontrollfragen, um die Stimmigkeit des Antwortverhaltens der Teilnehmer zu überprüfen. Dazu wurden einerseits die Fragen 5 und 15 sowie 7 und 54 faktisch doppelt in den beiden Varianten des Fragebogens aufgeführt, d.h. mit einer nahezu identischen Formulierung versehen. Die Faktoren 5 und 15 sowie 7 und 54 wurden in Variante 1 mit einer negativen Formulierung aufgenommen. Hingegen bei Variante 2 wurden alle mit einer positiven Formulierung versehen. Die Faktoren sind in **Tabelle 4-3** aufgeführt.

Faktor	Negative Formulierung	Positive Formulierung
5.	Das Management ist nicht integer	Das Management ist integer
15.	Das Management ist nicht ehrlich	Das Management ist ehrlich
7.	Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ schlecht	Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig
54.	Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Produktqualität	Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Produktqualität

Tabelle 4-3 *Auflistung der inhaltlich doppelten Faktoren*

Andererseits wurden für Kontrollzwecke in die beiden Fragebögen zwei Faktoren eingebaut, die anstatt Faktoren des Geschäftsrisikos Faktoren von Geschäftschancen darstellen. In der nachfolgenden **Tabelle 4-4** sind diese beiden Faktoren ersichtlich.

Faktor	
14.	Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen
50.	Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum

Tabelle 4-4 *Übersicht der Faktoren zu den Geschäftschancen*

Einen wesentlichen Bestandteil der Vorarbeiten der fragebogengestützten Befragung stellten die Überlegungen zu den Auswertungsmöglichkeiten der durch den Fragebogen zu ermittelnden Daten dar. Aus diesem Grund wurde der Fragebogen zusätzlich um demographische Daten erweitert, um die Auswertungsmöglichkeiten des gesamten Datenmaterials anhand von statistischen Tests zu erweitern. Daneben wurden bereits bei der Konzeption des Fragebogens

die potentiellen mathematisch-statistischen Auswertungen berücksichtigt, welche in den folgenden Abschnitten zu der Auswertung der erhobenen Daten erläutert werden.

Bei der Festlegung bzw. Einteilung der verschiedenen Faktoren, die in den Fragebogen einfließen sollten, wurde eine iterative Vorgehensweise gewählt. Der erste Iterationsschritt stellte die Abgrenzung dar, ob die Faktoren unternehmensextern oder -intern auftreten. Im zweiten Schritt wurden die externen Faktoren in ökonomische, politisch-rechtliche, ökologische und technologische sowie branchenspezifische Faktoren eingeteilt. Die unternehmensinternen Faktoren wurden in die Teilbereiche Unternehmensziele, Unternehmensstrategien, finanzwirtschaftliche Risiken, Management, Aufsichtsrat, Mitarbeiter, Geschäftsprozesse und Erfolgsfaktoren sowie IKS und interne Revision eingeteilt. Diese Aufschlüsselung orientiert sich an einem risikoorientierten Prüfungsansatz mit Ausrichtung an den Geschäftsrisiken und den damit in einem engen Zusammenhang stehenden Geschäftsprozessen eines zu prüfenden Unternehmens.[1092]

4.3 Datengrundlage der Studie

Eine sorgfältige, strukturierte und durchdachte Auswahl der zu untersuchenden Grundgesamtheit, die Sicherstellung der Vollständigkeit, Nachvollziehbarkeit, Ordnung sowie Richtigkeit der Daten sowie die Unveränderbarkeit der finalen Auswertungen sind grundlegende Voraussetzungen für eine erfolgreiche Durchführung einer empirischen Studie. Auch sollte sichergestellt sein, dass die erhobenen Daten für die angestrebte Untersuchung relevant sind, um eine Aussortierung dieser Daten vor dem Beginn der eigentlichen Auswertungen auszuschließen.[1093] Zusammengefasst stellen diese Grundvoraussetzungen wesentliche Faktoren für die spätere Verallgemeinerung der Ergebnisse der vorgenommenen empirischen Studie dar. Die folgenden Unterabschnitte beschreiben die Grundgesamtheit der Daten der vorliegenden Untersuchung, die Vorgehensweise bei der Erhebung der Daten sowie die Überprüfung der Qualität der erhobenen Daten.

4.3.1 Grundgesamtheit und Stichprobe

Die Einschätzung der Faktoren des Geschäftsrisikos eines Mandanten im Zuge der Abschlussprüfung setzt eine fundierte Ausbildung sowie Berufserfahrung und weitreichende Kenntnisse im Bereich des wirtschaftlichen Prüfungswesens voraus. Um diesen Anforderun-

---

[1092] Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 335.
[1093] Vgl. teilw. Backhaus et al. (2008), S. 330.

gen zu genügen, wurde für die vorliegende Untersuchung als Grundgesamtheit das Wirtschaftsprüfer-Verzeichnis online der WPK definiert,[1094] welches zum 01.07.2009 13.710 Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüferinnen[1095] beinhaltete. Dieses öffentliche und jedermann zugängliche Berufsregister beinhaltet die persönlichen und beruflichen Daten seiner Pflichtmitglieder, d. h. von Wirtschaftsprüfern, vereidigten Buchprüfern sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften bzw. Buchprüfungsgesellschaften gemäß § 38 Wirtschaftsprüferordnung (WPO).[1096] Aus der Grundgesamtheit wurden Wirtschaftsprüfungsgesellschaften oder deren Zweigniederlassungen herausgenommen, um sicherzustellen, dass im Rahmen der Stichprobenauswahl nur examinierte Wirtschaftsprüfer gezogen werden, was durch das Aufnahmekriterium in das Verzeichnis, d. h. ein erfolgreich abgelegtes Wirtschaftsprüferexamen und die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer, sichergestellt werden konnte. Zudem wurden aus der Grundgesamtheit vereidigte Buchprüfer bzw. -gesellschaften herausgenommen, da diese nur bei mittelgroßen Gesellschaften mit beschränkter Haftung i. S. d. § 267 Abs. 2 oder bei mittelgroßen Personenhandelsgesellschaften gemäß § 264a Abs. 1 eine Pflichtprüfung vornehmen dürfen.[1097] Durch eine Zufallsauswahl wurden zum Zwecke der vorliegenden Studie 1.000[1098] Personen aus der durch die oben beschriebenen angepassten Grundgesamtheit ausgewählt. Diese Anzahl entspricht circa 7,3% des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer zum Zeitpunkt der Datenerhebung.

4.3.2 Datenerhebung und Umfang der Datenbasis

Die Fragebögen wurden mit einem persönlichen Anschreiben an die im WPK-Verzeichnis online genannte berufliche Anschrift der ausgewählten Teilnehmer versendet. Das Anschreiben enthielt eine kurze Darstellung der Zielsetzung der Untersuchung sowie eine freundliche Aufforderung zur Teilnahme.[1099] Auch wurde den Teilnehmern ein absolut anonymer und vertraulicher Umgang mit ihren Daten zugesichert, die Möglichkeit einer Kontaktaufnahme

---

[1094] Das Berufsregister führt alle Berufsangehörigen mit einer Registernummer in einen elektronischen Register mit aktuellen Daten, welches der Öffentlichkeit frei zugänglich ist (vgl. § 37 Abs. 1 BARefG).

[1095] Vgl. WPK (2009), S. 3. Im Folgenden wird aus Vereinfachungsgründen nur noch die männliche Bezeichnung verwendet. Die vereidigten Buchprüfer wurden ausgeschlossen, um als Grundgesamtheit eine homogene Gruppe zu erhalten, in diesem Fall Männer und Frauen, die Wirtschaftsprüfer sind.

[1096] Vgl. WPK (2009), S. 3.

[1097] Vgl. § 319 Abs. 1 S. 1 HGB.

[1098] Die Anzahl der versendeten Fragebögen orientierte sich an dem für diese Untersuchung bereitgestellten Budget.

[1099] Das Anschreiben kann im Anhang 1 für Fragebogenvariante 1 sowie im Anhang 2 für die Variante 2 eingesehen werden.

per Telefon oder Email angeboten sowie bei Interesse eine Kurzdarstellung der Untersuchungsergebnisse.

Alle Fragebögen wurden am 18. November 2009 auf dem Postweg versendet. Im Anschreiben wurden die Teilnehmer gebeten, innerhalb von vier Wochen den Fragebogen per Post, Email oder per Fax zurückzusenden. Diese gewählte Frist schien für die Beantwortung des Fragebogens angemessen, zumal die Hochsaison der Wirtschaftsprüfer zu diesem Zeitpunkt erst begonnen hatte. Daher wurde seitens des Autors angenommen, dass ein negativer Einfluss auf den Rücklauf der Fragebögen aufgrund des gewählten Versendungszeitraums vermieden werden konnte. Es wurden insgesamt 500 Fragebögen der Variante 1 und 500 Fragebögen der Variante 2 versendet.

Von den 1.000 Fragebögen wurden vier Fragebögen als nicht zustellbar zurückgesendet, woraus sich ein bereinigtes Gesamtsample[1100] von 996 Wirtschaftsprüfern ergibt. Für die Sicherstellung einer hohen Qualität der Befragung wurde im Vorfeld der Auswertung festgelegt, dass Fragebögen, die mehr als 30% fehlende Daten ausweisen, nicht in die Datengrundlage der Studie einfließen werden.[1101] Daneben wurden unbeantwortet zurückgesendete oder falsch ausgefüllte Fragebögen nicht in die Auswertung aufgenommen.[1102] Als Gründe für die Nichtteilnahme wurden eine hohe Arbeitsbelastung, ein Auslandsaufenthalt des angeschriebenen Wirtschaftsprüfers, die Aufgabe der Berufstätigkeit aufgrund des Alters sowie Wechsel des Arbeitgebers angegeben. Insgesamt umfasste der Rücklauf 181 Fragebögen. 18 zurückgesendete Fragebögen haben mindestens einen der festgelegten Ausschlussgründe erfüllt und sind somit kein Bestandteil der Datenbasis, womit insgesamt 163 Fragebögen in die Datenbasis und die darauf aufbauenden Auswertungen und Analysen einbezogen werden konnten.[1103]

[1100] Die zurückgesendeten Fragebögen teilten sich auf je zwei für Variante 1 und Variante 2 auf.

[1101] Vgl. Roth/Switzer (1995), S. 1010. Roth/Switzer (1995) vertreten die Ansicht, dass bei 30% fehlenden Daten die Verwendbarkeit in Frage gestellt werden sollte. Zudem soll mit dieser Festlegung der Problematik des Item-Nonresponse, d.h. dem Fehlen von Antworten, obwohl der restliche Teil des Fragebogens durch den Teilnehmer ausgefüllt wurde, begegnet werden (vgl. Simon/Zajontz/Reit (2013), S. 13).

[1102] Falsch ausgefüllte Fragebögen waren diejenigen, bei denen die Ausfüllhinweise aus dem Anschreiben nicht befolgt wurden.

[1103] Daneben hatte der Vorsitzende eines Verbandes selbstständiger mittelständischer Wirtschaftsprüfer, welcher zufällig ausgewählt wurde, Kontakt mit dem Lehrstuhl aufgenommen und angeboten, seine Version des Fragebogens über den Newsletter seines Verbandes zu versenden bzw. seine Mitglieder zur Teilnahme an der Studie zu bitten. Dieses Angebot wurde gerne angenommen, da sich in der Stichprobe auch selbständige Wirtschaftsprüfer befanden, die potentielle Mitglieder des Verbandes sein könnten. Aufgrund der Tatsache, dass der Fragebogen seitens des Vorsitzenden des Verbandes eingescannt wurde und sich dadurch auf der rechten Seite des eingescannten Fragebogens ein schwarzer Streifen zu sehen war, konnten 2 eingehende Fragebögen einwandfrei identifiziert werden. Um die Stichprobe nicht zu verwässern, wurden diese Fragebögen aus der Untersuchung ausgeklammert und lediglich für eine Plausibilitätsprüfung herangezogen. Des

Die insgesamt 163 verwertbaren Fragebögen entsprechen einer bereinigten Quote von über 16%. Von den 163 Fragebögen wurden 76 der Variante 1 sowie 87 der Variante 2 zurückgesendet. Davon trafen 8 Fragebögen der Variante 1 sowie 9 Fragebögen der Variante 2 nach der erbetenen Bearbeitungszeit am Fachgebiet für Rechnungswesen, Controlling und Wirtschaftsprüfung der TU Darmstadt ein. Alle diese Fragebögen waren seitens der Bearbeiter grundsätzlich sehr gewissenhaft bearbeitet worden und konnten daher problemlos in die Auswertung aufgenommen werden.

Auf ein Erinnerungsschreiben, wie es bspw. Haskins (1987) zur Vermeidung von späten Antworten und somit von Verzerrungen empfiehlt,[1104] wurde einerseits wegen der sehr erfreulichen Rücklaufquote[1105] und andererseits aufgrund der Tatsache verzichtet, da nicht nachvollzogen werden konnte, welche der angeschriebenen Personen bereits geantwortet hatten. Somit hätten alle 996 Probanden wiederum angeschrieben werden müssen. Dies hätte einerseits die Gefahr beinhaltet, dass die Probanden eventuell den Fragebögen ein zweites Mal ausgefüllt hätten, da sie z. B. eventuell angenommen hätten, dass deren beantworteter Fragebogen auf dem Postweg verlorenging bzw. stark beschädigt wurde oder im Zuge einer Faxantwort der Faxausdruck unleserlich bzw. unvollständig übertragen wurde. Andererseits würde eine solche Vorgehensweise auch nicht den zuvor angestellten Wirtschaftlichkeitsüberlegungen entsprechen, da nochmals erhebliche Aufwendungen für das Porto sowie das Büromaterial angefallen wären.

4.3.3 Repräsentativität der erhobenen Daten

Um sicherzustellen, dass aus den erhobenen Daten generalisierbare und unverzerrte Aussagen gefolgert werden können, ist es erforderlich, dass diese eine hohe Güte und Repräsentativität ausweisen. Für die Überprüfung der Repräsentativität der erhobenen Daten wurden diese anhand der Altersstruktur und des Geschlechts mit den statistischen Informationen zu den Mit-

---

Weiteren wurden befreundete Wirtschaftsprüfer gebeten, den Fragebogen auszufüllen, um dessen Praxistauglichkeit zu testen. Diese Fragebögen fanden ebenfalls keine Berücksichtigung in der vorliegenden Studie.

[1104] Vgl. Haskins (1987), S. 558.

[1105] Die fragebogengestützte Studie von Wolz (2000) konnte einen Rücklauf von 35 Fragebögen verzeichnen. Ein Rückschluss auf die Grundgesamtheit ist jedoch nicht möglich, da der Fragebogen an die Grundsatzabteilungen der BIG-5 Gesellschaften versendet wurde mit der Zusage, dass der Fragebogen an Manager und Partner weitergeleitet wird (vgl. Wolz (2000), S. 386). Die Studie von Shailer et al. (1998) hatte 36 Teilnehmer.

gliedern der WPK verglichen.[1106] Die Auswertung der Altersstruktur der Teilnehmer der vorliegenden Studie ergab, dass der Jüngste 32 Jahre und der Älteste 78 Jahre alt ist. Der Mittelwert liegt bei 50,68 Jahren bei einer Standardabweichung von 9,783. Durch die Gegenüberstellung der Altersstruktur der Studienteilnehmer und der Altersstruktur der Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer aus dem WPK-Verzeichnis online kann entnommen werden, dass bis auf die Altersgruppen 30-34, 50-54 und 65-69 die Gruppen prozentual nahezu identisch sind, was sich wiederum positiv auf die Repräsentativität der vorliegenden Studie auswirkt, da die ausgewählte Stichprobe die Grundgesamtheit grundsätzlich gut wiedergibt. Die nachfolgende **Tabelle 4-5** stellt die Altersgruppen gegenüber.

Altersstruktur	WPK	Variante 1	Variante 2
Unter 30	0,20	0,00	0,00
30-34	5,40	4,29	1,27
35-39	13,70	10,00	16,46
40-44	20,90	21,43	18,99
45-49	15,40	18,57	15,19
50-54	11,30	15,71	18,99
55-59	10,10	11,43	13,92
60-64	7,80	8,57	7,59
65-69	7,30	4,29	5,06
70-74	3,90	4,29	2,53
75-79	2,30	1,43	0,00
80 und älter	1,70	0,00	0,00

Tabelle 4-5 *Vergleich der Altersstruktur der Berufsgruppe Wirtschaftsprüfer und der Studienteilnehmer*

Hinsichtlich des Geschlechts der Probanden hat die Auswertung ergeben, dass bei beiden Fragebogenvarianten zusammen 88,6% männlich und 11,4% weiblich sind. Aus dem WPK-Verzeichnis online kann man erheben, dass sich die Berufsgruppe der Wirtschaftsprüfer aus 86,6% Männern und 13,4% Frauen zusammensetzt. Die nachfolgende **Tabelle 4-5** zeigt die Aufteilung der Geschlechter auf.

Geschlecht	WPK	Variante 1	Variante 2
Männlich	86,60	89,19	88,10
Weiblich	13,40	10,81	11,90

Tabelle 4-6 *Geschlecht der Teilnehmer*

Somit kann festgehalten werden, dass die gewählte Stichprobe der Studie hinsichtlich des Geschlechts eine hohe Repräsentativität aufweist.

[1106] In der Aufstellung der WPK sind auch vereidigte Buchprüfer enthalten, deren Anteil sehr gering und damit vernachlässigbar ist.

In beide Varianten des Fragebogens wurden Kontrollfragen integriert, um Rückschlüsse auf das Antwortverhalten der Teilnehmer ziehen zu können. Dafür wurden in den Fragebogen zwei Faktoren doppelt unter Verwendung einer unterschiedlichen Formulierung integriert, wobei die Richtung der Formulierung stets identisch war. Um Rückschlüsse auf das Antwortverhalten der Teilnehmer ziehen bzw. überprüfen zu können, wurden die eingefügten Faktoren mit ihren zugehörigen Kontrollfragen mit Hilfe des Wilcoxon-Tests untersucht. Als Ergebnis konnte festgestellt werden, dass bei Fragebogenvariante 2 für beide Kontrollfragen[1107] das vorgegebene (zweiseitige) Signifikanzniveau von $\alpha = 0{,}05$ übertroffen wurde, wodurch die Hypothese H_0, d. h. es gibt keine signifikanten Unterschiede im Antwortverhalten, angenommen wird. Die nachfolgende **Tabelle 4-7** zeigt die Statistik für den Wilcoxon-Test. Für die Fragebogenvariante 1 konnten hingegen nur beim ersten Kontrollfragenpaar keine Unterschiede festgestellt werden.[1108]

Fragebogen		**Faktor 5 zu Faktor 15 bzgl. der Einschätzung der Wichtigkeit**	**Faktor 7 zu Faktor 54 bzgl. der Einschätzung der Wichtigkeit**
1	Signifikanz	0,315	0,027
2	Signifikanz	0,152	0,128

Tabelle 4-7 *Statistiken des Wilcoxon-Tests für die Überprüfung der Kontrollfragen hinsichtlich der Einschätzung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren*

Für die Erhebung der Einschätzung der Wichtigkeit eines Statements auf das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens wurde eine Fünferskala verwendet, die den Vorteil bietet, dass sie von den Teilnehmern einfach verstanden werden kann.[1109] Die Ausprägungen der Skala lauten „nicht wichtig“, d.h. die niedrigste Einschätzung der Wichtigkeit, bis „sehr wichtig“, d.h. die höchste Einschätzung der Wichtigkeit. Die Anwendung einer Fünferskala könnte dazu führen, dass die Studienteilnehmer dazu neigen, extreme Antworten zu vermeiden.[1110] Daher wurden die Einschätzungen der einzelnen Faktoren hinsichtlich des Antwortverhaltens untersucht, mit dem Ergebnis, dass die Vermeidung von extremen Antworten nicht bestätigt werden konnte, da alle Skalen der Fünferskala in einem angemessen Umfang gleichermaßen durch die Teilnehmer verwendet wurden. Für die Einschätzung der Stärke eines Statements

---

[1107] Dies waren die Faktoren 5 und 15 sowie 7 und 54.

[1108] Dies führt zu der Vermutung, dass die Studienteilnehmer die beiden Statements „Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ schlecht“ und „Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Produktqualität“ als unterschiedlich interpretiert haben. Eine Analyse der Antworten zu den beiden Statements sowie der weiteren Statements in Fragebogenvariante 2 führte nicht zu der Vermutung, dass eine nicht ernsthafte Bearbeitung durch die Teilnehmer vorliegt.

[1109] Vgl. Behn et al. (1997), S. 11.

[1110] Vgl. Reimers/Wheeler/Dusenbury (1993), S. 66 und Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1028.

auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss und Lagebericht wurde ebenfalls eine Fünferskala mit „sehr niedrig“, d.h. geringste Stärke, bis „sehr stark“ verwendet. Auch hier könnten die Teilnehmer dazu neigen, extreme Antworten zu umgehen, womit ebenfalls eine Auswertung des Antwortverhaltens vorgenommen wurde, mit dem Ergebnis, dass dies nicht der Fall war. Die Bezeichnungen der Zustimmungsgrade der einzelnen Faktoren sind zudem semantisch äquidistant.[1111]

4.3.4 Überprüfung auf Verzerrungen

Für die Repräsentativität der Daten ist es von Bedeutung, ob signifikante Unterschiede zwischen den Antworten der Studienteilnehmer und den Wirtschaftsprüfern, die nicht teilgenommen haben, vorliegen.[1112] Üblicherweise werden aus diesem Grund die Daten einer empirischen Studie auf mögliche Verzerrungen überprüft.[1113] Liegen systematische Unterschiede im Antwortverhalten der Teilnehmer und der Nichtteilnehmer vor, so ist die Repräsentativität der Daten anzuzweifeln und von dem Vorliegen eines Nonresponse Bias auszugehen. Dies muss aber nicht zwingend der Fall sein, da durch empirische Studien nachgewiesen werden konnte, dass der Nonresponse Bias nicht bei Studien zu erwarten ist, bei denen von einer gleichgerichteten Interessenslage und einer Homogenität in Bezug auf die Studienteilnehmer ausgegangen werden kann.[1114] Übertragen auf die vorliegende Untersuchung kann aber nicht automatisch bzw. mit abschließender Gewissheit vom Vorhandensein einer Interessensgleichheit sowie einer Homogenität der Teilnehmer ausgegangen werden, womit eine Analyse auf einen eventuellen Nonresponse Bias in Betracht gezogen werden sollte, sofern dies als sinnvoll erachtet werden kann. Möglicherweise ist nicht jeder Prüfer daran interessiert, eine allgemeine bzw. individuelle Erhebung der Faktoren des Geschäftsrisikos seiner Mandanten vorzunehmen, da er sich bspw. auf seine Prüfungssoftware oder seine Erfahrung verlässt. Nachdem die Grundgesamtheit der Untersuchung sich bspw. aus selbstständigen und nichtselbstständigen Prüfern zusammensetzt, die in unterschiedlich großen Unternehmen arbeiten bzw. beschäftigt sind und eine sehr breite Altersstruktur aufweisen, kann zusätzlich im Vorfeld der Studie nicht von einer Homogenität der Teilnehmer ausgegangen werden. Ferner können auch die verwendeten Prüfungsansätze, wie etwa ein prozessorientierter oder risiko-

---

[1111] Vgl. Marten/Köhler (2000), S. 147.
[1112] Vgl. Van der Stede/Young/Chen (2005), S. 669 ff.
[1113] Vgl. exemplarisch Tsang (2002), Reinartz/Krafft/Hoyer (2004) oder Groves/Peytcheva (2008).
[1114] Vgl. Barton et al. (1980), S. 825.

orientierter Ansatz oder unterschiedliche Interpretationen von berufsständischen Verlautbarungen, eine Rolle für eine Inhomogenität im Antwortverhalten der Probanden spielen.

Die Zielsetzung der Überprüfung auf einen Nonresponse Bias liegt in der Feststellung, ob in der vorliegenden Untersuchung zwischen den Antworten der Studienteilnehmer und den Wirtschaftsprüfern, die nicht teilgenommen haben, signifikante Unterschiede zu erkennen sind. Die von Armstrong/Overton (1977) empfohlene Extrapolation Method unterstellt,[1115] dass diejenigen Wirtschaftsprüfer, die zu einem relativ späten Zeitpunkt geantwortet haben, tendenziell den Prüfern, welche nicht geantwortet haben, ähnlicher sind als diejenigen Prüfer, die zu einem relativ frühen Zeitpunkt ihre ausgefüllten Fragebögen zurückgesendet haben. Falls die Antworten der früh antwortenden Teilnehmer von den später antwortenden Teilnehmern signifikant abweichen, dann weist die empirische Untersuchung einen Nonresponse Bias auf.[1116] Basierend auf dem Rücklaufdatum wurde daher bei beiden Varianten des Fragebogens eine Aufteilung in zwei Gruppen vorgenommen. Die erste Gruppe bei Variante 1 beinhaltete 76 fristgerecht zurückgesendete Bögen und die zweite 8 nach der erbetenen Frist eingegangene Fragebögen. Bei Variante 2 gingen 87 Fragebögen innerhalb und 9 Fragebögen nach der erbetenen Frist ein. Aufgrund des Verhältnisses von 76 fristgerechten zu 8 nicht fristgerechten Fragebögen bei Variante 1 und 87 zu 9 bei Variante 2 wurde jedoch auf die Überprüfung auf einen Nonresponse verzichtet, da jeweils die Anzahl der nicht fristgerecht eingegangenen Fragebögen im Verhältnis zu den fristgerechten verhältnismäßig gering ist.

Neben dem Nonresponse Bias kann der Common Method Bias auftreten, welcher allgemein die Problematik beschreibt, dass Beziehungen zwischen Konstrukten lediglich dadurch nachgewiesen werden können, dass diese mit der gleichen Messmethode, d. h. im vorliegenden Fall mit Hilfe eines Fragebogens, erhoben wurden.[1117] Die Prüfung auf das Vorliegen eines Common Method Bias kann mit Hilfe des Lindell-Whitney-Tests vorgenommen werden.[1118] Lindell/Whitney (2001) legen in ihren Ausführungen dar, dass eine Variable als Markervariable zur Abschätzung eines Common Method Bias verwendet werden kann, falls diese mit der zu erklärenden Variable unkorreliert ist.[1119] Wenn die theoretisch unkorrelierte Variable nur schwache Beziehungen zu den anderen Variablen aufweist, so kann davon ausgegangen wer-

---

[1115] Vgl. Armstrong/Overton (1977), S. 397.
[1116] Vgl. Suchman (1962), S. 102.
[1117] Vgl. Podsakoff et al. (2003), S. 889.
[1118] Vgl. Podsakoff/Organ (1986), S. 536 und Lindell-Whitney (2001), S. 114 f.
[1119] Vgl. Lindell/Whitney (2001), S. 118 ff.

den, dass kein Common Method Bias vorliegt. Infolge von starken Zusammenhängen zwischen der Markervariable sowie den anderen Konstrukten können diese Beziehungen dagegen auf einen Common Method Bias zurückgeführt werden. Als theoretisch unkorrelierte Variable wurde in der vorliegenden Studie die Variable „Geschlecht“ herangezogen. Die Korrelationsanalyse dieses Indikators mit den anderen Konstrukten im Fragebogen führte zu dem Ergebnis, dass die Variable „Geschlecht“ nur vereinzelt sehr schwach mit anderen Variablen korreliert. Daraus kann abgeleitet werden, dass in der vorliegenden Untersuchung keine wesentlichen Anzeichen auf einen Common Method Bias vorliegen.[1120]

Somit kann auf Grundlage der in diesem Abschnitt durchgeführten Auswertungen abschließend festgehalten werden, dass im Folgenden von einer hohen Repräsentativität und Güte der Datenbasis ausgegangen werden kann.

4.4 Auswertung der Fragebögen

Im Folgenden wird die Auswertung des erhobenen Datenmaterials unter Anwendung diverser statistischer Verfahren dargestellt.

Im Rahmen der Erarbeitung der vorliegenden fragebogengestützten Untersuchung wurden einige Hypothesen aufgestellt. Der folgende Abschnitt ist der Herleitung und Überprüfung der Hypothesen gewidmet.

Danach erfolgte eine Untersuchung, inwieweit das Antwortverhalten von demographischen Daten beeinflusst wurde. Im zweiten Teil der beiden Fragebögen wurden die Teilnehmer u.a. gebeten, Angaben zu ihrer allgemeinen Berufserfahrung, Berufserfahrung als examinierter Wirtschaftsprüfer, Alter, Größe ihrer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hierarchieposition sowie ihrem Geschlecht zu machen. Diese erhobenen demographischen Daten wurden grundsätzlich für die Analyse der Antworten der Studienteilnehmer verwendet, um festzustellen, ob aufgrund dieser Merkmale Unterschiede im Antwortverhalten der Wirtschaftsprüfer vorliegen. Für die Untersuchung, ob es Unterschiede im Antwortverhalten der Wirtschaftsprüfer in Abhängigkeit von den erhobenen demographischen Daten hinsichtlich deren Einschätzung für die Wichtigkeit des jeweiligen Faktors und des Einflusses des jeweiligen Faktors auf die Höhe des Fehlerrisikos vorliegen, wurden für die Untersuchung von Gruppen mit $n = 2$ der nichtparametrische Whitney-U-Test[1121] (U-Test) und für die Untersuchung von Gruppen mit $n > 2$

[1120] Vgl. zu dieser Schlussfolgerung auch Lindell/Whitney (2001), S. 119.

[1121] Vgl. Mann/Whitney (1947), S. 50 ff.

der nicht-parametrische Kruskal-Wallis-H-Test (H-Test) für die Untersuchung von Gruppen mit n > 2 herangezogen. Der H-Test wird auch als nicht-parametrische Varianzanalyse bezeichnet.[1122] Der Test stellt eine Ausweitung des U-Tests bei Vorhandensein von mehr als zwei unabhängigen Stichproben dar. Der H-Test basiert wie der U-Test auf einer gemeinsamen Rangreihe der Werte von allen zu untersuchenden unabhängigen Stichproben.[1123] Diverse Studien[1124] und Fachaufsätze[1125] haben bzw. empfehlen mittels eines t-Tests einem Mittelwertvergleich von zwei unabhängigen Stichproben durchzuführen. Da der t-Test als Voraussetzung die Normalverteilung verlangt, wurde zunächst ein Kolmogorov-Smirnov-Z-Test auf Normalverteilung durchgeführt. Dieser führte jedoch bei beiden Fragebogenvarianten zu keinen signifikanten Ergebnissen, weshalb die Entscheidung getroffen wurde, für die Untersuchung von Gruppen mit n = 2 den U-Test heranzuziehen, da seine Anwendung bei Fehlen der Voraussetzungen des t-Tests erfolgt.[1126] Nachdem auch die Normalverteilung eine Voraussetzung für die Varianzanalyse darstellt, ist für die Untersuchung von Gruppen mit n > 2 der H-Test zu verwenden.[1127] Im Schrifttum wird kontrovers diskutiert, ob auch die Varianzanalyse im Falle einer Verletzung der Normalverteilung, welche eine ihrer Grundvoraussetzungen darstellt, angewendet werden kann. Einige Autoren[1128] argumentieren, dass sich die Varianzanalyse als verhältnismäßig robust gegenüber Verletzungen ihrer Prämissen erweist, wohingegen andere[1129] für die strikte Einhaltung ihrer Grundvoraussetzungen eintreten. In der vorliegenden Arbeit wird der Empfehlung einer strikten Einhaltung der Prämissen gefolgt, um eine stringente Vorgehensweise mit nicht-parametrischen Tests sicherzustellen.

Zum Schluss wird die Frage beantwortet, ob es sich bei den in den beiden Fragebögen abgefragten Faktoren um Faktoren des Geschäftsrisikos und um Faktoren, die einen Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht haben, handelt.

[1122] Vgl. Graf/Ortseifen (1995), S. 135.
[1123] Vgl. Bühl/Zöfel (1997), S. 289.
[1124] Vgl. bspw. Terlinde (2001), S. 296 oder Sieber (2007).
[1125] Vgl. Burkell (2003), S. 248 und Armstrong/Overton (1977), S. 397.
[1126] Vgl. Toutenburg/Schomaker/Wißmann (2006) S. 214 und Toutenburg/Heumann (2008), S. 174.
[1127] Vgl. Graf/Ortseifen (1995), S. 135.
[1128] Vgl. z. B. Diehl (1977), S. 20 oder Glaser (1978), S. 103 ff.
[1129] Vgl. Janssen/Laatz (2007), S. 357.

4.4.1 Erläuterung und Überprüfung der aufgestellten Hypothesen

Die mittels der Beschaffung und Verwertung von Informationen gewonnenen Erkenntnisse sowie Hinweise über seinen Mandanten erlauben dem Prüfer, eine Risikoeinschätzung für die einzelnen Prüfungsgebiete der Abschlussprüfung vorzunehmen.[1130] Risiken, die sich aus einer Vielzahl von Teilrisiken ergeben, stellen bei der Einschätzung bzw. Bewertung hohe Anforderungen an die Fähigkeiten zur Informationsverarbeitung des Wirtschaftsprüfers.[1131] Es kann angenommen werden, dass die Prüfer dazu tendieren, ihren Beurteilungsprozess zu vereinfachen, indem sie in ihre Urteilsbildung das Attribut der Formulierung eines Faktors in ihre Einschätzung für die Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko einbeziehen bzw. bei der Einschätzung der Höhe des Einflusses eines Faktors auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht einfließen lassen.[1132] Daraus lässt sich die Hypothese ableiten, dass die gewählte Formulierung eines Faktors einen Einfluss auf die Einschätzung der Wichtigkeit des Faktors auf das Geschäftsrisiko sowie auf die Einschätzung der Einflusshöhe eines Faktors auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss und Lagebericht ausübt. Prüfer sind gemäß der Studie von Ritchie und Khorwatt (2007) in der Lage, hohe und niedrige Risiken zu unterscheiden.[1133] Gestützt wird diese Aussage durch die Studien von Monroe/Ng/Woodliff (1993), Helliar et al. (1996), Quick et al. (1997) sowie Monroe/Ng (2000) zu Faktoren des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos aufgrund deren Feststellung, dass die Abschlussprüfer den Faktoren, mit denen sie ein hohes Risiko verbinden, eine größere Bedeutung beimessen als den Faktoren, deren Risiko sie als niedrig einstufen.[1134] Die empirische Studie von Bedard/Graham (2002) führte zu dem Ergebnis, dass die Urteilsbildung von Prüfern durch positive bzw. negative Formulierungen beeinflusst wird. Die Autoren konnten mit ihrer Untersuchung den Nachweis erbringen, dass der Einsatz von Entscheidungshilfen für die Urteilsbildung, die ein negatives Bild des Mandanten aufzeigen, Prüfer dazu veranlasst, bei risikoreicheren Mandanten mehr Risikofaktoren zu identifizieren, als Abschlussprüfer, deren Hilfsmittel ein positives Bild des Mandanten vermitteln.[1135] Nun ist aber für die vorliegende Untersuchung nicht der direkte Einfluss von negativ oder positiv formulierten Entscheidungshilfen

---

[1130] Vgl. IDW (2012), S. 2412.

[1131] Vgl. in diesem Sinne Homburg/Kebbel (2001), S. 484.

[1132] Vgl. Homburg/Kebbel (2001), S. 484 und Hogarth (1975), S. 273.

[1133] Vgl. Ritchie/Khorwatt (2007), S. 52.

[1134] Vgl. Monroe/Ng/Woodliff (1993), S. 44, Helliar et al. (1996), S. 45, Quick et al. (1997), S. 222 sowie Monroe/Ng (2000), S. 163.

[1135] Vgl. Bedard/Graham (2002), S. 39.

von Interesse, sondern die Einschätzung der Wichtigkeit der erarbeiteten Faktoren auf das Geschäftsrisiko sowie die Einflusshöhe der Faktoren auf das Fehlerrisiko eines Mandanten. Die Reaktion eines Prüfers auf einen negativ formulierten Faktor impliziert jedoch eine negative Einstellung sowie ein bestimmtes Verhalten, wenn man die Limitierung der kognitiven Anstrengungen sowie die damit einhergehende Tendenz, den Beurteilungsprozess zu vereinfachen, unterstellt.

Hypothese 1aa:

Wirtschaftsprüfer schätzen die Faktoren des Geschäftsrisikos abhängig von der Art der gewählten Formulierung unterschiedlich ein.

Hypothese 1ab:

Im Falle einer hohen Risikoformulierung schätzen die Prüfer die Faktoren des Geschäftsrisikos bedeutender ein als im Falle einer niedrigen Formulierung.

Zur Überprüfung der Hypothese 1aa wurde der U-Test herangezogen. Insgesamt betrachtet wurde die aufgestellte Hypothese bestätigt (U-Test, Signifikanz von ,000 bis. ,009).[1136] Der auf den vorliegenden Datenansatz angewendete nicht parametrische Test zeigt somit, dass die Wirtschaftsprüfer in Abhängigkeit der Formulierung der Faktoren diese unterschiedlich einschätzen. Lediglich bei den beiden Faktoren 27 (Signifikanz ,143) und 37 (Signifikanz ,061) kann die aufgestellte Hypothese nicht bestätigt werden. Siehe nachfolgende Tabelle 4-8.

Faktor	Variante 1	MW	σ	Variante 2	MW	σ
27.	Die Regeln der Funktionstrennung werden nicht kontinuierlich verfolgt	3,71	0,97	Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt	3,50	0,91
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse	3,42	0,77	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse	3,20	0,86

Tabelle 4-8 *Nichtsignifikante Ergebnisse hinsichtlich der Unterschiede bei Einschätzung der Faktoren des Geschäftsrisikos in Abhängigkeit von der gewählten Formulierung*

Bemerkenswert ist, dass die beiden Statements, deren Einschätzung nicht aufgrund der Formulierung beeinflusst wird, Faktoren des Geschäftsrisikos darstellen, die dem Gebiet des internen Kontrollsystems eines zu prüfenden Unternehmens zugeordnet werden können. Die Mittelwerte der Einschätzungen der Wichtigkeit und die dazugehörigen Standardabweichun-

[1136] Die beiden im Fragebogen vorhandenen Statements zu Chancen sind in dieser Auswertung nicht enthalten, da diese in beiden Fragebogenvarianten identisch sind.

gen sind nur geringfügig unterschiedlich. Dies lässt die Vermutung zu, dass diese beiden Faktoren robust gegenüber der positiven und negativen Formulierung sind.

Auch für die Überprüfung der Hypothese 1ab wurde der U-Test angewendet. Insgesamt gesehen wurde die Hypothese 1ab bestätigt. Nur bei dem Faktor 27 musste die Nullhypothese verworfen werden,[1137] womit es sich um einen Faktor handelt, welcher auch bei der Einschätzung der Wichtigkeit ein nicht signifikantes Ergebnis offenbarte.

Die Analyse mittels U-Test zeigt, ob Wirtschaftsprüfer die Klassifizierung als Faktor des Fehlerrisikos, dessen Bedeutung, den Einfluss des Faktors auf den Jahresabschluss und Lagebericht sowie die Stärke des Einflusses der einzelnen Risikofaktoren abhängig von einer hohen oder niedrigen Risikoformulierung unterschiedlich einschätzen. Dazu werden analog zu der Herleitung der beiden Hypothesen 1aa und 1ab die folgenden beiden Hypothesen formuliert:

Hypothese 2ba:

Wirtschaftsprüfer schätzen den Einfluss der Faktoren des Geschäftsrisikos auf das Fehlerrisiko abhängig von der Art der gewählten Formulierung unterschiedlich ein.

Hypothese 2bb:

Wirtschaftsprüfer schätzen den Einfluss der Faktoren auf die Höhe des Fehlerrisikos bei der Faktorenvariante mit der niedrigen Risikoformulierung niedriger ein als bei der hohen Risikoformulierung.

Faktor	Variante 1	MW	σ	Variante 2	MW	σ
10.	Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren geeignete Kennzahlen	3,18	0,87	Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren keine geeigneten Kennzahlen	3,11	0,73

Tabelle 4-9 *Nichtsignifikantes Ergebnis hinsichtlich der Unterschiede bei Einschätzung der Faktoren des Fehlerrisikos in Abhängigkeit von der gewählten Formulierung*

Die Untersuchung der Einschätzung der Einflusshöhe der Determinanten auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht mit Hilfe des U-Tests für die beiden Hypothesen 1ba und 1bb zeigte nur ein nicht signifikantes Ergebnis (Signifikanz ,872), welches der **Ta-**

[1137] Die beiden im Fragebogen vorhandenen Statements zu Chancen sind in dieser Auswertung nicht enthalten, da diese in beiden Fragebogenvarianten identisch sind.

belle 4-9 entnommen werden kann.[1138] Damit wurde insgesamt betrachtet die aufgestellte Hypothese bestätigt (U-Test, Signifikanz von ,000 bis. ,039).

Somit kann festgehalten werden, dass die Teilnehmer die Faktoren in Abhängigkeit der gewählten Formulierung unterschiedlich einschätzen. Des Weiteren werden Faktoren mit einer niedrigen Risikoformulierung niedriger eingeschätzt als bei einer hohen Risikoformulierung.

Der Prüfer sollte dies in seinem Arbeitsalltag berücksichtigen, d.h. er sollte sich nicht von positiv oder negativ dargestellten Sachverhalten durch seinen Mandanten leiten lassen. Vielmehr sollten er und eine Assistenten sich stets ihre Verpflichtung zu einer kritischen Grundhaltung in Erinnerung rufen, die dargestellten Sachverhalte kritisch hinterfragen, je nach Kritikalität im Team diskutieren und für seine Beurteilung, sofern angemessen und hilfreich, weitere Informationen aus unterschiedlichen Quellen besorgen.

4.4.2 Untersuchung der Faktoren in Abhängigkeit von ausgewählten demographischen Daten

Wie bereits geschildert, wurden die Teilnehmer im zweiten Teil der beiden Varianten des Fragebogens gebeten, einige Angaben zu ihrer Person zu machen. Im Folgenden werden mittels des H- und des U-Tests potentielle Unterschiede im Antwortverhalten in Abhängigkeit der Berufserfahrung als Wirtschaftsprüfer, vom Lebensalter der Teilnehmer, der Hierarchieposition, der Gesellschaftsgröße sowie dem Geschlecht untersucht.

4.4.2.1 Antwortverhalten in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als Wirtschaftsprüfer

Der Beruf des Wirtschaftsprüfers setzt Fähigkeiten voraus, die sich der Prüfer durch seine Berufserfahrung, sein Examen, seine Ausbildung sowie das Studium von Fachliteratur angeeignet hat.[1139] Für die Einschätzung von Risiken ist ebenso Erfahrung erforderlich.[1140] Einige Studien haben gezeigt, dass sich die allgemeine Berufserfahrung in Jahren[1141] eines Wirt-

---

[1138] Die beiden im Fragebogen vorhandenen Statements zu Chancen sind in dieser Auswertung nicht enthalten, da diese in beiden Fragebogenvarianten identisch sind.

[1139] Vgl. § 4 WiPrPrüfV sowie §§ 8 und 9 WPO.

[1140] Vgl. Hübler (1991), S. 103.

[1141] Daneben spielen die branchenspezifische und die aufgabenspezifische Erfahrung des Prüfers eine Rolle (vgl. zur branchenspezifischen Erfahrung bspw. Erickson/Mayhew/Felix (2000), O`Donnel (2002) oder Moroney/Carey (2008) sowie zur aufgabenspezifischen Erfahrung z. B. Bonner/Lewis (1990)).

schaftsprüfers wesentlich auf dessen Leistung auswirkt,[1142] da sich aufgrund von erworbener Erfahrung das Wissen des Wirtschaftsprüfers stetig erhöht hat und somit strukturierter in seinem Gedächtnis verbleibt.[1143] Zudem wurde mittels empirischer Forschungsarbeiten herausgearbeitet, dass weniger erfahrene Wirtschaftsprüfer grundsätzlich eine negativere Einstellung im Rahmen der Prüfung als ihre erfahreneren Kollegen aufweisen.[1144] Auch kamen empirische Studien zu der Schlussfolgerung, dass erfahrene Prüfer Risiken besser einschätzen können als weniger erfahrene Abschlussprüfer.[1145] Im Zuge dieser Untersuchung steht aber nicht die Bewertung an, ob aufgrund der Erfahrung eine qualitativ bessere Einschätzung der Risiken durch die Prüfer, sondern ob die Erfahrung eine Rolle bei der Einschätzung der Faktoren des Geschäftsrisikos spielt.

Die Auswertung der allgemeinen Berufserfahrung der Probanden zeigte, dass die Prüfer im Mittelwert über 22,97 Jahre Berufserfahrung bei einer Standardabweichung von 10,238 verfügen. Das Minimum an Berufserfahrung lag bei 5 Jahren und das Maximum bei 60 Jahren. Die WPO sieht vor, dass wenigstens 3 Jahre Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung für die Zulassung zum Wirtschaftsprüferexamen erforderlich sind,[1146] womit die angegebenen Werte der Teilnehmer als plausibel angesehen werden können. Die Berufserfahrung als examinierter Wirtschaftsprüfer hat einen Mittelwert von 16,06 Jahren bei einer Standardabweichung von 10,087. Das Minimum der Erfahrung als examinierter Prüfer war 1 Jahr und das Maximum lag bei 49 Jahren.

Zur Untersuchung möglicher Unterschiede in der Beurteilung der Faktoren in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als examinierter Wirtschaftsprüfer wurde eine Einteilung in drei Gruppen vorgenommen, da die angegebene Berufserfahrung eine Spannweite von einem bis 49 Jahre aufwies. Die Einteilung wurde von 1 bis 4 Jahre als wenig erfahrene WP, von 5 bis 9

1142 Ashton/Brown (1980) zeigen dies für die Beurteilung interner Kontrollen. Bonner/Lewis (1990) arbeiteten heraus, dass sich die allgemeine Prüfungserfahrung positiv auf die Leistung eines Prüfers bei der Anwendung von analytischen Prüfungshandlungen auswirkt.

1143 Vgl. Bedard/Grahan (1994), S. 73.

1144 Vgl. Anderson/Maletta (1994), S. 2 mit Bezug auf die Ergebnisse der Studien von Abdolmohammadi/Wright (1987) und Kaplan/Reckers (1989).

1145 Vgl. stellvertretend Abdolmohammadi and Wright (1987), die diese These stützen und im Gegensatz dazu Bedard und Graham (2002), die feststellten, dass die allgemeine Erfahrung des Prüfers nicht einer Verbesserung der Urteilsleistung hinsichtlich der Risikoidentifikation führt.

1146 Vgl. § 9 Abs. WPO. Dies gilt für Bewerber mit Hochschulausbildung. Sollte die Regelstudienzeit unter 8 Semestern liegen, dann sind 4 Jahre Berufserfahrung erforderlich. Praktiker ohne Hochschulabschluss, Steuerberater sowie vereidigte Buchprüfer müssen, neben weiteren Zulassungsvoraussetzungen, mehr Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung nachweisen.

Jahre als erfahrene WP und bei 10 Jahren oder mehr Jahren Berufserfahrung als sehr erfahrene WP vorgenommen.[1147]

Die Gegenüberstellung der drei gebildeten Gruppen mittels H-Test führte bei Fragebogenvariante 1 zu 14 signifikanten Unterschieden zwischen den Gruppen, die in **Tabelle 4-10** abgebildet sind.

Faktor		Berufserfahrung					
		wenig		mittel		viel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ
6.	Das Unternehmen hängt nicht von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab*	3,25	0,50	2,43	0,85	2,77	0,94
8.	Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	4,67	0,58	2,65	0,93	3,29	1,27
17.	Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens eingehalten**	4,20	0,45	2,87	1,19	2,82	0,97
19.	Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession**	3,13	0,35	3,94	0,75	3,84	0,85
21.	Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt*	3,80	0,84	2,60	0,83	3,06	1,17
34.	Der Aufsichtsrat ist nicht integer*	3,00	0,82	3,65	0,88	3,79	0,83
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse**	2,75	0,46	3,53	0,90	3,48	0,67
44.	Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben nicht wirksam nach*	3,33	1,21	4,00	0,69	3,52	0,80
45.	Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist realistisch**	3,75	0,96	2,36	1,01	2,74	0,82
46.	Das Unternehmen analysiert intern die Unternehmensziele*	2,80	0,84	2,36	0,93	2,77	0,67
49.	Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen kaum Mängel auf*	3,67	0,58	2,57	0,94	3,00	1,00
51.	Das IKS hat während des gesamten Jahres bestanden und war grundsätzlich wirksam**	4,29	1,11	2,81	1,11	3,27	1,10
55.	Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmes sind im Vergleich zu den Vorjahren gestiegen*	3,20	1,30	2,43	0,65	3,09	0,98

** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*

Tabelle 4-10 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als WP bei Variante 1*

Auffallend ist, dass die wenig erfahrenen Prüfer bei positiv formulierten Faktoren diesen überwiegend eine höhere Wichtigkeit beimessen. Auch ist die Streuung der Mittelwerte

[1147] Ashton/Brown (1980) und Messier (1983) nehmen ebenfalls eine Einteilung in drei Kategorien vor (vgl. Ashton/Brown (1980), S. 271 und Messier (1983), S. 613). Durch die Einteilung in drei Gruppen wurden die Voraussetzungen für den H-Test geschaffen, welcher für Untersuchungen von Gruppen mit n>2 eingesetzt wird.

grundsätzlich deutlich geringer als bei mittelmäßig bzw. sehr erfahrenen Prüfern. Bei den negativ formulierten Faktoren ist der umgekehrte Trend zu ersehen, da hier die mittelmäßig bzw. sehr erfahrenen Prüfer eine höhere Einschätzung der Wichtigkeit vornehmen als deren weniger erfahrenen Berufskollegen.

Faktor		Berufserfahrung					
		wenig		mittel		viel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ
28.	Das Unternehmen ist in einem hohen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen**	4,14	0,69	3,35	0,79	3,72	0,63
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse**	4,00	0,63	3,00	0,63	3,10	0,86
38.	Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind grundsätzlich effektiv**	4,00	0,00	2,93	0,96	3,23	0,83
41.	Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrig**	3,71	0,49	4,13	0,34	3,69	0,72
51.	Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam	4,43	0,53	4,12	0,78	3,74	0,79
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*							

Tabelle 4-11 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Berufserfahrung als WP bei Variante 2*

Bei Variante 2 liegen lediglich bei 5 Faktoren signifikante Unterschiede vor. Auch in Fragebogenvariante 2 zeigt sich die Tendenz, dass weniger erfahrene Prüfer eine höhere Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors bei einer geringeren Streuung der Mittelwerte vornehmen als die beiden anderen Vergleichsgruppen.

Bezüglich der Einschätzung der Höhe der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko liegen bei 7 Statements signifikante Unterschiede vor, wie aus **Tabelle 4-12** zu entnehmen ist.

Faktor		Berufserfahrung					
		wenig		mittel		viel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ
4.	Das Unternehmen ist sehr abhängig von einzelnen Lieferanten*	2,75	1,39	3,84	1,21	3,44	0,82
8.	Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	5,00	0,00	2,53	0,99	3,19	1,26
12.	Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst, werden umfangreich reguliert**	3,67	1,15	4,00	0,91	3,35	0,63
17.	Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens eingehalten**	4,40	0,55	2,92	1,04	2,90	0,96
19.	Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession**	2,75	0,46	3,76	0,97	3,44	1,02
21.	Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt*	4,00	1,00	2,75	0,62	2,62	1,13
44.	Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben nicht wirksam nach**	3,33	1,37	3,87	0,92	3,19	0,82
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*							

Tabelle 4-12 *Unterschiede in der Beurteilung der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Erfahrung der WP bei Variante 1*

Die Analyse der signifikant unterschiedlichen Einschätzungen der Höhe des Einflusses eines Statements auf das Fehlerrisiko bei Variante 1 zeigt, dass Teilnehmer mit wenig Berufserfahrung positiv formulierten Statements einen höheren Einfluss beimessen als die beiden anderen Gruppen. Hingegen beurteilen Teilnehmer mit einer mittleren Berufserfahrung positive Statements die Höhe des Einflusses höher als ihre Kollegen mit mehr bzw. weniger Berufserfahrung als WP.

Die signifikanten Unterschiede in der Beurteilung der Höhe des Fehlerrisikos können aus der nachfolgenden **Tabelle 4-13** entnommen werden.

Faktor		Berufserfahrung					
		wenig		mittel		viel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ
4.	Das Unternehmen ist kaum abhängig von einzelnen Lieferanten**	3,50	0,58	2,78	1,09	2,47	0,70
8.	Das Management hat die Möglichkeit Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	4,57	0,53	4,13	0,81	3,83	0,81
22.	Der Aufsichtsrat ist kompetent**	3,50	0,58	3,18	0,87	2,70	0,77
33.	Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hohe Prozesskosten**	4,00	0,00	3,18	0,60	3,51	0,80
34.	Der Aufsichtsrat ist integer**	3,25	0,50	3,18	0,87	2,65	0,98
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse**	4,00	0,63	3,06	0,68	3,05	0,96
48.	Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken im Hinblick auf die Unternehmensziele**	3,17	1,17	3,18	0,87	2,51	0,84
57.	Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen**	4,57	0,53	3,53	0,74	3,61	0,79

** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*

Tabelle 4-13 *Unterschiede in der Beurteilung der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Erfahrung der WP bei Variante 2*

Die Analyse der signifikant unterschiedlichen Einschätzungen der Höhe des Einflusses eines Statements auf das Fehlerrisiko bei Fragebogenvariante 2 zeigt, dass in Abhängigkeit von der Berufserfahrung der Teilnehmer die Gruppe mit der geringsten Berufserfahrung einen höheren Einfluss der Faktoren auf das Fehlerrisiko beimisst als die beiden anderen Gruppen. Dabei lässt sich die Tendenz ablesen, dass die Gruppe mit der meisten Erfahrung den Statements den geringsten Einfluss auf das Fehlerrisiko beimisst. Diese negativ orientierte Einstellung der Prüfer mit weniger Berufserfahrung deckt sich mit der Aussage von Andersen/Maletta (1994) zu erfahrungsbezogenen Unterschieden bezüglich der Erwartung von Fehlern, die davon ausgeht, dass weniger erfahrene Prüfer eher vorsichtigeres bzw. negativeres Verhalten aufweisen.[1148] Trotzdem sind die identifizierten signifikanten Unterschiede in deren Aussagekraft aufgrund ihres relativ geringen Anteils an der Gesamtzahl der abgefragten Statements lediglich als Tendenz zu interpretieren.

Zusammenfassend kann gefolgert werden, dass die Berufserfahrung als Wirtschaftsprüfer bei der Einschätzung der Einflusshöhe eines Faktors auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht nur für einige wenige Faktoren zutrifft, womit davon ausgegangen werden

[1148] Vgl. Andersen/Maletta (1994), S. 5f. Die Autoren haben diese Aussage aus der Analyse verschiedener Studien zu Unterschieden im Urteilsvermögen in Abhängigkeit von der Erfahrung abgeleitet sowie in ihrer eigenen Studie hinsichtlich der Einschätzung des Kontrollrisikos bestätigt.

kann, dass die Berufserfahrung als Wirtschaftsprüfer ausgehend von den vorliegenden Daten nur einen geringen Einfluss auf die Einschätzung der Einflusshöhe der Faktoren auf das Fehlerrisiko ausübt.

4.4.2.2 Antwortverhalten in Abhängigkeit vom Lebensalter

Aus der deskriptiven Analyse des Altersspektrums der Studienteilnehmer kann ersehen werden, dass es eine sehr hohe Bandbreite aufweist. Dies ist nicht weiter verwunderlich, da der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer über ein sehr breites Altersspektrum verfügt, wie aus der Analyse der Altersstruktur auf Basis der durch die WPK veröffentlichten Daten zu erkennen ist.[1149] Zur Verbesserung der Übersichtlichkeit, Vereinfachung und besseren Interpretation der Ergebnisse erfolgte im Rahmen der Datenauswertung eine Einteilung der Teilnehmer in drei Altersgruppen. Die erste Gruppe umfasst die Teilnehmer mit einem Lebensalter bis einschließlich 39 Jahre, die zweite von 40 bis 59 Jahren und die dritte über 60 Jahre. Die Auswertungen der Antworten wurden mittels des H-Tests vorgenommen.

Der H-Test führte bei Variante 1 zu fünf signifikant unterschiedlichen Faktoren hinsichtlich der Einschätzung der Bedeutung eines Faktors für das Geschäftsrisiko (siehe **Tabelle 4-14**).

Faktor		Lebensalter					
		bis 39		40 bis 59		über 60	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ
17.	Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens eingehalten**	4,00	0,82	2,97	1,05	2,33	0,87
19.	Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession**	3,14	0,38	3,74	0,80	4,15	0,80
34.	Der Aufsichtsrat ist nicht integer*	3,00	0,82	3,68	0,81	3,92	1,00
38.	Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind nicht effektiv*	3,13	0,99	3,69	0,90	4,10	0,74
59.	Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen**	4,50	0,53	4,15	0,42	4,42	0,51
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*							

Tabelle 4-14 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich der Einstufung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko bei Variante 1*

Bemerkenswert ist, dass die Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors bei einem negativ formulierten Faktor des Geschäftsrisikos mit zunehmendem Alter tendenziell zunimmt. Dagegen führt die positive Formulierung eines Faktors tendenziell bei den älteren Teilnehmern zu einer abnehmenden Einschätzung der Faktoren.

[1149] Vgl. hierzu Abschnitt 4.3.3.

Bei Fragebogenvariante 2 kamen acht signifikante Ergebnisse zum Vorschein. Hier fällt auf, dass Prüfer aus der Altersgruppe von 40 bis 59 Jahre durchweg eine leicht unterdurchschnittliche Einschätzung hinsichtlich der Relevanz der Faktoren abgaben. Bemerkenswert ist zudem, dass es sich bei den signifikant unterschiedlichen Faktoren bis auf einen Faktor um Determinanten handelt, welche eine positive Formulierung aufweisen.

Faktor		**Lebensalter**					
		bis 39		**40 bis 59**		**über 60**	
		MW	**σ**	**MW**	**σ**	**MW**	**σ**
4.	Das Unternehmen ist kaum abhängig von einzelnen Lieferanten**	3,22	0,67	2,56	0,78	3,13	1,13
9.	Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft*	3,80	1,03	3,04	1,02	3,45	0,93
7.	Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig**	2,80	0,79	2,52	0,85	3,25	0,97
14.	Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen**	3,00	0,94	2,90	0,56	3,56	0,73
34.	Der Aufsichtsrat ist integer**	3,50	0,76	2,93	0,93	3,64	0,92
38.	Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind grundsätzlich effektiv*	3,56	0,73	3,06	0,89	3,54	0,78
48.	Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken im Hinblick auf die Unternehmensziele**	3,45	0,82	2,89	0,85	3,50	0,67
57.	Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen*	4,00	0,45	3,83	0,70	3,42	0,67
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*							

Tabelle 4-15 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich der Einstufung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko bei Variante 2*

Der H-Test bei Variante 1 offenbarte im Hinblick auf Unterschiede bei der Einschätzung der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko 4 signifikante Unterschiede im Antwortverhalten der Teilnehmer. Aus den Ergebnissen können keine eindeutigen Tendenzen abgelesen werden, welche für Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters der Teilnehmer sprechen.

Faktor		**Lebensalter**					
		bis 39		**40 bis 59**		**über 60**	
		MW	**σ**	**MW**	**σ**	**MW**	**σ**
6.	Das Unternehmen hängt nicht von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab*	1,75	0,50	2,70	1,03	3,00	0,82
12.	Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden umfangreich reguliert**	4,50	0,71	3,62	0,78	3,13	0,35
30.	Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr hoch**	2,63	1,19	3,56	0,91	2,75	0,71
57.	Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen*	2,00	0,00	2,64	0,62	2,29	0,49
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*							

Tabelle 4-16 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich Einschätzung der Höhe des Einflusses eines Faktors auf Fehlerrisikos bei Variante 1*

Bei Variante 2 fällt auf, dass die Altersklasse zwischen 40 und 59 tendenziell eine deutlich niedrigere Einschätzung der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko ihrer Mandanten abgeben, als die beiden anderen.

Faktor		Lebensalter					
		bis 39		40 bis 59		über 60	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ
1.	Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können*	3,33	1,12	2,98	0,97	3,62	0,96
4.	Das Unternehmen ist kaum abhängig von einzelnen Lieferanten**	3,33	0,52	2,34	0,64	3,00	0,89
8.	Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	4,55	0,69	3,87	0,79	3,70	0,82
13.	Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen**	3,33	0,52	2,68	0,62	3,14	0,38
16.	Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen grundsätzlich verfügbar**	3,67	1,22	3,02	1,01	3,89	0,78
19.	Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Aufschwung bzw. befindet sich in einer Boomphase*	3,00	1,00	2,57	0,79	3,25	0,89
22.	Der Aufsichtsrat ist kompetent**	3,50	0,55	2,68	0,72	3,11	1,05
25.	Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität unterlegen*	2,33	0,82	2,54	0,80	3,13	0,64
29.	Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Liefertreue und einen schlechten Lieferservice*	2,88	0,64	3,46	0,85	3,60	0,52
34.	Der Aufsichtsrat ist integer*	3,17	0,75	2,62	0,91	3,13	0,99
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse*	3,64	0,81	2,98	0,83	3,10	1,20
44.	Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben wirksam nach**	3,25	0,71	2,57	0,67	3,20	0,79
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*							

Tabelle 4-17 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten aufgrund des Alters hinsichtlich Einschätzung der Höhe des Einflusses eines Faktors auf Fehlerrisiken bei Variante 2*

Trotz einiger signifikanter Unterschiede zwischen den drei Gruppen kann zusammenfassend festgehalten werden, dass das Lebensalter prinzipiell nur vereinzelt als Ursache von potentiellen Unterschieden im Antwortverhalten hinsichtlich der getroffenen Einschätzung der Teilnehmer in Bezug auf die Wichtigkeit der abgefragten Faktoren auf das Geschäftsrisiko sowie der Einflusshöhe auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss und im Lagebericht des zu prüfenden Unternehmens angesehen werden kann.

4.4.2.3 Antwortverhalten in Abhängigkeit von der Hierarchieposition im Unternehmen

Durch die Auswertung der Antworten der Teilnehmer mittels des U-Tests wurde der Frage nachgegangen, ob anhand der aktuellen Hierarchieposition der Teilnehmer ein unterschiedliches Antwortverhalten der Probanden nachweisbar ist. Die Unterscheidung der Hierarchiepo-

sition konnte aufgrund der Antworten der Teilnehmer auf die beiden Positionen Manager und Partner eingegrenzt werden. Die nachfolgende **Tabelle 4-18** gibt die Ergebnisse für die Einschätzung der Wichtigkeit der signifikant unterschiedlichen Faktoren für die Fragebogenvariante 1 wieder.

Faktor		Hierarchieposition			
		Partner		Manager	
		MW	σ	MW	σ
3.	Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist nicht angespannt**	3,34	1,19	2,47	0,94
6.	Das Unternehmen hängt nicht von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab*	3,00	0,97	2,13	0,34
8.	Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	3,49	1,28	2,58	0,90
10.	Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren geeignete Kennzahlen**	3,29	1,00	2,42	0,51
14.	Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen*	3,10	0,85	2,50	0,71
15.	Das Management ist nicht ehrlich**	4,59	0,50	4,27	0,55
21.	Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt**	3,22	1,20	2,47	0,72
29.	Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Liefertreue und einen hervorragenden Lieferservice*	3,23	0,99	2,44	0,62
33.	Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrige Prozesskosten**	3,09	1,00	2,21	0,89
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse**	3,33	0,74	3,67	0,73
39.	Die Ziele des Unternehmens sind ausreichend klar formuliert*	3,03	1,03	2,20	0,68
45.	Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist realistisch**	2,81	0,93	2,29	0,73
49.	Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen kaum Mängel auf**	3,18	1,03	2,47	0,72
51.	Das IKS hat während des gesamten Jahres bestanden und war grundsätzlich wirksam**	3,51	1,23	2,78	0,88
57.	Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen**	2,85	0,96	2,29	0,47
58.	Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist niedrig**	3,24	0,92	2,63	0,62
59.	Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen**	4,33	0,52	4,09	0,29
** signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-18 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Wichtigkeit eines Faktors für die Einschätzung des Geschäftsrisikos bei Variante 1*

Die Gegenüberstellung der Faktoren aus der Fragebogenvariante 1 zeigt, dass Partner im Gegensatz zu Managern grundsätzlich eine höhere Einschätzung der Wichtigkeit des jeweiligen Faktors für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten vornehmen. Zudem kann man ersehen, dass die Unterschiede im Antwortverhalten insbesondere bei positiv formulierten Faktoren auftreten. In diesem Zusammenhang nehmen Partner stets eine höhere Einschätzung der Wichtigkeit der jeweiligen Faktoren für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten vor als Manager. Dies lässt die Vermutung zu, dass Partner im Gegensatz zu Managern weniger sensitiv auf die positive Formulierung reagieren. Dahingegen lässt sich diese Feststellung für die negativ formu-

lierten Faktoren nicht bestätigen, was durch den Umstand erklärt werden kann, dass beiden Gruppen durch die negative Formulierung das Risiko deutlich gezeigt wird.

Faktor		Hierarchieposition			
		Partner		Manager	
		MW	σ	MW	σ
1.	Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können**	3,70	1,05	3,04	0,96
5.	Das Management ist integer*	3,69	1,20	2,56	1,00
7.	Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig**	2,78	1,02	2,29	0,62
9.	Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft***	3,51	1,12	2,74	0,86
13.	Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen*	3,23	0,76	2,72	0,54
15.	Das Management ist ehrlich*	3,55	1,18	2,52	0,82
20.	Die Mitarbeiter sind loyal und zeichnen sich durch eine hohe Arbeitsmoral aus*	3,48	0,93	2,82	0,85
26.	Das Management ist kompetent*	3,38	0,89	2,64	0,76
27.	Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt*	3,62	0,88	3,04	0,77
30.	Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr niedrig*	3,20	0,83	2,56	0,71
32.	Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind nur unwesentlich leistungsorientiert ausgerichtet**	3,03	0,72	2,58	0,65
35.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt*	3,71	0,87	2,96	0,66
40.	Mängel in der internen Kontrolle werden grundsätzlich sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt*	3,60	0,93	3,00	0,72
42.	Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig weiterhin wachsen**	3,30	0,97	2,85	0,67
52.	Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist niedrig**	3,14	0,93	2,54	0,66
53.	Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren wahrscheinlich**	3,54	0,79	3,88	0,52
54.	Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Produktqualität**	3,14	0,98	2,58	1,06
58.	Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist hoch**	4,15	0,63	3,76	0,64
59.	Das Management hat nicht den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen*	3,25	0,73	2,61	0,66
60.	Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist ausgezeichnet**	3,46	1,12	2,84	0,62
** signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-19 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Wichtigkeit eines Faktors für die Einschätzung des Geschäftsrisikos bei Variante 2*

Auch der Vergleich mittels der Einschätzung der Wichtigkeit der Faktoren des Geschäftsrisikos zwischen Partnern und Managern bei der Fragebogenvariante 2 zeigt, dass Partner im Allgemeinen die Relevanz eines signifikanten Faktors höher einstufen als Manager. Dabei sind bis auf Faktor 22 die Einschätzungen hinsichtlich der Wichtigkeit von Partnern stets höher. Auffällig ist auch, dass die 23 signifikanten Faktoren, bis auf die Determinante 58, stets positiv formulierte Faktoren darstellen. Dies deutet, wie in Variante 1, darauf hin, dass sich

Partner bei der Einschätzung der Relevanz eines Faktors für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten weniger von der gewählten Formulierung leiten lassen. Interessant ist zudem, dass es hinsichtlich der Einschätzung Wichtigkeit der Faktoren in Abhängigkeit von der Hierarchieposition 20 Statements unterschiedlich empfunden wurden. Hingegen waren es bei der Untersuchung in Abhängigkeit vom Alter der Teilnehmer 8 Statements. Bezogen auf die Unterschiede in Abhängigkeit der Berufserfahrung wurden 5 Statements unterschiedlich empfunden.[1150]

Faktor		**Hierarchieposition**			
		Partner		**Manager**	
		MW	**σ**	**MW**	**σ**
8.	Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	3,39	1,31	2,50	0,97
20.	Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus**	3,78	0,90	3,29	0,78
37.	Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse**	3,31	0,89	3,94	0,94
45.	Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist realistisch**	2,61	0,80	2,10	0,32
57.	Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen**	2,63	0,67	2,45	0,52
59.	Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen*	4,19	0,76	3,62	0,74
** signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-20 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko bei Variante 1*

Der Vergleich mittels U-Test für die Fragebogenvariante 1 zeigt signifikante Unterschiede in der Einschätzung der Stärke der Faktoren auf das Fehlerrisiko. Im Vergleich zu Managern schätzen Partner die Stärke der Faktoren auf das Fehlerrisiko deutlich höher ein.

[1150] Die Auswertung mittels Spearman-Rho ergab, dass bei Fragebogenvariante 2 kein linearer Gleichlauf zwischen der Hierachieposition und der Berufserfahrung als WP (Signifikanz ,420) und zwischen der Position im Unternehmen sowie dem Alter (Signifikanz ,396) vorliegen.

Faktor		Hierarchieposition			
		Partner		Manager	
		MW	σ	MW	σ
5.	Das Management ist integer*	3,42	1,15	2,23	0,61
9.	Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft*	3,44	1,11	2,48	1,00
10.	Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren keine geeigneten Kennzahlen*	2,85	0,71	3,46	0,59
15.	Das Management ist ehrlich*	3,13	1,18	2,38	0,88
20.	Die Mitarbeiter sind loyal und zeichnen sich durch eine hohe Arbeitsmoral aus**	3,03	0,98	2,37	0,60
21.	Die Strategien des Unternehmens werden nicht konsequent verfolgt**	3,19	0,90	3,59	0,59
26.	Das Management ist kompetent*	3,38	0,89	2,64	0,76
27.	Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt*	3,49	0,89	2,79	0,83
32.	Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind nur unwesentlich leistungsorientiert ausgerichtet**	2,93	0,75	2,48	0,60
36.	Das Unternehmen hat überwiegend kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist hoch**	3,35	0,86	3,71	0,60
52.	Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist niedrig**	3,00	0,98	2,39	0,66
59.	Das Management hat nicht den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen*	2,80	0,71	2,32	0,65
** signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-21 *Signifikante Unterschiede im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern hinsichtlich der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko bei Variante 2*

Die mittels U-Test ermittelten Unterschiede in der Einschätzung der Höhe des Einflusses der Faktoren des Geschäftsrisikos zeigen bei Fragebogenvariante 2 teilweise die gleiche Tendenz wie in Variante 1, nämlich dass Partner im Vergleich zu Managern eine höhere Einschätzung des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie Lagebericht vornehmen. Jedoch gilt es hier zu betonen, dass dies nur für die positiv formulierten Faktoren zutrifft. Bei den negativ formulierten Faktoren ist es umgekehrt, diese werden durch die Manager höher eingeschätzt.

Vergleicht man die durch den U-Test ermittelten Unterschiede in der Einschätzung der Stärke der Faktoren auf das Fehlerrisiko zwischen Partnern und Managern, so kann festgehalten werden, dass Partner grundsätzlich eine höhere Einschätzung der Einflusshöhe eines Faktors vornehmen. Auffällig ist wiederum, dass Partner bei positiv formulierten Faktoren stets eine höhere Einschätzung der Stärke vornehmen als Manager.

Die Ergebnisse aus der Gegenüberstellung der signifikant unterschiedlichen Faktoren hinsichtlich der Unterscheidung im Antwortverhalten zwischen Partnern und Managern lässt die Vermutung zu, dass Partner weniger sensitiv auf positiv dargestellte Faktoren reagieren als Manager. Für die Praxis wird kann daraus abgeleitet werden, dass der Austausch zwischen Partner und Manager eine hohe Bedeutung zukommt. Oftmals ist der Partner der Linksunter-

zeichner und der Manager der Rechtsunterzeichner eines Abschlusses. Selbstverständlich ist der regelmäßige Austausch zwischen den beiden im Rahmen der Prüfung obligatorisch, jedoch sollte ein Augenmerk darauf gerichtet werden, dass trotz hoher Arbeitsbelastung und Zeitmangel dem Austausch genügend Zeit eingeräumt wird. Die Einschätzung der Risiken erfordert eine Reaktion des Prüfers, was dazu führen kann, dass u.U. die Reaktion auf ein Risiko seitens des Managers nicht sachgerecht ist bzw. einen nicht unerheblichen Aufwand an Prüfungshandlungen verursacht. Durch die Einholung einer zweiten Meinung bzw. Diskussion mit dem Partner kann diese Situation eventuell vermieden werden.

4.4.2.4 Antwortverhalten in Abhängigkeit von der Gesellschaftsgröße

Bezüglich der Größe ihrer Gesellschaft gaben von den Teilnehmern 23,3% BIG4, 42,1% mittelgroß, 23,3% klein und 11,3% Einzelpraxis an. Somit wurden knapp ein Viertel der Fragebögen von Wirtschaftsprüfern der BIG4 und ca. drei Viertel von Non-BIG4 Prüfern beantwortet.

Die Auswertung des H-Tests zu Unterschieden bezogen auf die Gesellschaftsgröße mit Unterscheidung zwischen BIG4, mittel, klein und Einzelpraxis bei Variante 1 führte lediglich zu einem signifikant unterschiedlichen Faktor.

Faktor		Gesellschaftsgröße							
		BIG4		mittel		klein		einzel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ	MW	σ
32.	Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind sehr leistungsorientiert ausgerichtet**	4,00	0,58	3,46	0,82	4,08	0,64	3,40	0,55
** signifikant mit α < 0,1; ** signifikant mit α < 0,05*									

Tabelle 4-22 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 1*

Der Vergleich der Einschätzung der Wichtigkeit bei Variante 2 offenbarte 6 Unterschiede. Dabei zeigen die Vergleiche der Mittelwerte ein heterogenes Bild. Interessant ist dennoch, dass die Wirtschaftsprüfer aus kleinen Gesellschaften durchgehend mindestens eine durchschnittliche Einschätzung der Relevanz der Faktoren für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten abgeben. Blickt man auf die Faktoren, so zeigt sich, dass sich die unterschiedlichen Einschätzungen auf vier Faktoren sich auf die Branche bzw. das Wettbewerbsumfeld bezieht. Zudem neigen die Prüfer von kleinen Gesellschaften tendenziell dazu, den Faktoren eine höhere Wichtigkeit beizumessen, als ihre Berufskollegen in den mittelgroßen bzw. BIG4 Gesellschaften. Setzt man jedoch die Anzahl der unterschiedlichen Faktoren von sechs in Relation

zu der Gesamtanzahl von 60 Faktoren, so kann auch für Fragebogenvariante 2 das Ergebnis abgeleitet werden, dass die Gesellschaftsgröße keinen bedeutenden Einfluss auf die Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktor ausübt.

Faktor		Gesellschaftsgröße							
		BIG4		mittel		klein		einzel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ	MW	σ
1.	Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können**	3,68	1,11	3,14	1,11	3,75	0,85	4,09	0,83
9.	Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft**	3,32	1,00	2,84	0,99	3,40	1,14	3,90	0,88
12.	Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden kaum bzw. nicht reguliert**	2,83	0,83	2,37	0,50	3,00	0,55	2,80	0,79
13.	Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen**	2,88	0,60	2,96	0,75	3,25	0,77	3,70	0,95
35.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt**	3,48	0,98	3,11	0,57	3,90	1,07	3,60	0,84
42.	Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig weiterhin wachsen**	3,35	0,93	2,80	0,71	3,55	0,89	3,10	0,74
*** signifikant mit α < 0,05*									

Tabelle 4-23 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 2*

Die Auswertung möglicher Unterschiede anhand der Gesellschaftsgröße bezüglich der Einschätzung der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko führte zu drei signifikanten Ergebnissen. Es zeigt sich, dass BIG4 Prüfer bzw. Prüfer aus mittelgroßen Gesellschaften tendenziell eine niedrigere Einschätzung der Höhe des Einflusses der signifikant unterschiedlichen Faktoren vornehmen.

Faktor		Gesellschaftsgröße							
		BIG4		mittel		klein		einzel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ	MW	σ
13.	Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten überlegen*	3,08	1,16	3,52	0,97	3,83	0,72	3,00	0,00
33.	Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrige Prozesskosten*	1,88	0,64	2,33	0,91	3,00	0,63	2,75	0,96
35.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt*	3,15	1,07	3,97	1,06	3,77	0,73	3,40	0,55
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01*									

Tabelle 4-24 *Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 1*

Bei Variante 2 konnten mittels H-Test fünf signifikante Faktoren ermittelt werden, die in **Tabelle 4-25** aufgeführt sind. Daraus kann man ablesen, dass Prüfer aus mittelgroßen bzw. Prüfer aus kleinen Gesellschaften tendenziell eine niedrigere Einschätzung der Höhe des Einflusses der Faktoren vornehmen als Prüfer aus BIG4 Gesellschaften und Einzelpraxen.

Faktor		Gesellschaftsgröße							
		BIG4		mittel		klein		einzel	
		MW	σ	MW	σ	MW	σ	MW	σ
1.	Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können**	3,21	0,98	2,85	0,95	3,32	1,11	4,00	0,77
6.	Das Unternehmen hängt von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab**	3,87	0,83	3,23	0,76	3,21	0,71	4,00	0,82
7.	Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig*	3,87	0,83	3,23	0,76	3,21	0,71	4,00	0,82
8.	Das Management hat die Möglichkeit Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	2,29	0,73	2,05	0,50	2,50	0,97	3,30	1,16
24.	Die Ziele des Unternehmens sind unrealistisch und überzogen**	4,47	0,74	3,76	0,79	4,09	0,75	3,64	0,92
26.	Das Management ist kompetent**	3,82	1,07	3,20	0,76	3,78	0,81	3,63	1,19
** signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,01*									

Tabelle 4-25 *Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen den Gesellschaftsgrößen bei Variante 2*

Zusätzlich wurde mit Hilfe des U-Tests eine Analyse der Antworten zwischen BIG4 versus Non-BIG4 Wirtschaftsprüfern vorgenommen. Die Gegenüberstellung nach BIG4 und Non-BIG4 Gesellschaften zeigt interessante Ergebnisse. Bezogen auf das dichotome Merkmal

BIG4 oder Non-BIG4 konnte bei Variante 1 bei der Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors lediglich ein Einflussfaktor als signifikant unterschiedlich identifiziert werden. Die **Tabelle 4-26** zeigt den einzigen Unterschied zwischen BIG4 und Non-BIG4 Prüfern.

Faktor		Gesellschaftsgröße			
		BIG4		Non-BIG4	
		MW	σ	MW	σ
20.	Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus*	4,13	0,74	3,55	0,97
** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-26 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 1*

Die Untersuchung zwischen BIG4 und Non-BIG4 zeigte bei Fragebogenvariante 2 ebenfalls nur bei einem Faktor einen signifikanten Unterschied. Dieses Ergebnis ist der **Tabelle 4-26** zu entnehmen.

Faktor		Gesellschaftsgröße			
		BIG4		Non-BIG4	
		MW	σ	MW	σ
39.	Die Ziele des Unternehmens sind nicht ausreichend klar formuliert*	3,40	0,68	3,73	0,63
** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-27 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 2*

Die Analyse, ob abhängig von der Zugehörigkeit zu einer BIG4 oder Non-BIG4 Gesellschaft, Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf Fehlerrisiko vorliegen, offenbarte bei Fragebogenvariante 1 bezüglich des Einflusses auf das Fehlerrisiko nur einen signifikanten Unterschied.

Faktor		Gesellschaftsgröße			
		BIG4		Non-BIG4	
		MW	σ	MW	σ
35.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt*	3,15	1,07	3,87	0,95
** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-28 *Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 1*

Dahingegen zeigten sich bei Fragebogenvariante 2 hinsichtlich der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko vier signifikante Unterschiede.

Faktor		Gesellschaftsgröße			
		BIG4		Non-BIG4	
		MW	σ	MW	σ
6.	Das Unternehmen hängt von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab*	3,87	0,83	3,36	0,80
8.	Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen*	4,47	0,74	3,85	0,81
16.	Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen grundsätzlich verfügbar*	3,74	1,05	3,14	1,00
56.	Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren niedrig*	3,12	0,70	3,62	0,86
** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-29 *Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit von der Unterscheidung zwischen BIG4 und Non-BIG4 bei Variante 2*

Dies bestärkt die bereits getroffene Feststellung, dass die Gesellschaftsgröße keinen bedeutenden Einfluss auf die Einschätzung der Wichtigkeit der Faktoren des Geschäftsrisikos sowie die Einschätzung der Stärke des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht ausübt.

Zusammenfassend festgehalten werden, dass bezüglich der Zugehörigkeit zu einer BIG4 oder Non-BIG4 Gesellschaft nur sehr geringe Unterschiede in der Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko sowie des Einflusses der Höhe eines Faktors auf das Fehlerrisiko in beiden Fragebogenvarianten festgestellt werden konnten. Diese Schlussfolgerung zog auch Claessens (1992) im Rahmen seiner Studie zu Faktoren des inhärenten Risikos in Bezug auf denkbare Unterschiede aufgrund der Unternehmensgröße.[1151] Zu diesem Ergebnis gelangten auch Wu/Roebuck/Fargher (2002), die in ihrer Studie ebenfalls BIG4 und Non-BIG4 Prüfer bzgl. deren Einschätzung zum Geschäftsrisiko ihrer Mandanten befragt haben.[1152] Zu einer vergleichbaren Einschätzung, dass Wirtschaftsprüfer sich nicht aufgrund von Denkmustern in Gruppen nach der Größe ihrer Gesellschaft einteilen lassen, gelangten auch Backhaus et al. (2003) im Rahmen ihrer empirischen Studie.[1153] Daraus kann abgeleitet werden, dass auch die Non-BIG4 bereits eine Anpassung ihrer Prüfungsansätze hin zu einem prüferischen Vorgehen mit Fokussierung auf das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens vorgenommen haben, was durch die Verlautbarung der IDW PS 230 und IDW PS 261 nicht weiter verwunderlich ist. Des Weiteren kann diese Erkenntnis auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Indiz dafür gesehen werden, dass bei einem Arbeitgeberwechsel eines Wirtschaftsprüfers, z.B. von einer BIG-4 Gesellschaft zu einer Non-BIG4, nur geringe Unter-

[1151] Vgl. Claessens (1992), S. 19.
[1152] Vgl. Wu/Roebuck/Fargher (2002), S. 298 f.
[1153] Vgl. Backhaus et al. (2003), S. 627.

schiede in der Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko sowie dem Einfluss der Höhe eines Faktors auf das Fehlerrisiko durch den neuen Kollegen im Gegensatz zu bereits in der Gesellschaft tätigen Wirtschaftsprüfer, zu erwarten sind.

4.4.2.5 Unterschiede in der Beurteilung bei Mann und Frau

In unserer Gesellschaft verhalten sich Frauen und Männer oftmals unterschiedlich und nehmen mitunter verschiedene Rollen ein.[1154] Das Geschlecht aus psychologischer Sicht, das sog. Gender, bezieht sich auf psychologische Eigenschaften der Geschlechter sowie auf erlernte, geschlechterspezifische Verhaltensweisen.[1155] Frauen und Männer unterscheiden sich in Bezug auf ihre kognitiven Fähigkeiten.[1156] Empirische Studien konnten Unterschiede zwischen den Geschlechtern hinsichtlich der Herangehensweise an Problemstellungen[1157] sowie bei der Beurteilung von jahresabschlussrelevanten Inhalten und Fragestellungen feststellen.[1158] Im Rahmen der vorliegenden Studie wurden die Teilnehmer auch nach ihrem Geschlecht gefragt, um eine Auswertung der erhobenen Daten nach dem Geschlecht durchführen zu können. Bei Fragebogenvariante 1 waren 89,19% der Teilnehmer(innen) Männer und 10,81% Frauen. Bei Variante 2 waren 88,10% männlich und 11,90% weiblich.[1159]

Die Gegenüberstellung des Antwortverhaltens von Frauen im Gegensatz zu männlichen Studienteilnehmern offenbarte einige Unterschiede. Die Analyse der Daten mit Hilfe des U-Tests zeigte bei Fragebogenvariante 1 bei elf Determinanten des Geschäftsrisikos signifikante Unterschiede. Dies sind gut ein Sechstel der im Fragebogen 1 abgefragten Faktoren. Die ermittelten unterschiedlichen Einschätzungen der Wichtigkeit der Faktoren des Geschäftsrisikos bei Variante 1 zeigen, dass Männer im Gegensatz zu ihren weiblichen Kollegen grundsätzlich eine höhere Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors vornehmen. Auffällig ist zudem, dass die männlichen Teilnehmer bezüglich der Faktoren, die dem Themengebiet des internen Kontrollsystems zu zuordnen sind, eine höhere Wichtigkeit beimessen. Zudem handelt es sich bei den Faktoren, deren Wichtigkeit von Männern und Frauen unterschiedlich eingeschätzt werden, i.d.R. um Statements mit einer negativen Formulierung.

[1154] Vgl. Zimbardo (1995), S. 84.

[1155] Vgl. Zimbardo (1995), S. 85.

[1156] Vgl. Arcand/Nantel (2005), S. 6.

[1157] Vgl. O´Donnel/Johnson (2001), S. 91 ff.

[1158] Vgl. Sanusi/Iskandar (2011), S. 29 ff., Ittonen/Peni/Vähömaa (2009), S. 1ff, Sanusi/Iskandar (2009), S. 34 und Chung/Monroe (2001), S. 111 ff.

[1159] Vgl. auch Abschnitt 4.3.3.

Faktor		Geschlecht			
		Mann		Frau	
		MW	σ	MW	σ
1.	Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können**	4,31	0,75	3,63	0,52
16.	Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar**	4,15	0,88	3,13	1,13
17.	Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens nicht eingehalten**	3,11	1,07	2,00	0,00
21.	Die Strategien des Unternehmens werden nicht konsequent verfolgt**	3,12	1,11	2,14	0,38
27.	Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt**	3,80	0,96	3,13	0,64
32.	Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind nur unwesentlich leistungsorientiert ausgerichtet**	3,76	0,76	3,13	0,64
33.	Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hohe Prozesskosten**	2,95	1,02	2,00	0,63
39.	Die Ziele des Unternehmens sind nicht ausreichend klar formuliert**	2,91	0,97	2,00	0,58
49.	Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen deutliche Mängel auf*	3,04	0,99	2,00	0,00
51.	Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam*	3,38	1,15	2,00	0,00
53.	Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren wahrscheinlich**	2,77	0,86	2,14	0,38
* signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05					

Tabelle 4-30 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 1*

Dahingegen offenbart der U-Test bei Variante 2 lediglich zwei signifikante Unterschiede in der Bewertung der Wichtigkeit der Faktoren. Bemerkenswert ist dabei, dass Frauen tendenziell eine höhere Beurteilung der Wichtigkeit vornehmen als Männer.

Faktor		Geschlecht			
		Mann		Frau	
		MW	σ	MW	σ
8.	Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen**	4,07	0,69	4,60	0,52
24.	Die Ziele des Unternehmens sind unrealistisch und überzogen**	3,72	0,87	4,33	0,71
*** signifikant mit α < 0,05*					

Tabelle 4-31 *Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Einflussfaktoren auf das Geschäftsrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 2*

Die Betrachtung der mittels U-Test ermittelten signifikanten Unterschiede in der Bewertung der Stärke des Einflusses zwischen Männern und Frauen zeigt, dass Männer grundsätzlich einen stärkeren Einfluss der Faktoren auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht sehen als Frauen. Dies zeigt sich insbesondere bei Faktoren mit einer negativen Formulierung. Daneben geben Männer bei negativ dargestellten Faktoren eine weit überdurchschnittliche Einschätzung der Wichtigkeit ab, wohingegen Frauen eher eine durchschnittliche Bewertung, auf der vorgegebenen Fünfer-Skala von eins bis fünf, vornehmen.

Faktor		Geschlecht			
		Mann		Frau	
		MW	σ	MW	σ
8.	Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen*	3,27	1,25	2,00	0,53
16.	Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar**	4,07	1,07	3,00	1,07
26.	Das Management ist inkompetent**	4,16	1,02	3,25	0,71
28.	Das Unternehmen ist in einem geringen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen**	2,15	0,72	3,00	0,71
35.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt**	3,80	1,01	3,00	0,63
39.	Die Ziele des Unternehmens sind ausreichend klar formuliert**	2,58	0,76	1,86	0,38
60.	Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist unzureichend*	4,07	0,88	3,25	0,46
* signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05					

Tabelle 4-32 *Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 1*

Die Analyse der signifikanten Faktoren von Variante 2 offenbarte, dass Männer stets eine höhere Einschätzung der Stärke eines Faktors auf das Fehlerrisiko vornehmen. Interessant dabei ist, dass Männer bei den positiv formulierten Faktoren bis auf eine Ausnahme[1160]zu einer leicht unterdurchschnittlichen Einschätzung tendieren, während Frauen eine deutlich unterdurchschnittliche Bewertung der Faktoren vornehmen.

Faktor		Geschlecht			
		Mann		Frau	
		MW	σ	MW	σ
7.	Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig**	2,54	0,92	1,71	0,49
18.	Die Unternehmensorganisation ist grundsätzlich an den Geschäftsprozessen ausgerichtet**	2,91	0,90	2,17	0,41
25.	Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität unterlegen*	2,80	0,81	1,71	0,49
30.	Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr niedrig**	2,68	0,74	1,86	0,90
35.	Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt**	2,98	0,91	2,30	0,82
36.	Das Unternehmen hat überwiegend kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist hoch*	3,59	0,74	2,90	0,74
50.	Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum**	2,93	0,49	2,43	0,79
59.	Das Management hat nicht den Ruf ungewöhnliche Risiken einzugehen**	2,68	0,69	2,00	0,63
* signifikant mit α < 0,01; ** signifikant mit α < 0,05					

Tabelle 4-33 *Unterschiede in der Beurteilung der Stärke der Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko in Abhängigkeit vom Geschlecht der Teilnehmer bei Variante 2*

[1160] Faktor 36 hat eine negative Formulierung.

Eine zusammenfassende Betrachtung der Erkenntnisse aus diesem Abschnitt führt zu dem Ergebnis, dass Männer eher eine höhere Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktors für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten und der Stärke des Einflusses auf das Fehlerrisiko vornehmen als ihre weiblichen Kollegen. Wobei diese Feststellung aufgrund der vergleichsweise geringen Anzahl an Unterschieden bei der Einschätzung der Faktoren als eine Tendenz interpretiert werden sollte.

4.4.3 Klassifikation der Faktoren

Für die Beantwortung der Fragestellung, ob es sich bei einem Faktor um einen Faktor des Geschäftsrisikos handelt oder nicht, kann der Binomialtest eingesetzt werden.[1161] Der Binomialtest ist ein statistischer Test, welcher verwendet wird, um Hypothesen über Merkmale zu prüfen, die exakt zwei Ausprägungen annehmen können. Der Binomialtest überprüft, ob ein signifikanter Unterschied zwischen den beiden Merkmalsausprägungen vorliegt.[1162] Bei zufälligen Stichproben aus einer Grundgesamtheit von dichotomen Merkmalen kann die Binomialverteilung als Stichprobenverteilung der Anteilszahlen beobachtet werden.[1163] Die Binomialverteilung kann mit steigendem Stichprobenumfang n durch die Normalverteilung approximiert werden.[1164] Der z-Score wird berechnet anhand der Formel[1165]

$$z = \frac{(x \pm 0{,}5) - n * P}{\sqrt{n * P * Q}},$$

wobei x die Anzahl der Ja-Antworten, n die Gesamtanzahl der Antworten, P die zugrundeliegende Zufallswahrscheinlichkeit,[1166] sowie Q die Differenz aus 1 - P, darstellen. Der anhand dieser Formel ermittelte Z-Score kann als normalverteilt mit dem Mittelwert 0 und der Standardabweichung 1 angesehen werden. Sofern der Wert von P nahe bei 0,5 liegt, dann ist bei einem statistischen Test für eine Gesamtanzahl $n > 25$ die Normal-Approximation der Bino-

---

[1161] Vgl. die Studien von Quick et al. (1997), S. 235, Helliar et al. (1996), S. 57 f. und Monroe/Ng/Woodliff (1993), S. 40 f. Es wird in dieser Untersuchung ebenfalls wie in der Studie von Quick et al. (1997) der beschriebene zweiseitige Binomialtest angewendet.

[1162] Vgl. Bühl/Zöfel (1997), S. 303. Beim zweiseitigen Binomialtest wird eine Hypothese der Form H_0: $\rho = \rho_0$ gegen die zusammengesetzte zweiseitige Alternative H_1: $\rho \neq \rho_0$ geprüft (vgl. Henze (2017), S. 270). Dabei ist ρ_0 bekannt und ρ ist unbekannt (vgl. Fischer/Lehner/Puchert (2015), S. 291).

[1163] Vgl. Quick (1996), S. 326.

[1164] Vgl. Fahrmeir/Künstler/Pigeot/Tutz (2001), S. 394 und Quick (1996), S. 326.

[1165] Vgl. Siegel/Sidney (1985), S. 40 (zit. aus Quick (1996), S. 326).

[1166] Unter der Annahme, dass der zufällige Anteil der Ja-Antworten 50% ausmachen würde.

mialverteilung möglich.[1167] Für die nachfolgenden Auswertungen mittels des Binomialtests ist diese Voraussetzung durchgängig erfüllt. Durch die Formel zur Ermittlung des z-Scores vorgenommene Kontinuitätskorrektur führt zu einer deutlichen Verbesserung der Approximation. Die Kontinuitätskorrektur erfolgt durch die Verminderung der Differenz zwischen x und n * P um 0,5, wobei falls x > n * P ist, wird 0,5 abgezogen und für den Fall, dass x < n * P, wird 0,5 hinzugezählt. Der Grund für die Korrektur liegt in dem Umstand, dass die Normalverteilung für eine kontinuierliche Variable gilt, hingegen die Binomialverteilung eine diskrete Variable darstellt. Bei einem zweiseitigen Binomialtest gelten die nachfolgenden Signifikanzniveaus (α):[1168]

- $\alpha = 0{,}05$ bei einem z-Wert von 1,96,
- $\alpha = 0{,}01$ bei einem z-Wert von 2,58,
- $\alpha = 0{,}001$ bei einem z-Wert von 3,30.

D.h. bspw., dass die Wahrscheinlichkeit, dass im Falle der z.B. gültigen Nullhypothese „das Statement stellt keinen Faktor des Geschäftsrisikos dar“ in der Stichprobe z-Scores i.H.v. 1,96 oder höher auftreten, bei 5% liegt.[1169]

Seitens der Teilnehmer wurden alle in der Studie aufgeführten Determinanten als Faktoren des Geschäftsrisikos klassifiziert. Die **Tabelle 4-34** zeigt die Ergebnisse des Binomialtests für die Fragebogenvariante 1.

Faktor	**Faktor des Geschäftsrisikos**		**Bedeutung**[1170]		
	z-Score	**Ja**	**MW**	**σ**	**Rang**
Das Management ist nicht ehrlich	7,85***	96,00%	4,45	0,554	1
Das Management ist inkompetent	7,72***	95,89%	4,36	0,737	2
Das Management ist nicht integer	7,72***	95,89%	4,33	0,746	3
Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	8,31***	98,67%	4,25	0,755	4
Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen	7,91***	96,05%	4,23	0,541	5
Das Unternehmen ist sehr abhängig von einzelnen Lieferanten	7,56***	94,59%	4,18	0,635	6
Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt	7,79***	95,95%	4,14	0,805	7
Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist unzureichend	7,83***	97,18%	4,08	0,872	8

[1167] Vgl. Quick (1996), S. 326.

[1168] Vgl. Siegel/Sidney (1985), S. 40 (zit. aus Quick (1996), S. 327).

[1169] Vgl. Quick (1996), S. 328.

[1170] MW = Mittelwert; σ = Standardabweichung. Es wurden Faktoren mit einem Signifikanzniveau von mindestens 5% oder niedriger gerankt.

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung[1170]		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar	7,56***	94,59%	4,06	0,963	9
Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ schlecht	7,00***	90,79%	4,00	0,712	10
Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität überlegen	6,95***	91,67%	4,00	0,609	11
Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig stagnieren bzw. schrumpfen	7,56***	94,59%	3,97	0,627	12
Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision nicht geprüft	6,74***	91,30%	3,93	0,729	13
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Produktqualität	7,42***	94,44%	3,85	0,730	14
Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken nicht im Hinblick auf die Unternehmensziele	6,74***	91,30%	3,84	0,678	15
Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr hoch	7,46***	95,65%	3,81	0,799	16
Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession	7,29***	94,29%	3,79	0,821	17
Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern geringer	6,57***	90,00%	3,78	0,683	18
Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist hoch	5,86***	86,57%	3,78	0,775	19
Mängel in der internen Kontrolle werden nicht sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	6,35***	89,55%	3,76	0,831	20
Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind nicht effektiv	6,52***	90,91%	3,72	0,953	21
Die Unternehmensorganisation ist nicht an den Geschäftsprozessen ausgerichtet	6,05***	88,89%	3,72	0,796	22
Die Regeln der Funktionstrennung werden nicht kontinuierlich verfolgt	6,57***	90,00%	3,71	0,972	23
Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden umfangreich reguliert	5,29***	84,13%	3,71	0,723	24
Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind sehr leistungsorientiert ausgerichtet	6,48***	88,89%	3,71	0,774	25
Das Management hält wichtige Informationen nicht zurück und kommuniziert diese an die Mitarbeiter	5,85***	84,93%	3,69	0,775	26
Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus	7,46***	95,65%	3,67	0,973	27
Der Aufsichtsrat ist nicht integer	6,73***	93,55%	3,65	0,875	28
Bisher hat das Unternehmen seine Budgetziele nur unregelmäßig erreicht	6,20***	89,23%	3,64	0,847	29
Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben nicht wirksam nach	6,43***	89,71%	3,63	0,827	30
Der Aufsichtsrat ist inkompetent	6,03***	87,88%	3,59	0,885	31
Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse	6,40***	91,80%	3,42	0,768	32
Das IKS hat während des gesamten Jahres bestanden und war grundsätzlich wirksam	4,66***	78,57%	3,30	1,174	33
Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu	3,82***	74,24%	3,19	1,224	34

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung[1170]		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
setzen					
Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist nicht angespannt	3,91***	74,63%	3,15	1,201	35
Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten überlegen	4,79***	77,92%	3,15	0,815	36
Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren geeignete Kennzahlen	1,01	57,14%	3,12	0,971	
Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist niedrig	3,13***	69,57%	3,09	0,896	37
Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum	4,15***	76,12%	3,08	0,900	38
Die Ziele des Unternehmens sind grundsätzlich realistisch und nicht überzogen	1,74	61,54%	3,04	0,692	
Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren niedrig	3,18***	70,15%	3,04	0,778	39
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Liefertreue und einen hervorragenden Lieferservice	4,22***	76,92%	3,03	0,948	40
Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt	2,60**	67,80%	3,02	1,094	41
Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens eingehalten	2,41**	66,13%	3,00	1,089	42
Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen	3,94***	75,81%	2,97	0,890	43
Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen kaum Mängel auf	2,48**	66,15%	2,94	0,989	44
Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gestiegen	3,47***	72,31%	2,93	0,970	45
Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hoch	2,52**	66,67%	2,93	0,940	46
Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrige Prozesskosten	0,64	54,84%	2,88	1,064	
Die Anteilseigner üben grundsätzlich keinen Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	2,81**	69,64%	2,82	1,037	47
Die Ziele des Unternehmens sind ausreichend klar formuliert	0,54	54,55%	2,78	0,966	
Das Unternehmen hat kaum kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist niedrig	3,13***	70,31%	2,77	0,756	48
Das Unternehmen ist kaum einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind niedrigen Schwankungen unterworfen	2,17*	63,77%	2,76	0,790	49
Das Unternehmen hängt nicht von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	0,51	54,10%	2,73	0,908	
Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren eher unwahrscheinlich	2,56**	67,21%	2,73	0,884	50
Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist realistisch	1,28	59,02%	2,72	0,927	
Das Unternehmen analysiert intern die Unternehmensziele	1,63	60,94%	2,69	0,787	

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung[1170]		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen	2,27*	65,08%	2,69	0,843	51
Die in der Branche des Unternehmens eingesetzte Technologie ist kaum Veränderungen unterworfen[1171]	-0,54	45,45%	2,54	0,690	
Das Unternehmen ist in einem geringen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	0,26	52,54%	2,52	0,899	
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01; *** signifikant mit α < 0,001*					

Tabelle 4-34 *Bedeutung der Faktoren des Geschäftsrisikos Fragebogenvariante 1*

Die Analyse der Faktoren für Fragebogenvariante 1 zeigt, dass die Teilnehmer denjenigen Faktoren, die mit einer negativen Formulierung versehen sind, eine höhere Bedeutung beimessen. Auffällig ist zudem, dass die Faktoren mit den höchsten Mittelwerten stets Determinanten sind, die das Management betreffen. Interessant ist zudem, dass der Bedeutung der Kompetenz des Aufsichtsrats (Rang 31) durch die Teilnehmer deutlich niedriger eingeschätzt wird. Eine hohe Bedeutung wird zudem den Faktoren zu den Produkten eines Unternehmens beigemessen. Generell kann festgehalten werden, dass es nur 6 Faktoren mit einem Signifikanzniveau von 1% bzw. lediglich 2 Statements mit einem Signifikanzniveau von 5% gibt. Insgesamt wurden 51 Statements als Faktoren des Geschäftsrisikos empfunden.

Die folgende **Tabelle 4-35** zeigt die mittels des Binomialtests errechneten Ergebnisse für die Fragebogenvariante 2.

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens nicht eingehalten	7,27***	91,25%	4,25	0,707	1
Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist angespannt	8,09***	94,19%	4,18	0,803	2
Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen	8,00***	95,06%	4,10	0,764	3
Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist hoch	7,59***	91,76%	4,06	0,667	4
Das Unternehmen hängt von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	7,46***	91,57%	4,05	0,696	5
Die Anteilseigner üben Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	8,72***	98,78%	4,00	0,614	6
Das Unternehmen hat überwiegend kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist hoch	7,96***	94,05%	3,90	0,561	7
Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam	7,36***	92,31%	3,90	0,800	8
Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation	7,78***	93,83%	3,89	0,801	9

[1171] Nachdem der Anteil der Ja-Antworten bei diesem Faktor unter 50% liegt, wurde 0,5 addiert.

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
des Unternehmens weisen deutliche Mängel auf					
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Liefertreue und einen schlechten Lieferservice	7,68***	92,77%	3,89	0,729	10
Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gesunken	7,04***	90,00%	3,89	0,599	11
Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist nicht realistisch	6,38***	87,01%	3,85	0,692	12
Die Ziele des Unternehmens sind unrealistisch und überzogen	6,96***	89,02%	3,84	0,817	13
Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen	7,94***	95,00%	3,82	0,687	14
Die in der Branche des Unternehmens eingesetzte Technologie ist ständigen Veränderungen unterworfen	7,31***	90,48%	3,81	0,848	15
Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hohe Prozesskosten	6,75***	88,61%	3,81	0,670	16
Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen	7,19***	93,06%	3,80	0,773	17
Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrig	7,20***	91,14%	3,77	0,659	18
Die Strategien des Unternehmens werden nicht konsequent verfolgt	6,93***	90,67%	3,76	0,733	19
Das Unternehmen ist einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind starken Schwankungen unterworfen	7,84***	93,90%	3,73	0,742	20
Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren hoch	7,27***	91,25%	3,71	0,701	21
Das Unternehmen ist in einem hohen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	7,20***	91,14%	3,70	0,701	22
Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren wahrscheinlich	6,45***	87,18%	3,68	0,697	23
Das Management ist kompetent	7,96***	94,05%	3,65	0,973	24
Die Ziele des Unternehmens sind nicht ausreichend klar formuliert	5,54***	82,67%	3,63	0,659	25
Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	7,75***	92,86%	3,54	1,055	26
Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen grundsätzlich verfügbar	6,75***	88,61%	3,53	0,931	27
Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt	7,46***	91,57%	3,50	0,914	28
Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt	7,65***	93,67%	3,47	0,896	29
Mängel in der internen Kontrolle werden grundsätzlich sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	7,84***	93,90%	3,41	0,848	30
Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren keine geeigneten Kennzahlen	4,97***	80,88%	3,40	0,795	31

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Das Management ist integer	8,03***	94,12%	3,38	1,203	32
Das Unternehmen analysiert intern nicht die Unternehmensziele	5,24***	80,52%	3,38	0,830	33
Die Mitarbeiter sind loyal und zeichnen sich durch eine hohe Arbeitsmoral aus	6,38***	87,01%	3,35	0,970	34
Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist ausgezeichnet	6,74***	87,80%	3,33	0,971	35
Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft	6,81***	87,95%	3,28	1,053	36
Bisher hat das Unternehmen seine Budgetziele regelmäßig erreicht	5,10***	79,49%	3,26	0,721	37
Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind grundsätzlich effektiv	6,61***	88,31%	3,26	0,880	38
Das Management ist ehrlich	6,91***	89,74%	3,24	1,142	39
Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse	5,77***	83,33%	3,21	0,686	40
Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig weiterhin wachsen	6,67***	87,65%	3,20	0,864	41
Der Aufsichtsrat ist integer	6,54***	88,16%	3,18	0,869	42
Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Aufschwung bzw. befindet sich in einer Boomphase	5,77***	83,33%	3,18	0,969	43
Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken im Hinblick auf die Unternehmensziele	4,24***	75,00%	3,16	0,846	44
Die Unternehmensorganisation ist grundsätzlich an den Geschäftsprozessen ausgerichtet	6,68***	88,46%	3,16	0,910	45
Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität unterlegen	3,42***	70,13%	3,15	0,938	46
Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben wirksam nach	4,73***	77,22%	3,12	0,920	47
Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern höher	6,68***	88,46%	3,12	0,926	48
Der Aufsichtsrat ist kompetent	6,08***	85,53%	3,09	0,836	49
Das Management hat nicht den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen	7,13***	91,03%	3,08	0,897	50
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Produktqualität	5,55***	82,05%	3,03	0,750	51
Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist niedrig	5,00***	79,73%	3,00	0,655	52
Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr niedrig	6,75***	88,61%	2,99	1,026	53
Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind nur unwesentlich leistungsorientiert ausgerichtet	6,00***	83,33%	2,97	0,849	54
Das Unternehmen ist kaum abhängig von einzelnen Lieferanten	4,53***	77,03%	2,96	0,830	55
Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig	4,92***	79,45%	2,85	0,768	56
Das Management hält wichtige Informationen zurück und kommuniziert diese nicht an die Mitarbeiter	3,42***	70,13%	2,81	0,877	57
Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden kaum bzw. nicht reguliert	5,70***	83,12%	2,78	0,969	58

Faktor	Faktor des Geschäftsrisikos		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen	1,51	60,32%	2,75	0,977	
Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum	2,18*	63,16%	2,70	0,685	59
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01; *** signifikant mit α < 0,001*					

Tabelle 4-35 *Bedeutung der Faktoren des Geschäftsrisikos Fragebogenvariante 2*

Die Analyse der Faktoren für Fragebogenvariante 2 zeigt wie bei Variante 1 auch, dass die Wirtschaftsprüfer denjenigen Faktoren, die mit einer negativen Formulierung versehen sind, eine höhere Bedeutung zuschreiben. Es kann festgehalten werden, dass kein Faktor des Geschäftsrisikos mit einem Signifikanzniveau von 1% vorliegt, dahingegen wurden 58 Faktoren mit einem Signifikanzniveau von 0,1% als Faktoren des Geschäftsrisikos empfunden. Lediglich das Statement „Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen“ zeigte sich als nicht signifikant. Der zweite Chancenfaktor „Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum“ hat mit einem Z-Score von 2,18 knapp den Wert von 1,96 überschritten. Damit wurden bei Variante 2 59 Statements als Faktoren des Geschäftsrisikos empfunden.

Die Frage, ob der jeweilige Faktor einen Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht ausübt, wurde ebenfalls mit Hilfe des Binomialtests beantwortet. Dabei konnte festgestellt werden, dass ebenfalls fast alle Faktoren als Einflussfaktoren angesehen wurden, die einen Einfluss auf den Jahresabschluss (JA) und den Lagebericht (LB) ausüben. Die **Tabelle 4-36** und **Tabelle 4-37** zeigen im Folgenden die Ergebnisse für Fragebogenvariante 1 und Variante 2.

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Das Management ist nicht ehrlich	7,96***	97,26%	4,31	0,748	1
Das Management ist nicht integer	7,53***	95,71%	4,17	0,845	2
Das Management ist inkompetent	7,22***	94,20%	4,04	1,028	3
Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen	7,15***	94,12%	3,99	0,831	4
Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist unzureichend	7,42***	94,44%	3,97	0,884	5
Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar	6,84***	92,54%	3,97	1,114	6
Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungs-	8,07***	98,59%	3,81	0,886	7

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
system eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können					
Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision nicht geprüft	7,06***	95,24%	3,79	0,913	8
Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind sehr leistungsorientiert ausgerichtet	5,88***	87,50%	3,77	0,745	9
Die Regeln der Funktionstrennung werden nicht kontinuierlich verfolgt	7,46***	95,65%	3,76	0,895	10
Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt	6,67***	91,18%	3,72	1,027	11
Der Aufsichtsrat ist nicht integer	4,87***	81,97%	3,70	0,955	12
Mängel in der internen Kontrolle werden nicht sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	6,40***	94,44%	3,69	0,967	13
Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist hoch	7,03***	96,61%	3,69	0,883	14
Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind nicht effektiv	6,82***	96,43%	3,66	0,993	15
Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken nicht im Hinblick auf die Unternehmensziele	6,13***	89,06%	3,63	0,945	16
Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden umfangreich reguliert	5,58***	88,89%	3,56	0,794	17
Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus	4,52***	80,00%	3,56	0,886	18
Bisher hat das Unternehmen seine Budgetziele nur unregelmäßig erreicht	6,04***	92,45%	3,54	0,858	19
Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse	4,78***	81,67%	3,52	0,948	20
Das Management hält wichtige Informationen nicht zurück und kommuniziert diese an die Mitarbeiter	5,91***	89,66%	3,48	0,804	21
Die Unternehmensorganisation ist nicht an den Geschäftsprozessen ausgerichtet	5,22***	86,79%	3,47	0,740	22
Das Unternehmen ist sehr abhängig von einzelnen Lieferanten	6,99***	95,16%	3,44	1,056	23
Das IKS hat während des gesamten Jahres bestanden und war grundsätzlich wirksam	4,58***	81,82%	3,43	1,188	24
Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig stagnieren bzw. schrumpfen	7,10***	96,67%	3,41	1,000	25
Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession	6,48***	91,94%	3,41	0,992	26
Der Aufsichtsrat ist inkompetent	4,86***	82,76%	3,40	0,954	27
Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben nicht wirksam nach	4,86***	82,76%	3,38	0,933	28
Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr hoch	6,07***	90,00%	3,37	0,993	29
Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ schlecht	6,55***	92,06%	3,37	0,930	30
Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität überlegen	6,40***	91,80%	3,32	0,970	31
Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern geringer	5,47***	86,44%	3,27	0,954	32

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Produktqualität	7,03***	96,61%	3,20	0,948	33
Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren geeignete Kennzahlen	2,88**	74,36%	3,18	0,865	34
Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens eingehalten	4,37***	85,37%	3,06	1,029	35
Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen	3,88***	80,00%	3,04	1,245	36
Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist nicht angespannt	4,67***	85,11%	3,02	1,196	37
Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen kaum Mängel auf	3,84***	82,05%	2,96	1,115	38
Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hoch	2,01*	66,67%	2,93	0,985	39
Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen	5,60***	90,20%	2,89	0,755	40
Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren niedrig	4,57***	84,78%	2,88	0,726	41
Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten überlegen	4,14***	78,57%	2,88	0,689	42
Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt	1,28	61,54%	2,79	1,048	
Die Anteilseigner üben grundsätzlich keinen Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	3,64***	80,00%	2,78	0,919	43
Die Ziele des Unternehmens sind grundsätzlich realistisch und nicht überzogen	3,52***	79,49%	2,77	0,782	44
Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum	5,52***	90,00%	2,74	0,894	45
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Liefertreue und einen hervorragenden Lieferservice	2,44**	69,77%	2,71	0,824	46
Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gestiegen	4,57***	83,67%	2,69	0,871	47
Das Unternehmen hängt nicht von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	2,50**	72,22%	2,64	0,986	48
Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen	2,81**	86,21%	2,62	0,705	49
Das Unternehmen ist kaum einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind niedrigen Schwankungen unterworfen	3,66***	79,07%	2,61	0,862	50
Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist niedrig	2,63**	72,97%	2,52	1,042	51
Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist realistisch	3,94***	85,29%	2,47	0,726	52
Die Ziele des Unternehmens sind ausreichend klar formuliert	1,89	67,65%	2,46	0,756	
Die in der Branche des Unternehmens eingesetzte Technologie ist kaum Veränderungen unterworfen	1,92	70,37%	2,42	0,722	
Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrige Prozesskosten	1,89	67,65%	2,41	0,865	

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Das Unternehmen hat kaum kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist niedrig	2,09*	66,67%	2,40	0,885	53
Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren eher unwahrscheinlich	2,31*	69,05%	2,40	0,798	54
Das Unternehmen analysiert intern die Unternehmensziele	2,03*	68,57%	2,35	0,770	55
Das Unternehmen ist in einem geringen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	0,35	54,55%	2,27	0,761	
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01; *** signifikant mit α < 0,001*					

Tabelle 4-36 *Einfluss der Faktoren des Geschäftsrisikos auf den Jahresabschluss und den Lagebericht Fragebogenvariante 1*

Bei Fragebogenvariante 1 konnten mittels Binomialtest 55 Faktoren als Einflussfaktoren auf den im Jahresabschluss sowie Lagebericht identifiziert werden. Auffällig ist, dass die Statements bzgl. der Inkompetenz und Nichtintegrität des Managements sowie dessen Ruf, ungewöhnliche Geschäfte einzugehen, die unzureichende Qualifikation sowie der Zuverlässigkeit der eingesetzten IT Systeme als diejenigen empfunden werden, deren Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht am höchsten ist. Als nicht signifikant zeigten sich das geringe Ausmaß von Inflationsraten im Ausland, die konsequente Verfolgung der Unternehmensstrategien, die klare Formulierung der Unternehmensziele, die kaum vorhandene Abhängigkeit der Technologie des Unternehmens von Veränderungen sowie niedrige Prozesskosten im Vergleich zum Wettbewerb.

In der nachfolgenden Tabelle sind die Ergebnisse des Binomialtests für die Variante 2 aufgelistet.

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen	7,98***	96,10%	3,97	0,816	1
Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens nicht eingehalten	8,07***	98,59%	3,97	0,939	2
Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist angespannt	8,61***	98,75%	3,91	0,911	3
Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam	7,72***	95,89%	3,88	0,853	4
Die Anteilseigner üben Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	8,27***	97,44%	3,80	0,708	5
Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt	7,46***	95,65%	3,76	0,895	6
Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen deutliche Mängel auf	6,57***	90,00%	3,71	0,969	7
Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist nicht	6,02***	86,96%	3,70	0,723	8

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
realistisch					
Die Ziele des Unternehmens sind unrealistisch und überzogen	6,65***	90,14%	3,62	0,893	9
Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gesunken	7,72***	95,89%	3,57	0,718	10
Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrig	5,46***	83,10%	3,54	0,812	11
Das Unternehmen hat überwiegend kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist hoch	7,62***	94,67%	3,51	0,772	12
Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren hoch	5,86***	86,57%	3,50	0,847	13
Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hohe Prozesskosten	5,86***	85,71%	3,49	0,753	14
Das Unternehmen ist in einem hohen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	7,02***	91,78%	3,49	0,848	15
Das Unternehmen hängt von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	6,65***	90,14%	3,46	0,821	16
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Liefertreue und einen schlechten Lieferservice	5,86***	85,71%	3,46	0,829	17
Das Unternehmen ist einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind starken Schwankungen unterworfen	8,37***	98,68%	3,44	0,908	18
Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist hoch	6,95***	91,67%	3,42	1,013	19
Die in der Branche des Unternehmens eingesetzte Technologie ist ständigen Veränderungen unterworfen	5,46***	83,10%	3,42	0,972	20
Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen	6,30***	90,48%	3,38	0,995	21
Die Strategien des Unternehmens werden nicht konsequent verfolgt	4,79***	80,95%	3,36	0,829	22
Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen grundsätzlich verfügbar	6,33***	88,57%	3,31	1,040	23
Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist ausgezeichnet	7,46***	95,65%	3,29	1,112	24
Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren wahrscheinlich	5,38***	82,86%	3,23	0,868	25
Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	7,69***	94,74%	3,22	1,028	26
Das Management ist kompetent	6,55***	89,04%	3,19	0,959	27
Die Ziele des Unternehmens sind nicht ausreichend klar formuliert	3,71***	75,44%	3,19	0,811	28
Mängel in der internen Kontrolle werden grundsätzlich sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	7,49***	94,52%	3,18	0,970	29
Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind grundsätzlich effektiv	6,91***	92,65%	3,17	1,007	30

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse	6,43***	89,71%	3,16	0,918	31
Das Unternehmen analysiert intern nicht die Unternehmensziele	4,35***	78,69%	3,16	0,854	32
Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren keine geeigneten Kennzahlen	5,39***	87,27%	3,11	0,726	33
Das Management ist integer	6,24***	86,67%	3,10	1,115	34
Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft	7,36***	94,37%	3,10	1,140	35
Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen	5,81***	88,33%	3,00	0,617	36
Das Management ist ehrlich	5,46***	83,82%	2,96	1,121	37
Die Mitarbeiter sind loyal und zeichnen sich durch eine hohe Arbeitsmoral aus	4,15***	76,12%	2,93	0,954	38
Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig weiterhin wachsen	5,21***	82,35%	2,92	0,756	39
Bisher hat das Unternehmen seine Budgetziele regelmäßig erreicht	5,38***	85,25%	2,92	0,766	40
Das Management hält wichtige Informationen zurück und kommuniziert diese nicht an die Mitarbeiter	1,92	72,73%	2,91	0,933	
Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum	6,45***	90,77%	2,91	0,570	41
Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist niedrig	6,77***	92,42%	2,90	0,933	42
Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt	7,19***	93,06%	2,89	0,903	43
Der Aufsichtsrat ist kompetent	4,45***	76,71%	2,89	0,825	44
Der Aufsichtsrat ist integer	4,63***	79,69%	2,88	0,984	45
Die Unternehmensorganisation ist grundsätzlich an den Geschäftsprozessen ausgerichtet	4,95***	86,00%	2,87	0,904	46
Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben wirksam nach	5,71***	86,15%	2,82	0,772	47
Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken im Hinblick auf die Unternehmensziele	5,54***	84,06%	2,81	1,011	48
Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind nur unwesentlich leistungsorientiert ausgerichtet	4,79***	80,95%	2,80	0,738	49
Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern höher	4,64***	79,10%	2,79	0,792	50
Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität unterlegen	3,97***	77,19%	2,74	0,880	51
Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Aufschwung bzw. befindet sich in einer Boomphase	6,12***	92,59%	2,70	0,863	52
Das Unternehmen ist kaum abhängig von einzelnen Lieferanten	3,47***	75,00%	2,62	0,805	53
Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen	5,38**	86,21%	2,62	0,705	54
Das Management hat nicht den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen	5,38***	86,21%	2,62	0,705	55
Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist	4,31***	80,00%	2,59	0,795	56

Faktor	Einflussfaktor auf JA und LB		Bedeutung		
	z-Score	Ja	MW	σ	Rang
sehr niedrig					
Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden kaum bzw. nicht reguliert	4,19***	81,25%	2,53	0,620	57
Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig	4,79***	80,95%	2,44	0,898	58
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Produktqualität	4,75***	78,87%	2,41	0,944	59
** signifikant mit α < 0,05; ** signifikant mit α < 0,01; *** signifikant mit α < 0,001*					

Tabelle 4-37 *Einfluss der Faktoren des Geschäftsrisikos auf den Jahresabschluss und den Lagebericht Fragebogenvariante 2*

Bei Fragebogenvariante 2 wurden 59 Faktoren als Einflussfaktoren auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht angesehen. Die Möglichkeit des Managements, Kontrollen zu umgehen, die Nichteinhaltung von Vereinbarungen zu Kreditverträgen, eine angespannte Liquiditätslage, unterjährige Ineffizienzen im IKS sowie Druck seitens von Anteilseignern zur Erreichung von Zielen wurden als diejenigen Faktoren angesehen, die den meisten Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht aufweisen. Auffällig ist, dass nur der Faktor „Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen“ mit einem Signifikanzniveau von 1% als Faktor mit Einfluss auf den im Jahresabschluss sowie Lagebericht empfunden wurde. Das Statement „Das Management hält wichtige Informationen zurück und kommuniziert diese nicht an die Mitarbeiter“ wurde hingegen nicht als Faktor angesehen, welcher einen Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht hat.

Damit kann als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass auf Basis der Ergebnisse des Binomialtests die Schlussfolgerung gezogen werden kann, dass die mittels Literaturanalyse sowie Befragung von Praktikern ausgewählten Faktoren bis auf wenige Ausnahmen nach der Einschätzung der Studienteilnehmer als Determinanten des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens eingeschätzt werden. Dies gilt auch für die Klassifizierung der Faktoren als Determinanten, die sich auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht auswirken.

Nachdem der Binomialtest bei Variante 1 einundfünfzig und bei Variante 2 neunundfünfzig Faktoren des Geschäftsrisikos offenbarte, wurde mittels des statistischen Verfahrens der explorativen Faktorenanalyse[1172] als Ergänzung zum Binomialtest eine Reduktion der Variablen

[1172] Zum Verfahren der explorativen Faktorenanalyse vgl. Backhaus et al. (2008), S. 323 ff. Um Verwechslungen zwischen den in dieser Arbeit untersuchten Faktoren des Geschäftsrisikos und dem statistischen Ver-

für beide Fragebogenvarianten durchgeführt. Ursprünglich wurde das Vorhandensein von metrisch skalierten Daten für den Einsatz der explorativen Faktorenanalyse vorausgesetzt.[1173] Diese Einschränkung auf metrische Daten kann aber durch viele Verfahrensvarianten und die Anwendung in einer Vielzahl von Studien als überholt angesehen werden. Zudem bieten Statistikprogramme, wie bspw. SPSS, explizit die Einbeziehung kardinaler, ordinaler und nominal binärer Daten.[1174] Die empirischen Arbeiten von Wu/Roebuck/Fargher (2002), Shailer et al. (1998), Helliar et al. (1996), Monroe/Ng/Woodliff (1993) verwenden ebenfalls nominale Daten für deren explorative Faktorenanalyse. Die Zielsetzung der explorativen Faktorenanalyse liegt in der Aufdeckung der zugrundeliegenden Faktorstruktur von einer Gruppe von Variablen, jedoch ohne im Voraus Hypothesen über die Faktorenzuordnung zu formulieren.[1175] Die untersuchte Menge der Variablen soll nach Möglichkeit wenigen statistischen Faktoren zugeordnet werden, die ihre zugeordneten Indikatoren, d.h. für die vorliegende Untersuchung die Faktoren des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens, möglichst zutreffend repräsentieren.[1176] Die Indikatoren können einem Faktor im Rahmen der explorativen Faktorenanalyse als eindeutig zugeordnet angesehen werden, sofern sie ausreichend auf diesen statistischen Faktor laden.[1177] Bei der Extraktion der Faktoren der vorliegenden Untersuchung wurde die Hauptkomponentenmethode verwendet.[1178] Bei dieser Methode werden lineare Kombinationen der Variablen gebildet. Die Hauptkomponenten, d.h. Faktoren, werden im Rahmen der Auswertung nach ihrem Anteil ausgewiesen, welche diese an der Gesamtstreuung aller Variablen im statistischen Sinne erklären. Dabei wird die Variable mit dem größten Anteil zuerst ausgewiesen. Formal können so viele Hauptkomponenten, d.h. Faktoren berechnet werden, wie in dem zu untersuchenden Faktorenmodell Variablen enthalten sind. [1179] Bezüglich der Rotation wurde zwischen der Varimax- und der Oblimin-Rotation eine Abwägung vorgenommen. Dabei wurde anstelle einer Varimax-Rotation, die von der restriktiven Annahme ausgeht, dass die Faktoren voneinander unabhängig sind, die Oblimin-Rotation aus-

---

fahren der explorativen Faktorenanalyse zu vermeiden, wird im Folgenden bei dem statistischen Verfahren stets der Begriff „explorativ“ vorangestellt.

[1173] Vgl. Überla (1977), S. 301 ff.

[1174] Vgl. Weber (1974), S. 17, Opitz (1980), S. 125, Fahrmeir/Hamerle/Tutz (1996), S. 721 ff.

[1175] Homburg/Giering (1996), S. 8.

[1176] Vgl. Backhaus et al. (2008), S. 324.

[1177] Vgl. Backhaus et al. (2008), S. 338.

[1178] Die Hauptkomponente ist zudem im Statistikprogramm SPSS voreingestellt (vgl. Brosius (1998), S. 647).

[1179] Vgl. Brosius (1998), S. 647.

gewählt, d.h. eine schiefwinklige Rotation,[1180] bei der die Annahme von unabhängigen Faktoren aufgegeben wird.[1181] Für diese Entscheidung, eine schiefwinklige Rotation zu wählen und damit die Nicht-Korrelationseigenschaft der Faktoren aufzugeben, spricht, dass komplexe Hintergrundvariablen in der Realwelt grundsätzlich ebenfalls miteinander korrelieren werden, da davon ausgegangen werden kann, dass die zur Verfügung stehenden theoretischen und praktischen Begriffe zur Beschreibung komplexer Phänomene überwiegend nicht so trennscharf sind, so dass keine Bereiche mit Überlappungen vorliegen.[1182] Damit wurde durch die Wahl einer schiefwinkligen Rotationsmethode die Annahme berücksichtigt, dass diese „natürlichere“ oder wenigstens leichter interpretierbare Resultate hervorbringt.[1183] Zur Überprüfung der Güte der Ergebnisse für die Daten von beiden Fragebogenvarianten wurde das Maß der Stichprobeneignung nach Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) deskriptiv ermittelt. Das KMO-Kriterium wird als das beste zur Verfügung stehende Verfahren zur Prüfung der Korrelationsmatrix angesehen, infolgedessen sollte seine Ermittlung vor der Durchführung einer explorativen Faktorenanalyse auf alle Fälle vorgenommen werden.[1184] Das KMO-Kriterium gibt Aufschluss darüber, in welchem Umfang die Ausgangsvariablen zusammengehören. Es dient daher als Indikator, ob die Durchführung einer explorativen Faktorenanalyse überhaupt sinnvoll ist oder nicht.[1185] Das KMO-Kriterium hat den Wertebereich zwischen 0 und 1.[1186] Das KMO-Kriterium in der vorliegenden Untersuchung beträgt 0,829 bei der Fragebogenvariante 1 und 0,882 bei der Fragebogenvariante 2. Kaiser (1974) empfiehlt einen Wert von > 0,8.[1187] Folglich kann die vorgenommene Variablenauswahl für die Durchführung einer explorativen Faktorenanalyse als geeignet angesehen werden.[1188] Der Bartlett-Test auf Sphärizität konnte nicht durchgeführt werden, da dieser Test voraussetzt, dass die Variablen in der Erhebungsgesamtheit einer Normalverteilung folgen sowie die entsprechende Prüfgröße annähernd χ^2-verteilt ist,[1189] was jedoch in den Daten der vorliegenden Studie nicht erfüllt ist.[1190] Die Be-

---

[1180] Vgl. Fromm (2008), S. 329 und Gerbing/Anderson (1988), S. 189.
[1181] Vgl. Hair et al. (2006), S. 127, Gierl (1995), S. 340 und Parasuraman/Zeithaml/Berry (1988), S. 20.
[1182] Vgl. Brosius/Brosius (1995), S. 837, Hair et al. (2006), S. 127 und Brosius (1998), S. 660.
[1183] Vgl. Lukesch/Kleiter (1974), S. 288 sowie Parasuraman/Zeithaml/Berry (1988), S. 20.
[1184] Vgl. Backhaus et al. (2008), S. 337 und Brosius (1998), S. 646.
[1185] Vgl. Backhaus et al. (2008), S. 336.
[1186] Vgl. Fromm (2008), S. 325.
[1187] Vgl. Kaiser (1974), S. 31ff., Backhaus et al. (2008), S. 336 und Stewart (1981), S. 57 f.
[1188] Vgl. Backhaus et al. (2008), S. 336.
[1189] Vgl. Backhaus et al. (2008), S. 335.
[1190] Vgl. Abschnitt 4.3.4.

stimmung der optimalen Faktorenanzahl führte bei der Fragebogenvariante 1 zu fünf Faktoren,[1191] d. h. es wurden alle Faktoren extrahiert, deren zugehöriger Eigenwert > 1 ist. Dabei erklärt der erste Faktor 30,46%, der zweite 9,96% und der dritte 8,40% der Varianz. Die kumulierte Gesamtvarianz beträgt 61,52%. Bei Fragebogenvariante 2 wurde eine optimale Faktorenanzahl von vier ermittelt. Der erste Faktor erklärt 34,97%, der zweite 14,61% und der dritte 6,94% der Gesamtvarianz. Insgesamt beträgt die kumulierte erklärte Gesamtvarianz 61,04%. Damit ist für beide Fragebögen das im Schrifttum geforderte Anspruchsniveau von mehr als 50% bzw. 60% der zu erklärenden Gesamtvarianz erfüllt worden.[1192]

Für die Interpretation der extrahierten Faktoren wurde die Mustermatrix[1193] herangezogen, in der die Korrelationskoeffizienten zwischen Faktoren und Variablen, d. h. die Faktorladungen, dargestellt werden. Dabei werden die Variablen mit einer Faktorladung größer als die im Schrifttum empfohlene allgemeingültige Gütegrenze von größer als |0,5| gezeigt.[1194] Faktorladungen können sowohl ein positives als auch ein negatives Vorzeichen haben.[1195] Die nachfolgende **Tabelle 4-38** stellt für die beiden Varianten die Faktorgruppierungen mit einer entsprechenden Kennzeichnung dar.

[1191] Vgl. Bamberg/Baur (2002), S. 237.

[1192] Vgl. z.B. Homburg/Gierig (1996), S. 13, Homburg/Baumgartner (1995), S. 170 sowie Rinkenburger (2011), S. 469.

[1193] Vgl. Kähler (2006), S. 227 und Brosius/Brosius (1996), S. 837.

[1194] Vgl. Hair et al. (2006), S. 127 f., Backhaus et al. (2008), S. 356, Rinkenburger (2011), S. 471 und Homburg/Kebbel (2001), S. 491. Homburg/Gierig (1996) und Walo (1995) verlangen hingegen nur einen Wert von 0,4. Die empirischen Studien von Wu/Roebuck/Fargher (2002), Helliar et al. (1996), Monroe/Ng/Woodliff (1993) verwenden ebenfalls nur Faktorladungen von mindestens 0,5. Haskins (1987) verwendet dagegen sogar nur Faktorladungen größer gleich 0,3.

[1195] Vgl. Cleff (2015), S. 225. Inhaltlich von Bedeutung ist dieser Umstand, wenn ein Hauptfaktor sowohl positiv als auch negativ geladene Statements (Faktoren des Geschäftsrisikos) aufweist. Sofern ein Statement negativ auf einen Hauptfaktor lädt, dessen Statements sonst eine positive Ladung haben, hängt er mit dem dahinterliegenden Konstrukt umgekehrt zusammen (vgl. Ziepprecht (2016), S. 154). Für beide Faktorgruppierungen ist dies allerdings nicht der Fall, d.h. entweder sind alle Faktorladungen positiv oder negativ.

Bezeichnung	Faktorladung[1196]
Hauptfaktor 1: Faktor Mensch	
Das Management ist nicht integer	0,820
Das Management ist nicht ehrlich	0,799
Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus	0,736
Das Management ist inkompetent	0,656
Der Aufsichtsrat ist nicht integer	0,611
Hauptfaktor 2: Unternehmensumwelt und Branche	
Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr hoch	-0,836
Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig stagnieren bzw. schrumpfen	-0,777
Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität überlegen	-0,713
Das Unternehmen ist sehr abhängig von einzelnen Lieferanten	-0,662
Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession	-0,613
Hauptfaktor 3: Internes Kontrollsystem	
Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	0,746
Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision nicht geprüft	0,695
Hauptfaktor 4: Operatives Geschäft	
Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken nicht im Hinblick auf die Unternehmensziele	0,743
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Produktqualität	0,539
Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt	0,524
Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse	0,519
Faktor 5: Weitsicht des Managements	
Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist unzureichend	0,787
Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar	0,728
Das Management hat den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen	0,685

Tabelle 4-38 *Faktorgruppierungen des Geschäftsrisikos für Variante 1*

[1196] Mittels der Faktorladung wird die Maßgröße zwischen dem Hauptfaktor einerseits sowie den Faktoren des Geschäftsrisikos andererseits ausgegeben. Umso näher sich der Wert 1 nähert, desto stärker ist der Zusammenhang (vgl. Hüttner/Schwarting (1999) (zit. aus Backhaus et al. (2003), S. 629)).

Bezeichnung	Faktorladung
Hauptfaktor 1: Hohe Risiken im operativen Geschäft	
Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen	0,841
Das Unternehmen hat überwiegend kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist hoch	0,836
Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen deutliche Mängel auf	0,832
Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist hoch	0,778
Das Unternehmen ist einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind starken Schwankungen unterworfen	0,772
Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist angespannt	0,771
Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Liefertreue und einen schlechten Lieferservice	0,746
Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrig	0,746
Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren hoch	0,742
Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam	0,737
Das Unternehmen ist in einem hohen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	0,657
Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens nicht eingehalten	0,653
Das Unternehmen hängt von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	0,646
Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen	0,571
Hauptfaktor 2: Qualität und Weitsicht des Managements	
Das Management ist kompetent	0,841
Das Management ist integer	0,732
Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt	0,675
Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen	0,616
Das Management hat nicht den Ruf, ungewöhnliche Risiken einzugehen	0,599
Hauptfaktor 3: Interne Kontrollen im Unternehmen	
Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt	-0,874
Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	-0,784
Mängel in der internen Kontrolle werden grundsätzlich sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	-0,661
Hauptfaktor 4: Anteilseigner	
Die Anteilseigner üben Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	0,838

Tabelle 4-39 *Faktorgruppierungen des Geschäftsrisikos für Variante 2*

Die Gegenüberstellung der Faktorgruppierungen von Fragebogenvariante 1 mit Variante 2 zeigt interessante Ergebnisse. Für beide Fragebogenvarianten zeigt sich, dass die Faktoren, die dem internen Kontrollsystem eines zu prüfenden Unternehmens und damit dem Kontrollrisiko zugeordnet werden können, aus Sicht der Prüfer einen wesentlichen Einfluss auf das Geschäftsrisiko ausüben. Mangelhafte bzw. nicht effektive interne Kontrollen können aus Sicht des Prüfers und des Mandanten zu einer Nichtaufdeckung von unbeabsichtigten Fehlern führen, die einzeln oder in Summe mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu dem Risiko füh-

ren, dass die rechnungslegungsbezogenen Daten und damit der Abschluss und der Lagebericht wesentliche falsche Angaben enthalten. Dies gilt auch für die Aufdeckung oder Vermeidung von Untreuehandlungen, welche bei einem nicht funktionierenden unternehmensinternen Kontrollsystem zu einem hinreichend wahrscheinlichen Risiko führen und sich unerkannt im Abschluss des Mandanten niederschlagen können.

Deutlich zeigt sich auch, dass Prüfer die Einrichtung bzw. die Vornahme von geeigneten Maßnahmen, vor allem durch der Einrichtung eines internen Überwachungssystems, um die den Fortbestand des Unternehmens gefährdende Entwicklungen bereits in deren Entstehung, d.h. frühzeitig, erkennen zu können, sowie das Vorhandensein von wirksamen internen Kontrollen eine wichtige Bedeutung beimessen. Ferner zeigt die Faktorgruppierung, dass für den Prüfer das Management gleich mehrere bedeutende Faktoren des Geschäftsrisikos darstellt. Insbesondere die Integrität und Kompetenz des Managements stellt Determinanten des Geschäftsrisikos dar.

4.5 Kritische Würdigung der Ergebnisse

Trotz der Vielzahl an Auswertungen und damit verbundenen sehr interessanten Ergebnissen sowie den daraus gewonnenen Erkenntnissen ist auch die vorliegende Studie mit Einschränkungen behaftet bzw. nicht frei von potentiellen Kritikpunkten. Eine Einschränkung bzgl. der Verallgemeinerung der Ergebnisse stellt die Tatsache dar, dass aufgrund der gewählten Stichprobengröße nur 7,3% des gesamten Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer zur Teilnahme an der Studie aufgefordert werden konnten, wovon 16% schlussendlich auswertbare Fragebögen zurückgesendet haben. Aus statistischer Sicht konnte mit dem vorhandenen Datenmaterial auf eine ausreichend große Anzahl an Beobachtungen zurückgegriffen werden. Jedoch ist die Stichprobe zu gering, um aus den Ergebnissen eine Allgemeingültigkeit abzuleiten. Auch übt der begrenzte Beobachtungsumfang von 163 auswertungsfähigen Fragebögen, aufgeteilt auf 76 Fragebögen für die Variante 1 sowie 87 für die Variante 2, keinen Einfluss auf die Beweiskraft der festgestellten signifikanten Resultate aus. Die Qualität der Ergebnisse, d.h. Signifikanzniveau, ist einerseits vorgegeben sowie andererseits nicht abhängig vom Erhebungsumfang. Dies gilt aber nicht für die identifizierten nicht signifikanten Abweichungen. Deren Aussagekraft ist als geringer zu interpretieren, woraus gefolgert werden kann, dass sich bei einem höheren Erhebungsumfang diese Abweichungen als signifikant erweisen könnten. Demzufolge beinhaltet die auf der vergleichsweise geringen Anzahl von Beobachtungen ba-

sierende, lediglich verminderte Aussagekraft der nicht signifikanten Ergebnisse eine nicht zu unterschätzende Aussagegrenze.[1197]

Eine weitere Einschränkung der Studie stellt der Umstand dar, dass nicht alle potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos in die Studie aufgenommen werden konnten, womit eine Vielzahl von weiteren potentiellen Faktoren nicht untersucht werden konnte.

Auch sollte bei der Interpretation der Ergebnisse dem Umstand Rechnung getragen werden, dass die Teilnehmer einen strukturierten Fragebogen bearbeitet haben. In der Praxis verfügen die Prüfer über deutlich mehr Hintergrundinformationen über das zu prüfende Unternehmen,[1198] was sich auf die Einschätzung der potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos sowie deren Auswirkungen auf das Fehlerrisiko auswirken kann. Auch lässt das gewählte Forschungsdesign keine Berücksichtigung von Interdependenzen zwischen den Faktoren zu. So kann bspw. die Feststellung von Schwächen in der IT für sich alleine betrachtet einen bedeutsamen Mangel darstellen, jedoch auf mögliche Fehlerrisiken im Jahresabschluss und im Lagebericht nur einen sehr unwahrscheinlichen Einfluss ausüben. Dies gilt auch für Schwächen von einzelnen Kontrollen, die isoliert betrachtet als unbrauchbar angesehen werden können, jedoch unter Berücksichtigung von anderen Kontrollen, die das gleiche Kontrollziel verfolgen oder aufgrund von überwachenden Kontrollen kompensiert bzw. mitigiert werden. Trotz der Bemühung, die Formulierung der Faktoren leicht verständlich zu gestalten und Interpretationsspielräume zu vermeiden, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Teilnehmer die abgefragten Faktoren subjektiv und nicht einheitlich aufgefasst haben. Dies kann auch einen Einfluss auf das Antwortverhalten haben, was aber im Nachhinein durch die Anonymisierung der Studie durch z.B. Rückmeldungen der Teilnehmer zu dem verwendeten Fragebogen im Rahmen der Auswertung sowie der Interpretation der Ergebnisse nicht berücksichtigt werden kann. Des Weiteren kann trotz der leichten Verständlichkeit der gewählten Fünferskala für die Einschätzung der Wichtigkeit eines Faktor für das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmen sowie für die Bewertung der Einflusshöhe eines Faktors auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss und im Lagebericht nicht mit vollkommener Sicherheit davon ausgegangen werden, dass auch alle Teilnehmer die Fünferskala einheitlich interpretiert haben.

Die Fragebögen wurden von den Teilnehmern extern bearbeitet, so dass keine Beaufsichtigung durch den Fragebogenersteller sichergestellt werden konnte. Daher besteht die Möglich-

---

[1197] Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1025.

[1198] Vgl. Colbert (1988), S. 118 sowie Kennedy (1993), S. 243.

keit, dass ein Fragebogen durch einen Dritten im Auftrag des angeschriebenen Wirtschaftsprüfers bearbeitet wurde. Dies würde zu einer Verzerrung der Daten führen.

Schließlich kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Fragebögen durch die Prüfer unter Zeitmangel bzw. -druck bearbeitet wurden und dies u.U. dazu geführt hat, dass die Bearbeitung mit geringer Sorgfalt durchgeführt wurde. Dadurch wäre die Repräsentativität der Ergebnisse in Frage gestellt.

Trotz der angefügten Kritikpunkte stellt die vorliegende Studie einen wertvollen Beitrag für das Verständnis des Geschäftsrisikos eines zu prüfenden Unternehmens dar. Des Weiteren bildet die vorliegende Arbeit einen nicht unerheblichen Grundstock für weitere empirische Arbeiten. So können die identifizierten Faktoren in Fallstudien zur Identifizierung von potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos berücksichtigt werden.

Auch bietet es sich an, die beiden Varianten des Fragebogens an einen anderen Adressatenkreis zu adressieren, wie z.B. Aufsichtsräte oder Berufseinsteiger mit einem oder mehr Jahren Berufserfahrung im wirtschaftlichen Prüfungswesen. Die Antworten der Aufsichtsräte sowie der Berufseinsteiger könnten mit den Ergebnissen der Studie in dieser Arbeit verglichen werden und auf Unterschiede untersucht werden. Auch wäre denkbar, die Studie in einem anderen Land zu wiederholen und die Ergebnisse daraus den vorliegenden Ergebnissen dieser Dissertation gegenüberzustellen.

5 Zusammenfassung und Ausblick

Die Einschätzung bzw. Beurteilung potentieller Faktoren des Geschäftsrisikos und die Einschätzung ihrer Auswirkungen auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss und Lagebericht war bisher in der wissenschaftlichen Diskussion in Deutschland weitgehend unbeachtet. Diese Lücke wurde mittels der vorliegenden Arbeit sowohl theoretisch als auch anhand einer empirischen Studie geschlossen. Dies wurde im Wesentlichen in zwei Teilschritten realisiert. Im ersten Teilschritt wurden im Rahmen einer Literaturanalyse potentielle Faktoren für das Geschäftsrisiko erarbeitet, um aus dem erarbeiteten Wissen einen Fragebogen für eine empirische Studie zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos zu entwickeln. Die empirische Studie zu den potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos und deren Auswirkung auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie im Lagebericht stellte den zweiten Teilschritt dar. Die Adressaten der Studie waren examinierte Wirtschaftsprüfer im Sinne der deutschen Wirtschaftsprüferordnung. Die Probanden wurden in der Studie einerseits gebeten, eine Einschätzung vorzunehmen, ob die im Fragebogen abgebildeten Faktoren ihrer Meinung nach einen Einflussfaktor für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten sowie einen Einflussfaktor für das Fehlerrisiko im Jahresabschluss und im Lagebericht darstellen oder nicht bzw. ob sie unentschieden darüber sind. Andererseits wurden sie nach ihrer Einschätzung der Wichtigkeit der jeweiligen Faktoren für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten sowie der Höhe des Einflusses der Faktoren auf das Fehlerrisiko im Jahresabschluss sowie Lagebericht befragt.

Die zentrale Erkenntnis der empirischen Studie liegt in der Feststellung, dass die teilnehmenden Wirtschaftsprüfer die Integrität, Ehrlichkeit sowie Kompetenz des Managements eines Unternehmens als zentrale Faktoren für das Geschäftsrisiko des zu prüfenden Unternehmens ansehen. Dies gilt auch für die Einschätzung der Höhe des Einflusses dieser Faktoren auf den Jahresabschluss und den Lagebericht. Bezogen auf die Unterschiede in der Beurteilung aufgrund von demographischen Daten, offenbarte diese Studie, dass die meisten Unterschiede in der Beurteilung der Wichtigkeit der Faktoren für das Geschäftsrisiko von der von der Berufserfahrung, dem Alter und der Hierarchieposition der Teilnehmer (Partner und Manager) abhängen. Hingegen übte die Zugehörigkeit der Teilnehmer zu einer BIG4- bzw. Non-BIG4 Gesellschaft keinen nennenswerten Einfluss auf die Einschätzung der Wichtigkeit der Statements für das Geschäftsrisiko sowie dessen Einfluss auf den Jahresabschluss und den Lagebericht aus. Des Weiteren konnten bei Fragebogenvariante 1 einundfünfzig und bei Fragebogenvariante 2 neunundfünfzig Statements ermittelt werden, die seitens der Teilnehmer als Faktoren für das Geschäftsrisiko ihrer Mandanten empfunden wurden.

Neben den zahlreichen und wertvollen Informationen zu potentiellen Faktoren des Geschäftsrisikos bietet dieses Dissertationsprojekt eine Vielzahl von Anregungen für weitere Forschungsprojekte. So bietet sich bspw. an, diese vorgenommene Studie in einem anderen Land zu wiederholen und die Ergebnisse daraus den vorliegenden Ergebnissen dieser Dissertation gegenüberzustellen.

Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Normen

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745) geändert worden ist.

Aktiengesetz (AktG) vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2446) geändert worden ist.

Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG) vom 5. September 2007.

Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK) in der Fassung vom 7. Februar 2017 mit Beschlüssen aus der Plenarsitzung vom 7. Februar 2017).

Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. 20 (DRS 20) Konzernlagebericht verabschiedet vom Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V.

Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) geändert durch Gesetz vom zuletzt geändert durch Gesetz vom 31.07.2009 (BGBl. I S. 2509) m.W.v. 05.08.2009 Stand: 01.09.2009 aufgrund Gesetzes vom 30.07.2009 (BGBl. I S. 2479).

Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD). Schreiben des Bundesfinanzministeriums am 14. November 2014 (Aktenzeichen V A 4 - S 0316/13/10003 | DOK 2014/0353090).

Handelsgesetzbuch (HGB) in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 11 Absatz 28 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745) geändert worden ist.

Insolvenzordnung (InsO) vom 5. Oktober 1994 (BGBl. I S. 2866), die zuletzt durch Artikel 24 Absatz 3 des Gesetzes vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1693) geändert worden ist.

Patentgesetz (PatG) vom 16. Dezember 1980 (BGBl. 1981 I S. 1), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 8. Oktober 2017 (BGBl. I S. 3546) geändert worden ist.

Publizitätsgesetz (PublG) vom 15. August 1969 (BGBl. I S. 1189), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 11. April 2017 (BGBl. I S. 802) geändert worden ist.

Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV) vom 20. Juli 2004 (BGBl. I S. 1707), die zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 3. September 2007 geändert worden ist.

Literaturverzeichnis

Abdolmohammadi, M./Wright, A. (1987): An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. The Accounting Review, Vol. 62, No. 1, pp. 1-13.

Abu-Musa, A. (2004): Auditing E-Business: New Challenges for External Auditors. The Journal of American Academy of Business, Vol. 4, No. 1, pp. 28-41.

Adler, H./Düring, W./Schmaltz, K. (2000): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Aichele, C. (1997): Kennzahlenbasierte Geschäftsprozessanalyse, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Albrecht, D. (2008): Management von Stakeholderbeziehungen mit dem EFQM-Modell, Working Paper, Centre for Sustainability Management (CSM) e.V, Universität Lüneburg.

Alderman, W./Tabor, R. (1989): The Case For Risk-Driven Audits. Journal of Accountancy, Vol. 167, No. 3, pp. 55-61.

Allen, R./Hermanson, D./Kozloski, T./Ramsay, R. (2006): Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature. Accounting Horizons, Vol. 20, No. 2, pp. 157-177.

Alvarez, M. (2004): Segmentberichterstattung und Segmentanalyse, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Amberg, U./Ritsch, S./Hoffmann, A. (2007): IT-Aspekte in der Internen Kontrolle. Die Unternehmung, 61. Jg., Nr. 6, S. 521-530.

Andersen, B./Maletta, M. (1994): Auditor Attendance to Negative and Positive Information: The Effect of Experience-Related Differences. Behavioral Research in Accounting, Vol. 6, pp. 1-20.

Arcand, M./Nantel, J. (2005): Gender Differences in Processing Information: Implications for Online Search Patterns and Task Performance. http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/ download;jsessionid=C7FD97FC8CB6108C13A0CE12F611A843?doi=10.1.1.87.1603&rep=rep1 &type=pdf (Abruf am 30.10.2012).

Armstrong, J./Overton, T. (1977): Estimating Nonresponse Bias in Mail Surveys. Journal of Marketing Research, Vol. XIV, No. 3, pp. 396-402.

Arndt, H. (2008): Supply Chain Management: Optimierung logistischer Prozesse, 4. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Arricale, J./Bell T./Solomon, I./Wessels, S. (1998): Strategic-Systems Auditing: Systems Viability and Knowledge Aquisition. In Richter, M. (Hrsg.): Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung II, Erich Schmidt Verlag, Berlin, S. 11-33.

Ashton, R./Brown, P. (1980): Descriptive Modeling of Auditors' Internal Control Judgments: Replication and Extension. Journal of Accounting Research, Vol. 18, No. 1, pp. 269-277.

Backhaus, K./Meffert, H./Bongartz, M./Eschweiler, M. (2003): Selbst- und Fremdbild der Wirtschaftsprüfer - Empirische Befunde zur Positionierung des Wirtschaftsprüfers in der Öffentlichkeit. Die Wirtschaftsprüfung, 56. Jg., Nr. 12, S. 625-637.

Backhaus, K./Erichson, B./Plinke, W./Weiber, R. (2008): Multivariate Analysemethoden, 12. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Baetge, J./Jerschensky, A. (1999): Frühwarnsysteme als Instrument eines effizienten Risikomanagement und -Controlling. Controlling, 11. Jg., Nr. 4/5, S. 171-176.

Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2004): Bilanzanalyse, 2. Aufl., IDW-Verlag, Düsseldorf.

Baetge, J./Melcher, T./Schmidt, M. (2012): Möglichkeiten und Grenzen von Bilanzratings nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz. In Everling, O./Leker, J./Bielmeier, S. (Hrsg.): Credit Analyst, Walter de Gruyter Verlag, S. 169-191.

Baetge, J./Melcher, T./Thun, C. (2008): „Bilanzratings bei der Vergabe hybrider Finanzinstrumente“. In Everling, O. (Hrsg.): Certified Rating Analyst, Oldenbourg Verlag, München, S. 299-324.

Ballou, B./Early, C. /Rich, J. (2004): The Impact of Strategic-Positioning Information on Auditor Judgements about Business-Process Performance. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, No. 2, pp. 71-88.

Ballou, B./Knechel, R. (2002): Ceskoslovenská Obchodní Banka, a.s.: Applying Business Risk Audit Techniques in an Emerging Market Economy. Issues in Accounting Education, Vol. 17, No. 3, pp. 289-313.

Ballwieser, W. (1998): Was leistet der risikoorientierte Prüfungsansatz? In Matschke, J./Schildbach, T. (Hrsg.): Unternehmensberatung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift für Prof. Dr. Günter Sieben zum 65. Geburtstag, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, S. 359-374.

Baum, H.-G./Coenenberg, A./Günther, T. (2007): Strategisches Controlling, 4. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Landsberg.

Balderjahn, I./Mennicken, C. (1994): Der Umgang von Managern mit ökologischen Risiken und Krisen: Ein verhaltenswissenschaftlicher Ansatz. https://www.uni-potsdam.de/marketing_ls/dmdocuments/Forschung/Lehr- und Forschungsberichte/lfnr02.pdf (Abruf am 15.08.2014).

Bamberg, G./Baur, F. (2002): Statistik, 12. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.

Barney, J. (1991): Firm Resources and Competitive Advantage. Journal of Management, Vol. 17, No. 1, pp. 99-120.

Barney, J. (1995): Looking inside for Competitive Advantage. The Academy of Management Executive, Vol. 9, No. 4, pp. 49-61.

Barney, J./Wright, P. (1997): On Becoming a Strategic Partner: The Role of Human Resources in Gaining Competitive Advantage, http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article= 1149&context=cahrswp (Abruf am 02.05.2014).

Barton, J./Bain, C./Hennekens, C./Rosner, B./Belanger, C./Roth, A./Speizer, F. (1980): Characteristics of Repondents and Non-Respondents To a Mailed Questionnaire. Public Health Briefs AJPH, Vol. 70, No. 8, pp. 823-825.

Baumeister, A./Freisleben, N. (2003): Prüfung des Risikomanagements und Risikolageberichts - Ziele und Umsetzung von Prüfkonzepten. In Richter, M. (Hrsg.): Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung, Erich Schmidt Verlag, Berlin, S. 17-93.

Beckert, J. (2006): Sind Unternehmen sozial verantwortlich? Working Paper, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, Nr. 06/4.

Bedard, J./Graham, L. (1994): Auditor`s Knowledge Organization: Observations from Audit Practice and their Implications. Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 13, No. 1, pp. 73-83.

Bedard, J./Graham, L. (2002): The effects of decision aid orientation on risk factor orientation and audit test planning. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 21, No. 2, pp. 39-56.

Behn, B./Carcello, J./Hermanson, D./Hermanson, R. (1997): The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms. Accouting Horizons, Vol. 11, No. 1, pp. 7-24.

Bell, T./Marrs, F./Solomon, I./Thomas, H. (1997): Auditing Organizations Through a Strategic System Lens: The KPMG Measurement Process, University of Illinois at Urbana-Champaign.

Bell, T./Knechel, R./Payne, J./Willingham, J. (1998): An Empirical Investigation of the Relationship Between the Computerization of Accounting Systems and the Incidence and Size of Audit Differences. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 17, No. 1, pp. 13-38.

Bell, T./Peecher, M./Solomon, I. (2001): The 21st Century Public Company Audit Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. https://business.illinois.edu/kpmg-uiuccases/monograph2.pdf (Abruf am 30.05.2008).

Berenz, B./Voit, F. (2003): Die Geschäftsprozessorientierung in der Abschlussprüfung. Die Wirtschaftsprüfung, 56 Jg., Nr. 22, S. 1233-1243.

Bernroider, E. (2002): Factors in SWOT Analysis Applied to Micro, Small-to-Medium, and Large Software Enterprises: An Austrian Study. European Management Journal, Vol. 20, No. 5, pp. 562-573.

Bertram, K./Brinkmann, R. (2009): § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung. In Bertram, K./Brinkmann, R./Kessler, H./Müller, S. (Hrsg.): Haufe HGB Bilanz Kommentar, Haufe Verlag, Freiburg, Rn. 1-149.

Berwanger, J./Kullmann, S. (2008): Interne Revision, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Bhattacharjee, S./Moreno, K. (2002): The Impact of Affective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced Auditors. Journal of Behavioral Decision Making, Vol. 15, pp. 361-377.

Bigliardi, B./Dormio, A./Galati, F. (2011): Successful co-opetition strategy: evidence from an Italian consortium. International Journal of Business, Management and Social Sciences Vol. 2, No. 4, 2011, pp. 1-8.

Bigus, J. (2007): Die Sorgfaltsanreize des Wirtschaftsprüfers bei beschränkter Haftung. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 59. Jg., Nr. 2, S. 61-86.

Bittner, M./Krause, E. (2001): E-Commerce und Risk-Management. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 53. Jg., Nr. 2, S. 124-132.

Blind, K./Edler, J./Frietsch, R./Schmoch, U. (2003): Erfindungen kontra Patente - Schwerpunktestudie zur „technologischen Leistungsfähigkeit Deutschlands“. Endbericht. Fraunhofer Institut für Systemtechnik und Innovationsforschung, Karlsruhe.

Blokdijk, H./Drieenhuizen, F./Simunic, D./Stein, M. (2003): Determinants of the Mix of Audit Procedures: Key Factors that Cause Auditors to Change What They Do. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.415200 (Abruf am 30.12.2013).

Bodenstedt, A./Dommer, E./Stahr, K. (1998): Einführung in die Methoden der empirischen Sozialforschung. http://www.uni-giessen.de/cms/fbz/fb09/institute/iab/data/empirie_script.pdf (Abruf am 13.07.2014).

Böcking, H.-J. (2003): Audit und Enforcement: Entwicklungen und Probleme. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 55 Jg., Nr. 11, S. 683-706.

Böcking, H.-J./Orth, C. (1998): Kann das „Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)“ einen Beitrag zur Verringerung der Erwartungslücke leisten? - Eine Würdigung auf Basis von Rechnungslegung und Kapitalmarkt, Die Wirtschaftsprüfung, 51. Jg., Nr. 8, S. 351-364.

Böcking, H.-J./Eibelshäuser, B. (2009): Die Erklärung zur Unternehmensführung nach BilMoG (§ 289a HGB). Der Konzern, 7. Jg, Nr. 11, S. 563-572.

Böcking, H.-J/Gros, M./Rabenhorst, D. (2014a): HGB § 316 Pflicht zur Prüfung. In Ebenroth, C./Boujong, K./Joost, D./Strohn, L. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-34.

Böcking, H.-J/Gros, M./Rabenhorst, D. (2014b): HGB § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung. In Ebenroth, C./Boujong, K./Joost, D./Strohn, L. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-19.

Bonner, S./Lewis, B. (1990): Determinants of auditor experience. Journal of Accounting Research, Vol. 28, Supplement 1990, pp. 1-20.

Boritz, J./Hou, K. (2013): The Effect of Alternative Business Model Representation Techniques on Business and Audit Risk Assessment. http://www.ssrn.com/abstract=2534088 (Abruf am 31.12.2014).

Brandt, W./Hütten, C.: Die Finanzberichterstattung international börsennotierter Unternehmen im Licht der jüngsten Entwicklungen - Das Beispiel SAP. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 55 Jg., Nr. 11, S. 707-721.

Bresser, R. (2001): Unternehmensstrategie. In Bühner, R. (Hrsg.): Management-Lexikon, Oldenbourg Verlag, München, S. 821-824.

Bresser, R./Thiele, R./Biedermann, A./Lüdecke, H. (2005): Entlassung des Vorstandsvorsitzenden und Unternehmenserfolg: Eine empirische Untersuchung der größten deutschen Aktiengesellschaften. Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 75. Jg, Nr. 12, S. 1165-1192.

Bretthauer, S. (2007): IT-Buchführungen. In Freidank, C./Lachnit, L./Tesch, J. (Hrsg.): Vahlens großes Auditing Lexikon, Vahlen Verlag, München, S. 721-723.

Brosius, G./Brosius, F. (1995): SPSS Base System und Professional Statistics, International Thomson Publishing, Bonn.

Brosius, F. (1998): SPSS 8. http://www.molar.unibe.ch/help/statistics/ (Abruf am 12.02.2012).

Brumfield, C./Elliott, R./Jacobson, P. (1983): Business Risk and the Audit Process. Journal of Accountancy, Vol. 155, No. 4, pp. 60-68.

Bruse, H. (1984): Das Unternehmensrisiko: Eine theoretische und empirische Untersuchung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 54 Jg., Nr. 10, S. 964-997.

Bruynseels, L./Knechel, R./Willekens, M. (2006): Do Industry Specialists and Business Risk Auditors Enhance Audit Reporting Accuracy? Working Paper, Katholieke Universiteit Leuven, Belgium.

Buchholz, R. (2008): Grundzüge des Jahresabschlusses nach HGB und IFRS, 4. Aufl., Vahlen Verlag, München.

Buchner, R. (1992): Rechnungslegung und Prüfung der Kapitalgesellschaft, 2. Aufl., Fischer Verlag, Stuttgart.

Bühl, A./Zöfel, P. (1997): SPSS für Windows Version 7.5, 4. Aufl., Addison-Wesley Verlag, München.

Buhleier, C./Krowas, N. (2010): Persönliche Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat. Der Betrieb, 63. Jg., Nr. 21, S. 1165-1170.

Burger, A./Buchhart, A. (2002): Risiko-Controlling, Oldenbourg Verlag, München.

Burkell, J. (2003): The dilemma of survey nonresponse. Library & Information Science Research, Vol. 25, No. 3, pp. 239-263.

Burt, G./Wright, G./Bradfield, R./Cairns, G./Heiden, K.v.d. (2006): The Role of Scenario Planning in Exploring the Environment in View of the Limitations of PEST and Its Derivatives. International Studies of Management & Organization, Vol. 36, No. 3, pp. 50-76.

Busse von Colbe, W./Ordelheide, D./Gebhardt, G./Pellens, B. (2010): Konzernabschlüsse, 9. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Buuren, J. van/Koch, C./Nieuw Amerogen, N. van/Wright, A. (2011): The Use of Business Risk Audit Perspectives by Non-Big 4 Audit Firms, http://www.narcis.nl/publication/ RecordID/oai:nyenrode.nl:418840 (Abruf am 19.12.2013).

Buzzel, R. (2004): The PIMS program of strategy research - A retrospective appraisal. Journal of Business Research, Vol. 57, No. 5, pp. 478-483.

Cahn, A. (2012): Unternehmensstrafrecht - Der Blick des Wirtschaftsrechtlers auf das Thema. In Kempf, E./Lüderssen, K./Volk, K. (Hrsg.): Unternehmensstrafrecht, Verlag de Gruyter, Berlin, S. 3-4.

Campell R. (1983): Patent trends as a technological forecasting tool. World Patent Information, Bd. 5, Nr. 3, S. 137-143 (zit. aus Ernst, H. (1996): Patentinformationen für die strategische Planung von Forschung und Entwicklung. DU Verlag, Wiesbaden).

Chambers, D./Payne, J. (2008): Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods. https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/11/Audit-2008-Chambers.pdf (Abruf am 20.04.2014).

Chan, S. (2004): Mapping COSO and CobiT for Sarbanes-Oxley Compliance. http://www.isqa.unomaha.edu/ dkhazanchi/ teaching / ISQA4590-8596 / Readings/COSO%20 Framework/ Mapping%20COSO%20and%20CobiT%20for%20SOX%20THE%20IIA.pdf (Abruf am 20.04.2014).

Choy, A./King, R. (2005): An Experimental Investigation of Approaches to Audit Decision Making: An Evaluation Using Systems-Mediated Mental Models. Contemporary Audit Research, Vo. 22, No. 2, pp. 311-350.

Chung, J./Monroe, G. (2001): A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment. Behavioral Research in Accounting, Vol. 13, No. 1, pp. 111-125.

Claessens, A. (1992): The assessment of inherent risk and management quality by Dutch auditors. Congress of the European Accounting Association, 22.-24. April 1992, Madrid, Spanien, S. 1-32.

Cleff, T. (2015): Deskriptive Statistik und Explorative Datenanalyse, Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Coenenberg, A. (2003): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 19. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Coenenberg, A./Alvarez, M. (2002): Bilanzanalyse. In Ballwieser, W./Coenenberg, A./Wysocki, K. v. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, Sp. 394-416.

Colbert, J. (1988): Inherent Risk: an investigation of auditor`s judgements. Accounting, Organizations and Society, Vol. 13, No. 2, pp. 111-122.

Colbert, J. (1991): Understanding the Relationship between Business Risk and Inherent Risk. Managerial Auditing Journal, Vol. 6, No. 3, pp. 4-7.

Colombo, R. (2000): A Model for Diagnosing and Reducing Nonresponse Bias. Journal of Advertising Research, Vol. 40, No. 1/2, pp. 85-93.

Crasselt, N./Pellens, B./Schremper, R. (2000): Konvergenz wertorientierter Erfolgskennzahlen (II). Das Wirtschaftsstudium, 29. Jg., Nr. 2, S. 205-208.

Deloitte (2004): Entwicklung der Aufsichtsratspraxis in Deutschland, Studie, Düsseldorf.

Diamantopoulos, A./Schlegelmilch, B. (1996): Determinants of Industrial Mail Survey Reponse: A Survey-on-Survey Analysis of Researchers`and Managers`Views. Journal of Marketing Management, Vol. 12, No. 6, pp. 505-531.

Diaz, M./Wolfe, C. (2007): Auditor Evaluation of Business Risks. American Accounting Association: Auditing Section 2008 Midyear Conference, January 17-19, 2008, Austin, Texas.

Diederichs, M. (2004): Risikomanagement und Controlling, Vahlen Verlag, München.

Diederichs, M./Kißler, M. (2008): Aufsichtsratreporting - Corporate Governance, Compliance und Controlling, Vahlen Verlag, München.

Diehl, J. (1977): Varianzanalyse, Fachbuchhandlung für Psychologie Verlagsabteilung, Frankfurt.

Dirsmith, M./Haskins, M. (1991): Inherent Risk Assessment and Audit Firm Technology: A contrast in world theories. Accounting, Organization and Society, Vol. 16, No. 1, pp. 61-90.

Dönitz, E. (2008): Effizientere Szenariotechnik durch teilautomatische Generierung von Konsistenzmatrizen. In Bürgel, H./Grosse, D./Herstatt, C./Koller, H./Möhrle, M. (Hrsg.): Forschungs-/Entwicklungs-/Innovations-Management, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Dörner, D. (1989): Risikoorientierte Abschlussprüfung. In IDW (Hrsg.) (1989): Generalthema: Risiken erkennen - Risiken bewältigen: Eine Aufgabe für Unternehmen, Berater und Prü-

fer, Bericht über die Fachtagung 1988 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. vom 26.-28. Oktober 1988 in Hamburg, IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 339-350.

Dörner, D. (1998): Von der Wirtschaftsprüfung zur Unternehmensberatung. Die Wirtschaftsprüfung, 51. Jg., Nr. 7, S. 302-318.

Dörner, D. (2001): Beurteilung der Unternehmensrisiken im Rahmen der Abschlussprüfung. In IDW (Hrsg.): Kapitalmarktorientierte Unternehmensüberwachung - Chancen und Risiken, IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 229-257.

Dörner, D. (2002): Prüfungsansatz, risikoorientierter. In Ballwieser, W./Coenenberg, A./Wysocki, K. (Hrsg.): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Aufl., Schäffer-Poeschel, Stuttgart, S. 1744-1762.

Dörner, D./Oser, P. (1995): Erfüllen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer ihre Aufgaben? Der Betrieb, 48. Jg., Nr. 22, S. 1085-1093.

Dolezalek, C. (1973): Planung von Fabrikanlagen, Springer Verlag, Berlin.

Dyckerhoff, C. (2001): Entwicklungstendenzen bei der Abschlussprüfung. In Boysen, K./Dyckerhoff, C./Otte, H. (Hrsg.): Der Wirtschaftsprüfer und sein Umfeld zwischen Tradition und Wandel zu Beginn des 21. Jahrhunderts, IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 113-127.

Ebke, W. (2013): § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung. In Schmidt, K. (Hrsg.): Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-91.

Eggemann,G./Konradt, T. (2000): Risikomanagement nach KonTraG aus dem Blickwinkel des Wirtschaftsprüfers. BetriebsBerater, 55. Jg., Nr. 10, S. 503-510.

Eilifsen, A./Messier, A. (2000): The incidence and detection of misstatements: A review and integration of archival research. Journal of Accounting Literature, Vol. 19, No. 1, pp. 1-43.

Eilifsen, A./Knechel, R./Wallage, P. (2001): Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study. Accounting Horizons, Vol. 15, No. 3, pp. 193-207.

Eiselt, A./Müller, S. (2011): IFRS: Gestaltung und Analyse von Jahresabschlüssen, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Elliott, R./Rogers, J. (1972): Relating statistical sampling to audit objectives. The Journal of Accountancy, Vol. 163, No. 5, pp. 46-55.

Elnathan, D./Lin, T./Young, S. (1996): Benchmarking and Management Accounting: A Framework for Research. Journal of Management Accounting Research, Vol. 8, w. No., pp. 37-54.

Erchinger, H./Melcher, W. (2008): Anwendung, Entwicklung und Zukunft der International Standards on Auditing (ISA): Eine aktuelle Bestandsaufnahme im Kontext globaler und nationaler Neuerungen. Die Wirtschaftsprüfung, 61. Jg., Nr. 20, S. 959-966.

Erchinger, H./Melcher, W. (2009): Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Neuerungen im Hinblick auf die Abschlussprüfung und die Einrichtung eines Prüfungsausschusses. Der Betrieb, 62. Jg., Beilage 5 zu Nr. 23, S. 91-98.

Erickson, M./Mayhew, B./Felix, W.: Why do Audits Fail? Evidence from Lincoln Savings and Loan. Journal of Accounting Research, Vol. 38, No. 1, pp. 165-194.

Ernst, H. (1996): Patentinformationen für die strategische Planung von Forschung und Entwicklung. DU Verlag, Wiesbaden.

Ethridge, J./Marsh, T./Revelt, B. (2007): Engagement Risk: Perceptions And Strategies From Audit Partners. Journal of Business & Economic Research, Vol. 5, No. 4, pp. 25-32.

Everling, O. (2007): Wesen und Bedeutung des Finanzratings. In Achleitner, A./Everling, O./Niggemann, K. (Hrsg.): Finanzrating, Springer Verlag, Berlin, S. 3-14.

Fahrmeir, L./Hamerle, A./Tutz, G. (Hrsg.) (1996): Multivariate statistische Verfahren, 2. Aufl., Walter de Gruyter Verlag, Berlin.

Fahrmeir, L./Künstler, R./Pigeot, I./Tutz, G. (2001): Statistik, 3. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Faix, A. (1998): Patente im strategischen Marketing. Schmidt, Berlin 1998.

Fiege, S. (2006): Risikomanagement- und Überwachungssystem nach KonTraG, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.

Fischer, T./Beckmann, S. (2008): Die Informationsversorgung der Mitglieder des Aufsichtsrats - Ergebnisse einer empirischen Studie deutscher börsennotierter Aktiengesellschaften. Working Paper, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg.

Fischer, G./Lehner, M./Puchert, A. (2015): Einführung in die Stochastik, 2. Aufl., Springer Verlag, Wiesbaden.

Flint, C./Fraser, I./Hatherly, D. (2008): Business Risk Auditing: A regressive evolution? - A research note. Accounting Forum, Vol. 32, No. 2, pp. 143-147.

Förschle, G./Deubert, M. (2014): Erleichterungen für einbezogene Kapitalgesellschaften. In Förschle, G./Grottel, B./Schmidt, S./Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 9. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 101-222.

Förschle, G./Küster, T. (2010): § 316 Pflicht zur Prüfung. In Ellrott, H./Förschle, G./Kozikowski, M./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 8. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-28.

Fromm, S. (2008): Faktorenanalyse. In Baur, N./Fromm, S. (Hrsg.): Datenanalyse mit SPSS für Fortgeschrittene, 2. Aufl., VS Verlag, Wiesbaden.

Füser, K./Gleixner, W./Meier, G. (1999): Risikomanagement (KonTraG) - Erfahrungen aus der Praxis. Der Betrieb, 52. Jg., Nr. 15, S. 753-758.

Fuhr, A. (2003): Die Prüfung der Unternehmensplanung - Ein Instrument zur Überwachung der Unternehmensleitung in Kapitalgesellschaften, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Gathen, A.v.d. (2014): Das große Handbuch der Strategieinstrumente, 3. Aufl., Campus Verlag, Frankfurt am Main.

Ge, W./McVay, S.: The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley-Act. Accounting Horizons, Vol. 19, No. 3, S. 137-158.

Gerbing, D./Anderson, J. (1988): An Updated Paradigm for Scale Development Incorporating Unidemensionality and Ist Assessment. Journal of Marketing Research, Vol. XXV, No. 25, p. 186-192.

Gibbins, M./Wolf, F. (1982): Auditors`Subjective Decision Environment - The Case of a Normal External Audit. Accouting Review, Vol. 57, No. 1, pp. 105-124.

Gierl, H. (1995): Marketing, Kohlhammer Verlag, Stuttgart.

Glaser, W. (1978): Varianzanalyse, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart.

Gleißner, W. (2010): Unternehmenswert, Rating und Risiko. Die Wirtschaftsprüfung, 63. Jg., Nr. 14, S. 735-743.

Gleixner, W. (2008): Grundlagen des Risikomanagements, Verlag Franz Vahlen, München.

Göllert, K. (2009): Problemfelder der Bilanzanalyse: Einflüsse des BilMoG auf die Bilanzanalyse. Der Betrieb, 62. Jg., Nr. 34, S. 1773-1778.

Goos, P./Hagenhoff, S. (2003): Strategisches Innovationsmanagement: Eine Bestandsaufnahme. http://www2.as.wiwi.uni-goettingen.de/getfile?DateiID=492 (Abruf am 16.08.2014).

Graf, A./Ortseifen, C. (1995): Statistische und grafische Datenanalyse mit SAS, Spektrum Verlag, Heidelberg.

Gräfer, H. (2008): Bilanzanalyse, 10. Aufl., Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne.

Graumann, M. (2009): Wirtschaftliches Prüfungswesen, 2. Aufl., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne.

Greiner, O. (2002): Balanced Scorecard. In: Horvath, P./Reichmann, T. (Hrsg.): Vahlens großes Controlling Lexikon, 2. Aufl., Vahlen Verlag, S. 38-41.

Griese, R. (2000): Die Prüfung des Risikomanagementsystems gem. § 317 Abs. 4 HGB. In Lachnit, L./Freidank, C.-C. (Hrsg.): Investororientierte Unternehmenspublizität, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 465-494.

Grimmer, L. (2007): Risiken vermeiden und verpasste Chancen minimieren. Zeitschrift der Unternehmensberatung, 2. Jg., Nr. 3, S. 110-115.

Grothe, P. (2006): Unternehmensüberwachung durch den Aufsichtsrat - Ein Beitrag zur Corporate Governance-Diskussion in Deutschland, Lang Verlag, Frankfurt am Main.

Grottel, B. (2014a): § 285 sonstige Pflichtangaben. In Förschle, G./Grottel, B./Schmidt, S./ Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 9. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-474.

Grottel, B. (2014b): § 289 Lagebericht. In Förschle, G./Grottel, B./Schmidt, S./ Schubert, W./ Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 9. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-494.

Grottel, B./Röhm-Kottmann, M. (2014): § 289a Erklärung zur Unternehmensfortführung. In Förschle, G./Grottel, B./Schmidt, S./Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 9. Aufl., Beck Verlag, München.

Groves, R./Peytcheva, E. (2008): The Impact of Nonresponse Rates of Nonresponse Bias, Public Opinion Quarterly, Vol. 72, No. 2, pp. 167-189.

Gundel, T. (2012): Der EVA als Management- und Bewertungsinstrument, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Gupta, A. (2013): Environmental and pest analysis: An approach to external business environment. Merit Research Journal of Art, Social Science and Humanities, Vol. 1, No. 2, pp. 13-17.

Guserl, R./Pernsteiner, H. (2015): Finanzmanagement: Grundlagen - Konzepte - Umsetzung, 2. Aufl., Springer Verlag, Wiesbaden.

Häfele, M./Schmeisky, J. (2009): Dolose Handlungen in der Rechnungslegung. Zeitschrift Interne Revision, Jg. 2009, Nr. 5, S. 237-242.

Hagemeister, G./Kons, M. (2010): Closing the Books - Die Prüfung des IT-gestützten Geschäftsprozesses „Erstellung des Jahresabschlusses“. Die Wirtschaftsprüfung, 63. Jg., Nr. 7, S. 339-348.

Hair, J./Black, W./Babin, B./Anderson, R./Tathan, R. (2006): Multivariate Data Analysis, 6. Aufl., Pearson Prentice Hall, New Jersey.

Hammann, P./Erichson, B. (2000): Marktforschung, 4. Aufl., Gabler Verlag, Stuttgart (zit. aus Kaya, M. (2007): Verfahren der Datenerhebung. In Albers, S./Klapper, D./Konradt, U./ Walter, A. /Wolf, J. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 49-64).

Hansmann, K.-W. (1999): Industrielles Management, 6. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.

Harhoff, D./Reitzig, M. (2000): Determinants of Opposition against EPO Patent Grants - The Case of Pharmaceuticals and Biotechnology. Institute for Innovation Research and Technology Management, Department of Business Administration, University of Munich.

Haskins, M. (1987): Client Control Environments: An Examination of Auditor`s Perceptions. The Accounting Review, Vol. 62, No. 3, pp. 542-563.

Hauschildt, J. (2004): Krisenforschung und Krisenmanagement. In Schreyögg, G./Werder, A. (Hrsg.): Handwörterbuch Unternehmensführung und Organisation, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, Sp. 705-715.

Hauschildt, J. (2006a): Bilanzanalyse im Dienste der Krisendiagnose. In Hutzschenreuter, T. (Hrsg.): Krisenmanagement: Grundlagen, Strategien, Instrumente, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 95-115.

Hauschildt, J. (2006b): Entwicklungen in der Krisenforschung. In Hutzschenreuter, T. (Hrsg.): Krisenmanagement: Grundlagen, Strategien, Instrumente, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 19-42.

Hayn, S./Matena, S. (2005): Prüfung des Value Reporting durch den Abschlussprüfer. Zeitschrift für Planung & Unternehmenssteuerung, 16. Jg., Nr. 4, S. 425-449.

Heese, K. (2003): Der risiko-, prozess- und systemorientierte Prüfungsansatz. Die Wirtschaftsprüfung, 56. Jg., Sonderheft 2003, S. S223-S230.

Heilmann, M. (1996): Geschäftsprozess-Controlling, Haupt Verlag, Bern.

Helliar, C./Lyon, B./Monroe, G./Ng, J./Woodliff, D. (1996): UK Auditors´ Perceptions of Inherent Risk. British Accounting Review, Vol. 28, pp. 45-72.

Henze, N. (2017): Stochastik für Einsteiger, 11. Aufl., Springer Verlag, Wiesbaden.

Herold, J./Polzin, K. (2011): Zeitvarianz und Zeitinvarianz - Mathematische Untersuchungen zum Zeitverhalten des Produktlebenszyklus. Arbeitspapier Nr. 7 der IUBH Duales Studium, 05/2011, S. 1-19.

Hess, T. (1996): Entwurf betrieblicher Prozesse, Springer Verlag, Wiesbaden.

Hill, T./Westbrook, R. (1997): SWOT Analysis: It`s Time for a Product Recall. Long Range Planning, Vol. 30, No. 1, pp. 46-52.

Hinterhuber, H. (1994): Paradigmenwechsel: Vom Denken in Funktionen zum Denken in Prozessen. Journal für Betriebswirtschaft, 44. Jg, Nr. 2, S. 58-75.

Hirsch, H. (2000): Bilanzanalyse und Bilanzkritik, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Hömberg, R. (1989): Das IDW-Fachgutachten über die "Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen": kritische Analyse wichtiger Prüfungsnormen und Vergleich mit amerikanischen Prüfungsgrundsätzen. Der Betrieb, 42. Jg., Nr. 36, S. 1781-1788.

Hörmann, F. (2007): Interne Kontrollsysteme und Risikomanagement in Zeiten des Sarbanes-Oxley Act. Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 17. Jg., Nr. 2, S. 57-64.

Hoffmann, W. (1993): Algebra des Kapitals. Die Zeit, Jg. 1993, Ausgabe 22.

Hofmann, R. (1971): Bilanzkennzahlen, 2. Aufl., Springer Verlag, Wiesbaden.

Hogarth, R. (1975): Cognitive Processes and the Assessment of Subjective Probability Distributions. Journal of the American Statistical Association, Vol. 70, No. 350, pp. 271-289.

Homburg, C./Baumgartner, H. (1995): Beurteilung von Kausalmodellen: Bestandsaufnahme und Anwendungsempfehlungen, Marketing - Zeitschrift für Forschung und Praxis, 17. Jg., Nr. 3, S. 162-176.

Homburg, C./Giering, A. (1996): Konzeptualisierung und Operationalisierung komplexer Konstrukte, Marketing - Zeitschrift für Forschung und Praxis, 18 Jg., Nr. 1, S. 5-25.

Homburg, C./Kebbel, P. (2001): Komplexität als Determinante der Qualitätswahrnehmung von Dienstleistungen. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 53 Jg., Nr. 5, S. 478-499.

Hornung, K./Reichmann, T./Diederichs, M. (1999): Risikomanagement. Controlling, 11. Jg., Nr. 7, S. 317-325.

Horvath, P. /Gaiser, B. (2000): Implementierungserfahrungen mit der Balanced Scorecard im deutschen Sprachraum. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 52. Jg., Nr. 1, S. 17-35.

Hostettler, S. (2000): Economic Value Added (EVA), 4. Aufl., Haupt Verlag, Bern.

Huang, C./Wang, M.-C. (2008): The Effects of Economic Value Added and Intellectual Capital on the Market Value of Firms: An Empirical Study. International Journal of Management, Vol. 25, No. 4, pp. 722-731.

Hucke, A. (2008): Der Prüfungssauschuss nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG). Zeitschrift für Corporate Governance, 3. Jg., Nr. 3, S. 122-127.

Hübler, O. (1991): Was unterscheidet Freiberufler, Gewerbetreibende und abhängig Beschäftigte? Mitteilungen aus der Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, 24. Jg., Nr. 1, S. 101-114.

Hüffer, U. (2010): Aktiengesetz, 9. Aufl., Beck Verlag, München.

Hüttner, M./Schwarting, U. (1999): Explorative Faktorenanalyse. In Hermann, A./Homburg, C. (Hrsg.): Marktforschung, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 382-412 (zit. aus Backhaus, K./Erichson, B./Plinke, W./Weiber, R. (2008): Multivariate Analysemethoden, 12. Aufl., Springer Verlag, Berlin).

Hungenberg, H./Wulf, T. (2007): Grundlagen der Unternehmensführung, 3. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Hungenberg, H. (2008): Strategisches Management in Unternehmen, 5. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Huschke, C. (2006): Going concern-Annahme, Prüfung. In Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (Hrsg): Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Schäffer-Poeschel, Stuttgart, S. 348-355.

Hutzschenreuter, T. (2008): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

IDW (2012): WP Handbuch 2012 - Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band I, 14. Aufl., IDW-Verlag, Düsseldorf.

Irala, L. (2005): EVA: The Right Measure of Managerial Performance? Indian Journal of Accounting & Finance, Vol. 119, No. 2, p. 1-10.

Islam, M. (2012): A business and entity environment risk analysis to plan an external audit engagement of energy industry: Evidence from New Zealand. http://ssrn.com/abstract =2242261 (Abruf am 07.04.2013).

Ittonen, K./Peni, E./Vähömaa, S. (2009): Do Female Auditors constrain Earnings Management? http://www.nasdaqomx.com/digitalAssets/75/75993_dofemaleauditorsconstrainearning smanagement.pdf (Abruf am 02.02.2015).

Jacobs, O./Oestreicher, A./Piotrowski-Allert, S. (1999): Die Einstufung des Fehlerrisikos im handelsrechtlichen Jahresabschluß anhand von Regressionen aus empirisch bedeutsamen Erfolgsfaktoren. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 51. Jg., Nr. 6, S. 523-548.

Jacoby, F. (2007): Das private Amt, Mohr Siebeck Verlag, Tübingen.

Jannasch, J. (2005): Erfolgsfaktoren mobiler, integrierter Geschäftsprozesse. Working Paper, European University Viadrina Frankfurt (Oder), Department of Business Administration and Economics, No. 227, S. 1-101.

Janssen, J./Laatz, W. (2007): Statistische Datenanlyse mit SPSS für Windows, 6. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Janvrin, D./Bierstaker, J./Lowe, J. (2009): An Investigation of Factors Influencing the Use of Computer-Related Audit Procedures. Journal of Information Systems, Vol. 23, No. 1, pp. 97-118.

Jeppesen, K. (1998): Reinventing auditing, redefining consulting and independence. The European Accounting Review, Vol. 7, No. 3, pp. 517-539.

Johanning, L./Ams, P. (2008): Risikomanagementsysteme. In Ballwieser, W./Grewe, W. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung im Wandel, Verlag Beck, München, S. 259-286.

Johnstone, K. (2000): Client-Acceptance Decisions: Simultaneous Effect of Client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 19, No. 1, pp. 1-25.

Jung, H. (2007): Controlling, 2. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.

Justenhoven, P./Krawietz, M. (2006): Prüfungsansatz nach Enron. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 58 Jg., Nr. 1, S. 62-76.

Kaase, M. (1999): Qualitätskriterien der Umfrageforschung, Oldenbourg Verlag, Berlin.

Kähler, W.-M. (2006): Statistische Datenanalyse, 4. Aufl., Vieweg Verlag, Wiesbaden.

Kaiser, H. (1974): An Index of Factorial Simplicity. Psychometrika, Vol. 39, No. 1, pp. 31-36.

Kaiser, K. (2005): Jahresabschlussprüfung und prüfungsnahe Beratung bei zukunftsorientierter Lageberichterstattung gemäß dem Bilanzrechtsreformgesetz. Der Betrieb, 58 Jg., Nr. 43, S. 2309-2314.

Kajüter, P. (2003): Instrumente zum Risikomanagement in der Supply Chain. In Stölzle, W./Otto, A. (Hrsg.): Supply Chain Controlling in Theorie und Praxis, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 107-138.

Kaplan, R./Norton, D. (1997): Balanced Scorecard, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Kaplan, R./Norton, D. (2001): Die Strategiefokussierte Organisation, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Kaplan, S./Reckers, P. (1989): An Examination of Information Search During Initial Audit Planning. Accounting, Organizations and Society, Vol. 14, No. 5-6, pp. 539-550.

Karlöf, B./Östblom, S. (1994): Das Benchmarking Konzept, Vahlen Verlag, München.

Katsanakis, I./Kossyva, D. (2012): C-Business: A Theoretical Framework for the implementation of Co-opetition Strategy in E-Business. Procedia - Social and Behavioral Sciences Vol. 58, October, pp. 259-268.

Kaya, M. (2007): Verfahren der Datenerhebung. In Albers, S./Klapper, D./Konradt, U./Walter, A./Wolf, J. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 49-64.

Keim, M. (2004): Die Prüfung des Risikomanagements im Rahmen der Abschlussprüfung, Dissertation Universität Bamberg.

Kennedy, J. (1993): Debiasing Audit Judgment with Accountability: A Framework and Experimental Results. Journal of Accounting Research, Vol. 31, No. 2, pp. 231-245.

Kesten, R. (2007): Unternehmensbewertung und Performancemessung mit dem Robichek/Myers-Sicherheitsäquivalenzmodell. FinanzBetrieb, 9. Jg., Nr. 2, S. 88-89.

Kiethe, K. (2005): Die zivil- und strafrechtliche Haftung von Aufsichtsräten für Geschäftsrisiken. Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht, 59. Jg., Nr. 45, S. 2122-2130.

Kilger, W. (1986): Industriebetriebslehre, Bd. 1, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Kinnear, T./Taylor, J. (1996): Marketing Research: An Applied Approach, 5. Aufl., McGraw-Hill Verlag, New York.

Kirsch, H. (2012): IFRS-Abschlussanalyse: Finanz- und erfolgswirtschaftliche Aspekte, 3. Aufl., Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Knechel, R. (2007): The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, No. 4-5, pp. 383-408.

Knechel, R./Salterio, S./Ballou, B. (2007): Auditing: Assurance and Risk, 3rd Edition, International Thomson Publishing, Mason.

Knechel, R./Salterio, S./Kotchetova, N. (2008): The Effect of Benchmarked Performance Measures and Strategic Analysis on Auditors` Risk Assessments and Mental Models, http://ssrn.com/abstract=8001190 (Abruf am 17.12.2009).

Kocher, D. (2010): Ungeklärte Fragen der Erklärung zur Unternehmensfortführung nach § 289a HGB. Deutsches Steuerrecht, 48 Jg., Nr. 20, S. 1034-1037.

Kohl, T. (2001): Die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage im Rahmen der Abschlussprüfung, Eul Verlag, Lohmar.

Kohlhoff, C./Langenhan, K./Zorn, S. (2000): Risikomanagement nach dem KonTraG - zwischen Theorie und Praxis. Zeitschrift für Interne Revision, 35. Jg., Nr. 1, S. 2-11.

Kohn, S. (2005): Technologiemanagement - Patentrecherche. http://www. innovationsmanagement.de/technologiemanagement/patentrecherche.html (Abruf 16.08.2014).

Kotchetova, N. (2003): Analysis of Client's Strategy and Auditor's Risk Assessment. https://www.researchgate.net/publication/242046360_An_Analysis_of_Client%27s_Strategy_

Content_and_Strategy_Process_Impact_on_Risk_Assessment_and_Audit_Planning (Abruf 20.09.2009).

Kochetova-Kozloski, N./Messier, W. (2011): Strategic Analysis and Auditor Risk Judgements. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=622945 (Abruf am 07.04.2013).

Kotler, P./Armstrong, G./Wong, V./Saunders, J.: Grundlagen des Marketings, Pearson Studium, München.

Krehl, H./Fischer, A. (2009): Bilanzratings als Instrument zur Risikofrüherkennung im Prüfungsprozess. In Reimer, M./Fiege, S. (Hrsg.): Perspektiven des Strategischen Controllings - Festschrift für Professor Dr. Ulrich Krystek, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 281-300.

Krehl, H./Fischer, A. (2009a): Branchenbenchmarks - Orientierung an den Besten (2009). In: Egner, T./Henselmann, K./Schmidt, L. (Hrsg.): Steuern und Rechnungslegung - Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Jochen Sigloch, Shaker Verlag, Aachen, S. 907-926.

Kreikebaum, H. (1997): Strategische Unternehmensplanung, 6. Aufl., Kohlhammer Verlag, Köln.

Kreilkamp, E. (1987): Strategisches Management und Marketing, De Gruyter Verlag, Berlin.

Kremer, R. (2007): Die zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers gegenüber Kapitalanlegern, V&R unipress Verlag, Göttingen.

Kröger, F. (2005): EVA vernichtet Werte. Harvard Business Manager, 27 Jg., Nr. 8, S. 14-16.

Krommes, W. (2008): Handbuch Jahresabschlussprüfung, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Kruschwitz, L. (2001): Risikoabschläge, Risikozuschläge und Risikoprämien in der Unternehmensbewertung. Der Betrieb, 61. Jg., Nr. 46, S. 2409-2413.

Küpper, H.-U./Weber, J. (1995): Grundbegriffe des Controlling, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Küting, K./Eidel, U. (1999): Performance-Messung und Unternehmensbewertung auf Basis des EVA. Die Wirtschaftsprüfung, 52. Jg., Nr. 21, S. 829-838.

Küting, K./Weber, C.-P. (2007): Die Bilanzanalyse, 8. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Landsberg.

Kuhl, K./Nickel, J.-P.(1999): Risikomanagement im Unternehmen - Stellt das KonTraG neue Anforderungen an die Unternehmen? Der Betrieb, 59. Jg., Nr. 3, S. 133-135.

Kuhn, S./Stibi, E. (2009): Änderung der IDW Prüfungsstandards aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG). Die Wirtschaftsprüfung, 62. Jg., Nr. 23, S. 1157-1166.

Kuß, A. (2007): Marktforschung, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Kurz, H. (1987): Die Genauigkeit von Umfrageergebnissen, Fachverlag an der Wirtschaftsuniversität Wien (Schriftenreihe Marketingforschung, Band 3), Wien.

Kuthe, T./Geiser, M. (2008): Die neue Corporate Governance Erklärung - Neuerung des BilMoG in § 289a HGB-RE. Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, 11 Jg., Heft 5, S. 172-175.

Lachnit, L./Müller, S. (2002): Probleme der bei der wertorientierten Performancedarstellung von Unternehmen. Der Betrieb, 55. Jg., Nr. 49, S. 2553-2559.

Langenbucher, G./Blaum, U. (1997): Die Aufdeckung von Fehlern, dolosen Handlungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlussprüfung. Der Betrieb, 50. Jahrgang, Nr. 9, S. 437-443.

Lazear, E./Gibbs, M. (2009): Personnel Economics in Practice. 2 Aufl., Wiley Verlag, Hoboken.

Leffson, U. (1984): Bilanzanalyse, 3. Aufl., C. E. Poeschel Verlag, Stuttgart.

Legler, H./Krawczyk, O. (2006): Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten von Wirtschaft und Staat im internationalen Vergleich. In Studien zum deutschen Innovationssystem, o. Jg., Nr. 8-2007, S. 1-101.

Leidig, G. (2007): Personal-Risikomanagement und Zukunftsherausforderung. Zeitschrift für Risk Fraud & Governance, 2. Jg., Nr. 3, S. 122-130.

Lelke, F. (2005): Kennzahlensysteme in konzerngebundenen Dienstleistungsunternehmen unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklung eines wissensbasierten Kennzahlengenerators, Dissertation Universität Duisburg-Essen.

Lindell, M./Whitney, D. (2001): Accounting for Common Method Variance in Cross-Sectional Research Designs. Journal of Applied Psychology, Vol. 86, No. 1, pp. 114-121.

Link, R. (2006): Abschlussprüfung und Geschäftsrisiko, Deutscher Universitätsverlag, Wiesbaden.

Linkies, M./Off, F. (2009): Sicherheit und Berechtigungen in SAP-Systemen, Galileo Press, Bonn.

Loitz, R. (1997): Die Prüfung von öffentlichen Unternehmen, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Lombriser, R./Abplanalp, P. (2005): Strategisches Management, 4. Aufl., Versus Verlag, Zürich.

Lück, W. (1998): Der Umgang mit unternehmerischen Risiken durch ein Risikomanagementsystem und durch ein Überwachungssystem. Der Betrieb, 51. Jg., Nr. 39, S. 1925-1930.

Ludewig, R. (1995): Abschlussprüfung und kriminelle Energien im Unternehmen. In: Lanfermann, J. (Hrsg.): Internationale Wirtschaftsprüfung: Festschrift für Hans Havermann, IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 398-412.

Lukesch, H./Kleiter, G. (1974): Die Anwendung der Faktorenanalyse. Darstellung und Kritik der Praxis einer Methode. Archiv für Psychologie, Bd. 126, S. 265-307.

Lummert, S./Schumacher, M. (2005): Kennzahlen zur Analyse von Unternehmen. In Schacht, U./Fackler, M. (Hrsg.): Praxishandbuch Unternehmensbewertung, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 53-76.

Lyon, J./Maher, M. (2005): The Importance of Business Risk in Setting Audit Fees: Evidence from Cases of Client Misconduct. Journal of Accounting Research, Vol. 43, No. 1, pp. 133-151.

Macharzina, K. (1999): Unternehmensführung, 3. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Macharzina, K. /Wolf, J. (2008): Unternehmensführung: Das internationale Managementwissen - Konzepte - Methoden - Praxis, 6. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

MacLullich, K. (2003): The Emperor`s 'new' clothes? New Audit regimes: Insights from foucault`s technologies of the self. Critical Perspectives on Accounting, Vol. 14, No. 8, pp. 791-811.

Mann, H./Whitney, D. (1947): On a test of whether one of two random variables is stochastically larger than the other. Annals of mathematical Statistics, Vol. 18, No. 18, pp. 50-60.

Marbacher, L. (2000): Risikoorientierte Prüfung - ein Muss. Der Schweizer Treuhänder, 74. Jg., Nr. 11, S. 1179-1184.

Marten, K.-U./Köhler, A. (2000): Kundenwahrnehmungen als Voraussetzung für die Kundenorientierung von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. In Helm, R. (Hrsg.): Kundenorientierung durch Qualitätsmanagement: Perspektiven-Konzepte-Praxisbeispiele, Deutscher Fachverlag, Frankfurt am Main, S. 117-148.

Marten, K.-U./Köhler, A./Neubeck, G. (2009): § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung. In Baetge, J./Kirsch, H.J. /Thiele, S. (Hrsg.): Bilanzrecht, Stollfuß Verlag, Bonn.

Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2006): Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (2007): Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Landsberg.

Mayer, L. (1950): Bilanzanalyse. In Sellien, R. (Hrsg): Fachbücher für die Wirtschaft, Gabler Verlag, Wiesbaden.

McConnell, D./Banks, G.(2003): How Sarbanes-Oxley will change the audit process. Journal of Accountancy, Vol. 193, No. 3, pp. 49-55.

McGonagle, J./Fleming, D. (1993): New Options in Benchmarking. The Journal for Quality and Participation, Vol. 16, No. 4, pp. 60-67.

Meffert, H. (2001): Marketing-Management, 2. Aufl., Gabler Verlag Wiesbaden.

Merhout, J./Havelka, D. (2008): Information technology auditing: A value-added IT governance partnership between IT management and audit. Communication of the Association for Information Systems, Vol.23, Issue 1, pp. 463-482.

Merkt, H. (2018a): HGB § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung. In Baumbach, A./Hopt, K. (Hrsg.) Handelsgesetzbuch, 38. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-11.

Merkt, H. (2018b): HGB § 321 Prüfungsbericht. In Baumbach, A./Hopt, K. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch, 38. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-12.

Messier, W. (1983): The Effect of Experience and Firm Type on Materiality/Disclosure Judgments. Journal of Accounting Research, Vol. 21, No. 2, pp. 611-618.

Messier, W./Eilifsen, A./Austen, L. (2004): Auditor Detected Misstatements and the Effect of Information Technology. International Journal of Auditing, Vol. 8, No. 3, pp. 223-235.

Mielke, F. (2006): Geschäftsrisikoorientierte Prüfung. In Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K. (Hrsg): Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, S. 329-334.

Mielke, F. (2007): Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Mißler-Behr, M. (1999): Bewertungsprinzipien für Zukunftsbilder: Ein Überblick. In Gaul, M./Schrader, M. (Hrsg.): Mathematische Methoden der Wirtschaftswissenschaften, Springer Verlag, Heidelberg, S. 318-327.

Mißler-Behr, M. (2008): Erfolgreiches Risikomanagement durch systematische Identifikation und Bewertung der Risiken. Information Management & Consulting, 23. Jg., Nr. 4, S. 80-86.

Moizer, P. (1997): Auditor Reputation: the International Empirical Evidence. International Journal of Auditing, Vol. 1, No. 1, pp. 61-74.

Monroe, G./Ng, J./Woodliff, D. (1993): The Importance of Inherent Risk Factors: Auditors`Perceptions. Australian Accounting Review, Vol. 3, No. 2, pp. 34-46.

Monroe, G./Ng, J. (2000): An examination of order effects in auditor`s inherent risk assessments. Accounting and Finance, Vol. 40, No. 2, pp. 153-168.

Morck, W. (2007): § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung, in Koller, I./Roth, W.-H./Morck, W. (Hrsg.): Handelsgesetzbuch Kommentar, 6. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-7.

Moroney, R./Carey, P. (2008): Industry Versus Task-Based Experience and Auditor Performance. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1272232 (Abruf am 25.04.2010).

Moser, U./Lindegger, P. (2000): Ausrichten des Prüfungsvorgehens auf strategische und operationelle Risiken. Der Schweizer Treuhänder, 74. Jg., Nr. 11, S. 1185-1190.

Müller-Känel, O. (2009): Mezzanine Finance, 3. Aufl., Haupt Verlag, Bern.

Müller-Stewens, G./Lechner, C (2005): Strategisches Management, 3. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Landsberg.

Müllner, M. (2006): Erfolgreich wissenschaftlich arbeiten in der Klinik, 2. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Murray, M./Zimmermann, R./Flaherty, D. (1997): Can benchmarking give you a competitive edge? Management Accounting, Vol. 8, No. 8, pp. 46-50.

Nagel, T. (1997): Risikoorientierte Jahresabschlußprüfung. In Lück, W. (Hrsg.): Schriftenreihe Rechnungslegung - Steuern - Prüfung, Band 3, Verlag Wissenschaft und Praxis, Sternenfels.

Nahlik, W. (1993): Praxis der Jahresabschlussanalyse, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Neuburger, B. (2005): Die Bewertung von Patenten. Cuvillier Verlag, Göttingen.

Nieuw Amerogen, C. van (2007): Auditors`Performance in Risk and Control Judgements. https://www.researchgate.net/publication/254819961_Auditors%27_performance_in_risk_and_control_judgments_An_empirical_study.pdf (Abruf am 05.12.2007).

O´Donnel, E./Johnson, E. (2001): The Effects of Auditor Gender and Task Complexity on Information Processing Efficiency. International Journal of Auditing, Volume 5, No. 2, pp. 91-105.

O`Donnel, E. (2002): Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures. Behavioral Research in Accounting, Vol. 14, No. 1, pp. 179-194.

O`Donnel, E./Schultz, J. (2005): The Halo Effect in Business Risks Audits: Can Strategic Risk Assessment Bias Auditor Judgement about Accounting Details? The Accounting Review, Vol. 80, No. 3, pp. 921-939.

Oechsler, W. (2011): Personal und Arbeit. Oldenbourg Verlag, München.

Olbrich, T. (1992): Die wirtschaftliche Lage der Kapitalgesellschaft, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Opitz, O. (1980): Numerische Taxonomie, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart.

Ordemann, D. (2003): Wissensmanagement und risikoorientierte Abschlussprüfung - Zur Beurteilung von inhärenten Risiken und Schätzgrößen. In Richter, M. (Hrsg.): Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, S. 95-157.

Orth, C. (2000): Abschlussprüfung und Corporate Governance, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden.

Orth, M. (1999): Überlegungen zu einem prozeßorientierten Prüfungsansatz. Die Wirtschaftsprüfung, 52. Jg., Nr. 15, S. 573-585.

Parasuraman, A./Zeithaml, V./Berry, L. (1988): SERVQUAL: A Multi-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Audit Quality. Journal of Retailing, Vol. 64, No. 1, pp. 12-40.

Peemöller, V./Hofmann, S. (2005): Bilanzskandale, Erich Schmidt Verlag, Berlin.

Peng, G./Nunes, M. (2007): Using PEST Analysis as a Tool for Refining and Focusing Contexts for Information Systems Research. 6th European Conference on Research Methodology for Business and Management Studies, 9th - 10th July 2007, Lisbon, Portugal, pp. 229 - 236.

Peridon, L/Steiner, M. (2002): Finanzwirtschaft der Unternehmung, 11. Aufl., Vahlen Verlag, München.

Pfitzinger, E. (2003): Geschäftsprozess-Management: Steuerung und Optimierung von Geschäftsprozessen, Beuth Verlag, Berlin.

Philipps, H. (2015): Berichtspraxis zur voraussichtlichen Konzernentwicklung (Prognosebericht) nach DRS 20 - Empirische Befunde aus den Konzernlageberichten der Unternehmen des DAX30. Der Betrieb, 63. Jg., Nr. 9, S. 445-450.

Piotrowski-Allert, S. (1999): Das Fehlerrisiko eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses - Empirische Analyse des Zusammenhangs zwischen Geschäfts- und Prüfungsrisiko. Europäische Hochschulschriften: Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft, Band 2437, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main.

Plendl, M. (1990): Die Berichterstattung des Abschlußprüfers über nachteilige Lageveränderungen und wesentliche Verluste nach § 321 Abs. 1 Satz 4 HGB, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Plendl, M. (2008): Risiken in der Rechnungslegung und Abschlussprüfung. In Ballwieser, W./Grewe, W. (Hrsg.): Wirtschaftsprüfung im Wandel, Beck Verlag, München, S. 327-344.

Podsakoff, P./McKenzie, P./Lee, J.-Y./Podsakoff, N. (2003): Common Method Bias.in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies. Journal of Applied Psychology, Vol. 88, No. 5, pp. 879-903.

Podsakoff, P./Organ, D. (1986): Self-reports in organizational research: Problems and prospects. Journal of Management, Vol. 12, No. 4, pp. 69-82.

Pollanz, M. (1999): Konzeptionelle Überlegungen zur Einrichtung und Prüfung eines Risikomanagementsystems - Droht eine Mega-Erwartungslücke? Der Betrieb, 52. Jg., Nr. 8, S. 393-399.

Porter, B. (1993): An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.

Porter, M. (1999): Wettbewerb und Strategie, Econ Verlag, München.

Porter, M. (2013): Wettbewerbsstrategien, 12. Aufl. Campus Verlag, Frankfurt am Main.

Potinecke, H./Block, F. (2013): Gesellschaftliche Rahmenbedingungen und Beratung der Unternehmensführung. In Knierim, T./Rübenstahl, M./Tsambikakis, M. (Hrsg.): Internal Investigations - Ermittlungen im Unternehmen, C. F. Müller Verlag, S. 24-78.

Prußog, C. (2000): Shareholder-Value bezogene Abbildung von Risiken im Wertebereich bei Banken als Basis eines Risk-Return-Controlling, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main.

Przybylski, P. (2010): Heute Partner - morgen Konkurrenten? In Altmeppen, K.-D./Lantzsch, K./Will, A. (Hrsg.): The Business of Entertainment. Medien, Märkte, Management, VS Verlag für Sozialwissenschaften, Wiesbaden.

Qandil, J. (2014): Wahrnehmung der Qualität der Abschlussprüfung. In Köhler, A./Marten, K.-U./Quick, R./Ruhnke, K./Wolz, M. (Hrsg.): Auditing and Accounting Studies, Springer Verlag, Wiesbaden.

Quick, R. (1996): Die Risiken der Jahresabschlussprüfung, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Quick, R. (1998): Prüfungsrisikomodelle. Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 27. Jg., Nr. 5, S. 244-248.

Quick, R. (1999): Prüfungsmethoden im Spiegel der Forschung. In Richter, M. (Hrsg.): Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II, Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie - Prüfungsmarkt - Prüfungsmethoden - Urteilsbildung, 2. Symposium der KPMG/Universität Potsdam zur Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung am 9. und 10. Oktober 1998 in Potsdam, Erich Schmidt Verlag, Berlin, S. 177-234.

Quick, R./Kayadelen, E./Flashaar-Bloedorn, M. (2008): Kennzahlengestütztes Value Added Reporting in der Geschäftsberichtspublizität der Eurostoxx-50-Unternehmen. Die Wirtschaftsprüfung, 61. Jg., Nr. 4, S. 156-164.

Quick, R./Monroe, G./Ng, J./Woodliff, D. (1997): Risikoorientierte Jahresabschlussprüfung und inhärentes Risiko - Zur Bedeutung der Faktoren des inhärenten Risikos. Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 49 Jg., Nr. 3, S. 209-228.

Quick, R./Warming-Rasmussen, B. (2007): Unabhängigkeit des Abschlussprüfers - Zum Einfluss von Beratungsleistungen auf Unabhängigkeitswahrnehmungen von Aktionären. Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 77. Jg., Nr. 10, S. 1007-1033.

Rack, O./Christophersen, T. (2009): Experimente. In Sönke, A./Klapper, D./Konradt, U./Walter, A./Wolf, J. (Hrsg.): Methodik der empirischen Forschung, 3. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 17-32.

Reichling, P./Bietke, D./Henne, A. (2007): Praxishandbuch Risikomanagement und Rating, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Reimers, J./Wheeler, S./Dusenbury, R. (1993): The Effect of Response Mode on Auditors`Control Risk Assessments. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 12, No. 2, pp. 62-78.

Reinartz, W./Krafft, M./Hoyer, W. (2004): The Customer Relationship Management Process: Its Measurement and Impact on Performance. Journal of Marketing Research, Vol. 41, No. 3, pp. 293-305.

Reinhard, H. (1989): Umweltrisiken im Jahresabschluß. In IDW (Hrsg.) (1989): Generalthema: Risiken erkennen - Risiken bewältigen: Eine Aufgabe für Unternehmen, Berater und Prüfer, Bericht über die Fachtagung 1988 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. vom 26.-28. Oktober 1988 in Hamburg, IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 339-362.

Reinick, C./Zabel, J./Specht, M./ Schissler, J. (2011): Trendanalyse im Bereich Windenergie am Beispiel Chinas. In Kramer, J. (Hrsg.): Wismarer Diskussionspapiere, o. Jg., Nr. 12, S. 1-29.

Rinkenburger, R. (2011): Einführung in die explorative Faktorenanalyse. In Schwaiger, M./ Meyer, A. (Hrsg.) (2011): Theorien und Methoden der Betriebswirtschaft: Handbuch für Wissenschaftler und Studierende, Vahlen Verlag, München, S. 455-476.

Ritchie, B./Khorwatt, E. (2007): The attitude of Lybian auditors to inherent control risk assessment. The British Accounting Review, Vol. 39, No. 1, pp. 39-59.

Rittenberg, L./Schwieger, B./Johnstone, K. (2007): Auditing, 6. Aufl., International Thomson Publishing, Mason.

Röthig, D. (2008): Betriebswirtschaftliche Analyse der Kapazitätsauslastung in der Siedlungsentwässerung. In Günther, E. /Nowack, M. (Hrsg.): Dresdner Beiträge zur Lehre der betrieblichen Umweltökonomie, o. Jg., Nr. 31, S. 1-121.

Roth, P./Switzer, F. (1995): A Monte Carlo Analysis of Missing Data Techniques in a HRM Setting. Journal of Management, Vol. 21, No. 5, p. 1003-1023.

Ruhnke, K. (2002): Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung - Revolution im Prüfungswesen oder Weiterentwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes? Der Betrieb, 55. Jg., Nr. 9, S. 437-443.

Ruhnke, K. (2006): Business Risk Audits: State of the Art und Entwicklungsperspektiven, Journal für Betriebswirtschaft, 56. Jg., Nr. 4, S. 189-218.

Ruhnke, K. (2007): Geschäftsrisikoorientierte Prüfung von IFRS-Abschlüssen. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 7. Jg., Nr. 3, S. 155-166.

Ruhnke, K./Deters, E. (1997): Die Erwartungslücke in der Abschlussprüfung. Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 67. Jg., Nr. 9, S. 923-945.

Ruhnke, K./Schmidt, M. (2005): § 316 Pflicht zur Prüfung. In Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (Hrsg.): Bilanzrecht Kommentar, Stollfuß Verlag, Bonn.

Ruud, F./Sommer, K. (2006): Enterprise Risk Management. Der Schweizer Treuhänder, 80. Jg., Nr. 3, S. 126-131.

Saitz, B./Beckmann, K./Wieben, H.-J. (2006): Vom KonTraG zum integrierten Risikomanagement. In Hutzschenreuter, T./Griess-Nega, T. (Hrsg.): Krisenmanagement, Gabler Verlag, Wiesbaden, S. 675-701.

Salterio, S./Knechel, R./Kotchetova, N. (2005): Performance Measurement Systems and Strategic Analysis Extensiveness: The Auditor's Usage of Balanced Scorecards and Performance Benchmarks. Working Paper, University of Florida/ Queen's University/ University of Waterloo, July 21, 2005, pp. 1-44.

Salterio, S./Knechel, R./Kotchetova, N. (2008): The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors`risk assessment and mental models. Working Paper, University of Florida/ Queen's University/ University of Waterloo, May 16, 2008, pp. 1-61.

Salterio, S./Knechel, R./Kotchetova-Kozloski, N. (2010): The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors`risk assessment and mental models. Accounting, Organizations and Society, Vol. 35, No. 3, pp. 316-333.

Sand, H (1973): Fragen zur Arbeitszufriedenheit. Journal of International Business, Vol. 13, Nr. 4/5, S. 45-64 (zit. aus Hansmann, K.-W. (1999): Industrielles Management, 6. Aufl., Oldenbourg Verlag, München).

Sanusi, Z./Iskandar, T. (2007): Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity. Managerial Auditing Journal, Vol. 22, No. 1, pp. 34-52.

Sanusi, Z./Iskandar, T. (2011): Assessing the Effects of Self-Efficacy and Task Complexity on Internal Control Audit Judgement. Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, Vol. 7, No. 1, pp. 29-52.

Savage, A./Norman, C./Lancaster, K. (2008): Using a Movie to Study COSO Internal Control Framework: An Instructual Case. Journal of Information Systems, Vol. 22, No. 1, pp. 63-77.

Schäfer, T. (2008): Stakeholderorientiertes Integrationsmanagement bei Fusionen und Akquisitionen, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Scheffler, E (2004): Controlling als Bindeglied zwischen Vorstand und Aufsichtsrat. In Freidank, C.-C. (Hrsg.): Corporate Governance und Controlling, Springer Verlag, Berlin, S. 97-112.

Scheuch, F. (1993): Marketing, 4. Aufl., Vahlen Verlag, München.

Schierenbeck, H. (2003): Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 16. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.

Schmelzer, H./Sesselmann, W. (2003): Geschäftsprozessmanagement in der Praxis, 3. Aufl., Hanser Verlag, München.

Schmidt, S. (2005): Geschäftsverständnis, Risikobeurteilungen und Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers als Reaktion auf beurteilte Risiken. Die Wirtschaftsprüfung, 58. Jg., Nr. 16, S. 873-887.

Schmidt, S. (2008): Handbuch Risikoorientierte Abschlussprüfung, Verlag IDW, Düsseldorf.

Schmidt, S. (2018): § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung - G. Risikoorientiertes Prüfungsvorgen. In Grottel, B./Schmidt, S./Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 100-214.

Schmidt, S./Almeling, C. (2018): § 317 Gegenstand und Umfang der Prüfung. In Grottel, B./Schmidt, S./Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., Beck Verlag, München, Rn. 1-95.

Schmidt, S./Deicke M. (2018): § 321 Prüfungsbericht. In Grottel, B./Schmidt, S./Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., Beck Verlag, München, Rn.1-270.

Schmoch, U. (1990) : Wettbewerbsvorsprung durch Patentinformation. In: Grupp, H. (Hrsg.) (1990): Schriftenreihe Zukunft der Technik. TÜV Rheinland, Köln 1990.

Schult, E./Brösel, G. (2008): Bilanzanalyse, 12 Aufl., Schmidt Verlag, Hamburg.

Selchert, F. (1988): Abschlussprüfung von Kapitalgesellschaften, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Shailer, G./Wade, M./Willett, R./Yap, L. Y. (1998): Inherent Risk and indicative factors: senior auditors` perceptions. Managerial Auditing Journal, Vol. 13, No. 8, pp. 455-464.

Sieber, C. (2007): Kooperation von Zentralcontrolling und Bereichscontrolling, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Siegel, /Sidney, (1985): Nichtparametrische statistische Methoden, 2.Aufl., Klotz Verlag, Eschborn (zit. aus Quick, R. (1996): Die Risiken der Jahresabschlussprüfung, IDW-Verlag, Düsseldorf).

Sim, A./Teoh, H. (1997): Relationships Between Business Strategy, Environment And Controls: A Three Country Study. Journal of Applied Business Research, Vol. 13, No. 4, pp. 57-73.

Simon, A./Zajontz, Y./Reit, V. (2013): Lehrevaluation online oder papierbasiert? Ein empirischer Vergleich zwischen traditionellem Fragebogen und inhaltsgleicher Online-Erhebung. Beiträge zur Hochschulforschung - Themenheft „Studium und Lehre“ Heft 3, 2013.

Simons, R. (1992): The Strategy of Control: How Accounting Information Helps to Formulate and Implement Business Strategy. CA Magazine, Vol. 125, No. 3, pp. 44-50.

Sinn, H.-W. (2005): Das demographische Defizit - Die Fakten, die Folgen, die Ursachen und die Politikimplikationen. In Birg, H. (Hrsg.): Auswirkungen der demographischen Alterung und der Bevölkerungsschrumpfung auf Wirtschaft, Staat und Gesellschaft, Lit Verlag, Münster, S. 53-90.

Sommerlatte, T. (1993): Leistungsprozesse und Organisationsstruktur. In Scharfenberg, H. (Hrsg.): Strukturwandel in Management und Organisation, FBO-Verlag, Baden-Baden, S. 55-70.

Specht, D./Möhrle, M. (Hrsg.) (2002): Gabler Lexikon Technologie Management, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Speis, H./Czymmek, H. (2003): Die Bedeutung der ökologischen Betroffenheit für die umweltschutzorientierten Wettbewerbs-strategien von Unternehmen. In Beuermann, G. (Hrsg.) Arbeitsberichte zum Umweltmanagement, Nr. 5, Universität Köln, S. 1-50.

Stahl, H. (1998): Zum Aufbau und Erhalt von Reputationskapital in Stakeholder-Beziehungen. In Handlbauer, G./Matzler, K./Sauerwein, E./Stumpf, M. (Hrsg.): Perspektiven im strategischen Management, de Gruyter Verlag, Berlin, S. 351-368.

Stede, W. v.d. /Young, S. M./Chen, C. (2005): Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. Accounting, Organizations and Society, Vol. 30, Issues 7-8, pp. 655-684.

Stein, H./Ginevicius, R. (2010): New co-opetion approach for supply chain applications and the implementation a new new allocation rule. 6th International Scientific Conference May 13–14, 2010, Vilnius, Lithuania, pp. 1092-1099.

Steiner, M./Bruns, C. (2002): Wertpapiermanagement, 8. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Stewart, D. (1981): The Application and Misapplication of Factor Analysis in Marketing Research. Journal of Marketing Research, Vol. 18, No. 1, pp. 51-62.

Stibi, E. (1997): Prüfungsrisikomodell und Abschlussprüfung, IDW-Verlag, Düsseldorf.

Suchman, E. (1962): An Analysis of "Bias". Survey Research. Public Opinion Quarterly, Vol. 26, No. 1, pp. 102-111.

Terlinde, C. (2005): Aufdeckung von Bilanzmanipulationen in der deutschen Prüfungspraxis. In Quick, R./Wurl, H.-J. (Hrsg.): Rechnungswesen und Controlling, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Theisen, M. (2007): Information und Berichterstattung des Aufsichtsrats, 4. Aufl., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Thommen, J.-P./Achleitner, A.-K. (2006): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Thompson, A./Strickland, A. (1998): Crafting and implementary strategy, 10. Aufl., McGraw Hill Verlag, Boston.

Toutenburg, H./Heumann, C. (2008): Induktive Statistik, 4. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Toutenburg, H./Schomaker, M./Wißmann, M. (2006): Arbeitsbuch zur deskriptiven und induktiven Statistik, Springer Verlag, Berlin.

Tsang, E. (2002): Acquiring knowledge by foreign partners from international joint ventures in a transition economy: learning-by-doing and learning myopia. Strategic Management Journal, Vol. 23, No. 9, pp. 835-854.

Überla, K. (1977): Faktorenanalyse, 2. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Vandervelde, S./Tubbs, R./Schepanksi, A./Messier, W. (2006): Experimental Test of a Descriptive Theory of Combined Auditee Risk Assessment. http://ssrn.com/abstract=958791 (Abruf am 06.09.2007).

Vanini, U. (2009): Balanced Scorecard. Das Wirtschaftsstudium, 38. Jg., Nr. 6, S. 815-823.

Velte, P. (2009): Zur Reform des Prüfungsausschusses post BilMoG. Unternehmenssteuern und Bilanzen, 10. Jg., Nr. 9, S. 342-350.

Venohr, B. (1988): „Marktgesetze“ und strategische Unternehmensführung, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Venzin,M./Rasner, C./Mahnke, V. (2010): Der Strategieprozess: Praxishandbuch zur Umsetzung im Unternehmen, 2. Aufl., Campus Verlag, Frankfurt am Main.

Voigt, K.-I. (2013): Strategische Unternehmensplanung, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Vollmuth, H. (2008): Controlling-Instrumente von A - Z, 8. Aufl., Haufe Verlag, München.

Wagner, M./Thieler, W. (1994): Wegweiser für den Erfinder, Springer Verlag, Berlin.

Wakerly, R. (1984): PIMS: A Tool for Developing Competitive Strategy. Long Range Planning, Vol. 17, No. 3, pp. 92-97.

Walo, J. (1995): The Effects of Client Characteristics on Audit Scope. Auditing: A Journal of Pratice & Theory, Vol. 14, No. 1, pp. 115-124.

Weber, E. (1974): Einführung in die Faktorenanalyse, Gustav Fischer Verlag, Stuttgart.

Weber, R. (2012): Die Entscheidung über die Auftragsannahme in der Wirtschaftsprüfung, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Weber, S. (2010): Lagebericht. In Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Beck Verlag, München.

Wehrheim, M./Schmitz, T. (2009): Jahresabschlussanalyse, 3. Aufl., Kohlhammer Verlag, Stuttgart.

Weinrich, G. (1993): Bilanzanalyse aus Finanzsicht - ein zukunftsorientiertes Instrumentarium zur Unternehmensdiagnose. Die Wirtschaftsprüfung, 46. Jg., Nr. 8, S. 225-235.

Welge, M./Al-Laham, A. (2012): Strategisches Management, 6. Aufl., Springer Gabler Verlag, Wiesbaden.

Wich, H. (2008): Internes Kontrollsystem und Management-Informationssystem. In Lenz, H. (Hrsg.): Schriften zur Theorie und Praxis der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main.

Wieding, A. (2000): Leistungsrechnung: Ein prozessorientierter Ansatz, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Wiedmann, H. (1998): Ansätze zur Fortentwicklung der Abschlussprüfung, Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 7, S. 338-350.

Wiedmann, H. (1999): Neuere Prüfungsansätze vor dem Hintergrund des KonTraG. In Baetge, J. (Hrsg): Auswirkungen des KonTraG auf Rechnungslegung und Prüfung: Vorträge und Diskussion zum 14. Münsterischen Tagesgespräch des Münsteraner Gesprächskreises Rechnungslegung und Prüfung e. V. am 8. Mai 1998, IDW, Düsseldorf, S. 71-114.

Wiedmann, H./Schnurbohm, A. (2001): Der Einfluss eines Value Based Management auf den Prüfungsprozess. In Hommelhoff, P./Zätzsch, R./Erle, B. (Hrsg): Festschrift für Welf Müller, Beck Verlag, München, S. 241-262.

Winkeljohann, N./Henckel, N.-F. (2014): § 239 Führung der Handelsbücher. In Förschle, G./Grottel, B./Schmidt, S./Schubert, W./Winkeljohann, N. (Hrsg): Beck`scher Bilanz-Kommentar, §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 9. Aufl., Beck Verlag, München, Rn.1-45.

Winograd, B./Gerson, J./Berlin, B. (2000): Audit Practices of PricewaterhouseCoopers. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 19, No. 2, pp. 175-182.

Withus, K.-H. (2009): Neue Anforderungen nach BilMoG zur Beschreibung der wesentlichen Merkmale des Internen Kontroll- und Risikomanagementsystems im Lagebericht kapitalmarktorientierter Unternehmen. Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 9. Jg., Nr. 7-8, S. 440-451.

Wöhe, G./Döring, U. (2008): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Aufl., Vahlen Verlag, München.

Wolf, K./Runzheimer, B. (2009): Risikomanagement und KonTraG, 5. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Wolke, T. (2008): Risikomanagement, 2. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.

Wolz, M. (1996): Die Krisenwarnfunktion des Abschlussprüfers, Gabler Verlag, Wiesbaden.

Wolz, M. (2000): Materiality, Prüfungsrisiko und Prüfungsumfang, Habilitation Betriebswirtschaftslehre, Universität Duisburg-Essen.

Wouters, M./Kooke Theeuwes, J./Donselar, K. van (1999): Indentification of critical operational performance measures - A research note on a benchmarking study in the transportation and distribution sector. Management Accounting Research, Vol. 10, No. 4, pp. 439-452.

WPK (2009): Statistische Informationen zu unseren Mitgliedern - Stand 01.07.2009. www.wpk.de/beruf-wp-vbp/statistiken.asp (Abruf am 12.01.2010).

WPK (2013): Der praktische Fall. Berufsaufsicht; Rüge gegenüber den Unterzeichnern eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks sowie dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer wegen fachlicher Mängel bei der Konzernabschlussprüfung (IFRS) eines § 319a HGB-Mandats. WPK Magazin, o. Jg. Nr. 2, S. 35-37.

Wu, B./Roebuck, P./Fargher, N. (2002): A Note on Auditors´Perceptions of Business Risk. International Journal of Auditing, Vol. 6, pp. 287-302.

Wurl, H.-J./Kuhnert, M./Hebeler, C. (2001): Traditionelle Formen der kurzfristigen Erfolgsrechnung und der „Economic Value Added"-Ansatz - ein kritischer Vergleich unter dem Aspekt der Unternehmenssteuerung. Die Wirtschaftsprüfung, 54. Jg., Nr. 23, S. 1361-1372.

Wurzer, A. (2003): Wettbewerbsvorteile durch Patentinformationen, 2. Aufl., FIZ Verlag, Karlsruhe.

Yüksel, I./Dagdeviren, M. (2007): Using the analytic network process (ANP) in a SWOT analysis - A case study for a textile firm. Information Sciences, Vol. 177, No. 16, pp. 3364-3382.

Zaeh, P. (1998): Entscheidungsunterstützung in der Risikoorientierten Abschlussprüfung, Verlag Moderne Industrie AG, Landsberg.

Zäpfel, G. (2000): Strategisches Produktions-Management, 2. Aufl., Oldenbourg Verlag, München.

Zantow, R./Dinauer, J. (2011): Finanzwirtschaft des Unternehmens, 3. Aufl., Pearson Verlag, München.

Zerle, P. (2004): Ökologische Effektivität und ökonomische Effizienz von umweltbezogenen Selbstverpflichtungen. Volkswirtschaftliche Diskussionsreihe / Institut für Volkswirtschaftslehre der Universität Augsburg, Beitrag Nr. 262.

Zimbardo, P. (1995): Psychologie, 6. Aufl., Springer Verlag, Berlin.

Zimmerer, C. (1981): Bilanzwahrheit und die Bilanzlüge, 2. Aufl., Gabler Verlag, Wiesbaden.

Ziepprecht, K. (2016): Strategien und Kompetenzen von Lernenden beim Erschließen von biologischen Informationen aus unterschiedlichen Repräsentationen, Logos Verlag, Berlin.

Zwirner, C./Boecker, C./Busch, J. (2017): Bilanzpolitik aktuell - Gestaltungsmöglichkeiten zum Jahresabschluss 2017. Unternehmenssteuern und Bilanzen, 18. Jg., Nr. 21, Beilage zu Heft 21, S. 1-20.

Berufsständische Verlautbarungen

Entwurf eines IDW Prüfungsstandards 10: Grundsätze zur Bewertung von Immobilien (Stand: 13.04.2012).

Fragen und Antworten: Zur praktischen Anwendung der Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen nach IDW S 1 i.d.F. 2008 (Stand: 15.07.2013).

IDW Prüfungsstandard 200: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (Stand: 28.06.2000).

IDW Prüfungsstandard 201: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (Stand: 09.09.2009).

IDW Prüfungsstandard 202: Die Beurteilung von zusätzlichen Informationen, die von Unternehmen zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden (Stand: 09.09.2010).

IDW Prüfungsstandard 210: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012).

IDW Prüfungsstandard 230: Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 08.12.2005).

IDW Prüfungsstandard 240: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (Stand: 09.09.2010).

IDW Prüfungsstandard 255: Beziehungen zu nahe stehenden Personen im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 24.11.2010).

IDW Prüfungsstandard 261 n. F.: IDW Prüfungsstandard: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (Stand: 13.03.2012).

IDW Prüfungsstandard 270: Die Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 09.09.2010).

IDW PS 320 n. F.: Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern) (Stand: 01.03.2012).

IDW Prüfungsstandard 321: Interne Revision und Abschlussprüfung (Stand: 09.09.2010).

IDW Prüfungsstandard 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (Stand: 24.09.2002).

IDW Prüfungsstandard 331: Abschlussprüfung bei teilweiser Auslagerung der Rechnungslegung auf Dienstleistungsunternehmen (Stand: 09.09.2010).

IDW Prüfungsstandard 340: Die Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB (Stand: 11.09.2000).

IDW Prüfungsstandard 350: Prüfung des Lageberichts (Stand: 09.09.2009).

IDW Prüfungsstandard 450: Grundsätze ordnungsgemäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (Stand: 01.03.2012).

IDW Prüfungsstandard 800: Beurteilung eingetretener oder drohender Zahlungsunfähigkeit bei Unternehmen (Stand: 06.03.2009).

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung FAIT 4: Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse (Stand: 08.08.2012).

IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung HFA 9: Einzelfragen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS (Stand: 12.04.2007).

IDW Praxishinweis 2/2012: Empfehlungen für die Ausgestaltung interner Sicherungsmaßnahmen zur Geldwäscheprävention in der Wirtschaftsprüferpraxis (Stand: 06.09.2012).

IDW Prüfungshinweis 9.140: Checklisten zur Durchführung der Qualitätskontrolle (Stand: 12.04.2007).

IDW Prüfungshinweis: Prüfung von IT-gestützten Geschäftsprozessen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PH 9.330.2) (Stand: 24.08.2010).

IDW Prüfungshinweis: Einsatz von Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PH 9.330.3) (Stand: 15.10.2010).

International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000): Assurance Engagements other than or reviews of historical financial information (Effective for assurance reports dated on or after January 1, 2005).

International Standard on Auditing 315 (ISA 315): Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009).

International Standard on Auditing 330 (ISA 330): The auditor's response to assed risks (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009).

International Standard on Auditing 240 (ISA 240): The Auditor`s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009).

International Standard on Auditing 250 (ISA 250): Consideration Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements (Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009).

Anhang 1: Fragebogen Var. 1 mit Anschreiben

TECHNISCHE UNIVERSITÄT DARMSTADT

Technische Universität Darmstadt | Hochschulstraße 1 | 64289 Darmstadt

Prof. Dr. Reiner Quick
Institut für Betriebswirtschaftslehre
Fachgebiet Rechungswesen, Controlling und
Wirtschaftsprüfung
Hochschulstr. 1
64289 Darmstadt

Rückantwort

Bei Faxantwort: 06151 – 16 6034

Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften

Fachgebiet Rechnungswesen, Controlling und Wirtschaftsprüfung

RCW

Prof. Dr. Reiner Quick

Hochschulstraße 1
64289 Darmstadt

Tel. +49 6151 16 - 3423
Fax +49 6151 16 - 6034
quick@bwl.tu-darmstadt.de

Fragebogen zu den Geschäftsrisiken eines Mandanten

Liebe Teilnehmerin, lieber Teilnehmer,

gemäß der Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) muss ein(e) Abschlussprüfer(in) im Zuge einer Abschlussprüfung die Ziele und die dafür verfolgten Strategien sowie die damit einhergehenden **Geschäftsrisiken, welche wesentliche falsche Angaben im Jahresabschluss und Lagebericht zur Folge haben können,** verstehen. Daher soll im Rahmen dieser Studie allgemein untersucht werden, welche Faktoren Wirtschaftsprüfer(innen) bei ihrer Einschätzung des Geschäftsrisikos ihrer Mandanten heranziehen. Das Geschäftsrisiko stellt dabei die Gefahr dar, dass der Mandant seine Ziele nicht erreicht. Das Geschäftsrisiko eines Mandanten kann aus bedeutenden Gegebenheiten, Ereignissen, Umständen, Maßnahmen oder Unterlassungen resultieren, die sich nachteilig auf die Fähigkeit des Mandanten auswirken können, seine Ziele und die dafür gewählten Strategien zu verwirklichen. Der Terminus des Geschäftsrisikos ist zudem weiter gefasst als der Begriff „Risiko wesentlicher falscher Angaben im Abschluss“ (Fehlerrisiko) und schließt diesen mit ein.

Ausfüllhinweise:

Der erste Teil des Fragebogens umfasst 60 Faktoren. Sie werden gebeten, mehrere Fragen bezüglich jeden Faktors des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten aus den Bereichen Industrie und Handel zu beantworten, wobei jede Antwort lediglich eine Antwortmöglichkeit vorsieht. BITTE BETRACHTEN SIE JEDEN FAKTOR SEPARAT.

Bitte beachten Sie auch, dass die Faktoren weder in einer bestimmten Reihenfolge angeordnet noch auf ein bestimmtes Unternehmen ausgerichtet wurden, um einer möglichen Verzerrung der Ergebnisse entgegenzuwirken.

Bei der ersten Frage werden Sie gebeten, anzugeben, ob Sie diesen als Faktor des Geschäftsrisikos klassifizieren würden.

Sollte Ihre Antwort negativ sein, fahren Sie bitte mit dem nächsten Faktor in der nächsten Zeile fort. Sollte Ihre Antwort positiv bzw. unentschieden ausfallen, werden Sie gebeten, weitere Fragen in derselben Zeile zu beantworten.

Am Ende des ersten Teils des Fragebogens haben Sie die Möglichkeit weitere Faktoren zu ergänzen, die Ihrer Ansicht nach von Bedeutung für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos sind.

Im zweiten Teil des Fragebogens werden Sie um ergänzende, demographische Informationen gebeten. Diese Informationen werden ausschließlich für analytische Zwecke benötigt.

Wir bedanken uns bereits jetzt für Ihre Unterstützung und sichern Ihnen Anonymität und absolute Vertraulichkeit im Umgang mit den gewonnenen Daten zu. Auf Wunsch teilen wir Ihnen gerne die Ergebnisse der Befragung mit. Hierfür kontaktieren Sie bitte Herrn Dipl.-Kfm. (Univ.) Jan Carsten Brödel, Email: broedel@bwl.tu-darmstadt.de.

Rücksendung:

Bitte senden Sie den Fragebogen per Fax an die Rufnummer 06151/16 60 34 oder per Post an die auf dem Deckblatt genannte Adresse.

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	**A**	**B**	**C**	**D**
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
1. Der Vorstand hat keine geeigneten Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere kein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
2. Die Anteilseigner üben grundsätzlich keinen Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
3. Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist nicht angespannt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
4. Das Unternehmen ist sehr abhängig von einzelnen Lieferanten	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
5. Das Management ist nicht integer	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
6. Das Unternehmen hängt nicht von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
7. Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ schlecht	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
8. Das Management hat grundsätzlich keine Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
9. Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision nicht geprüft	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
10. Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren geeignete Kennzahlen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
11. Das Management hält wichtige Informationen nicht zurück und kommuniziert diese an die Mitarbeiter	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
12. Der Markt, in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden umfangreich reguliert	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
13. Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten überlegen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
14. Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	**A**	**B**	**C**	**D**
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
15. Das Management ist nicht ehrlich	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
16. Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind nicht ausreichend stabil und auch in Ausnahmesituationen kaum verfügbar	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
17. Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens eingehalten	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
18. Die Unternehmensorganisation ist nicht an den Geschäftsprozessen ausgerichtet	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
19. Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Abschwung bzw. befindet sich in einer Rezession	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
20. Die Mitarbeiter sind wenig loyal und zeichnen sich durch eine niedrige Arbeitsmoral aus	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
21. Die Strategien des Unternehmens werden konsequent verfolgt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
22. Der Aufsichtsrat ist inkompetent	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
23. Die in der Branche des Unternehmens eingesetzte Technologie ist kaum Veränderungen unterworfen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
24. Die Ziele des Unternehmens sind grundsätzlich realistisch und nicht überzogen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
25. Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität überlegen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
26. Das Management ist inkompetent	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
27. Die Regeln der Funktionstrennung werden nicht kontinuierlich verfolgt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
28. Das Unternehmen ist in einem geringen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
29. Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Liefertreue und einen hervorragenden Lieferservice	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
30. Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr hoch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
31. Bisher hat das Unternehmen seine Budgetziele nur unregelmäßig erreicht	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
32. Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind sehr leistungsorientiert ausgerichtet	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
33. Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrige Prozesskosten	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
34. Der Aufsichtsrat ist nicht integer	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
35. Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist nicht sichergestellt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
36. Das Unternehmen hat kaum kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist niedrig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
37. Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich nicht auf alle Geschäftsprozesse	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
38. Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind nicht effektiv	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
39. Die Ziele des Unternehmens sind ausreichend klar formuliert	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
40. Mängel in der internen Kontrolle werden nicht sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
41. Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hoch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
42. Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig stagnieren bzw. schrumpfen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
43. Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern geringer	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
44. Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben nicht wirksam nach	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
45. Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist realistisch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
46. Das Unternehmen analysiert intern die Unternehmensziele	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
47. Das Unternehmen ist kaum einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind niedrigen Schwankungen unterworfen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
48. Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken nicht im Hinblick auf die Unternehmensziele	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
49. Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen kaum Mängel auf	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
50. Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
51. Das IKS hat während des gesamten Jahres bestanden und war grundsätzlich wirksam	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
52. Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist hoch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
53. Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren eher unwahrscheinlich	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
54. Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Produktqualität	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
55. Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gestiegen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
56. Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren niedrig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
57. Die Mitarbeiter sind nicht überlastet und ihre Anzahl ist angemessen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtg ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
58. Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist niedrig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
59. Das Management hat den Ruf ungewöhnliche Risiken einzugehen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
60. Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist unzureichend	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Gibt es weitere Faktoren des Geschäftsrisikos, die Ihrer Ansicht nach nicht angesprochen wurden? Falls ja, dann tragen Sie diese bitte in das nachfolgende Feld ein.

Teil 2: Demographische Daten

Ihre gegenwärtige Position in Ihrer Gesellschaft:	☐ Partner ☐ Manager ☐ _____
Beschreibung Ihrer Gesellschaft:	☐ groß („BIG 4“) ☐ mittelgroß ☐ klein ☐ Einzelpraxis
Sie sind:	☐ männlich ☐ weiblich
Wie alt sind Sie?	___ Jahre
Über wie viel Jahre Berufserfahrung verfügen Sie?	___, davon als examinierter WP ___
Über wie viel Jahre Erfahrung mit dem risikoorientierten Prüfungsansatz verfügen Sie?	___ Jahre
Wie groß ist circa die Anzahl Ihrer jährlich durchgeführten Abschlussprüfungen?	___ Abschlussprüfungen
Wie würden Sie Ihre Erfahrung mit dem risiko-orientierten Prüfungsansatz einschätzen?	sehr wenig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr viel
Welche Instrumente setzen Sie für die Identifikation des Geschäftsrisikos ein? (Mehrfachnennungen möglich)	☐ PEST-Analyse ☐ Porter`s Five Forces-Modell ☐ Wettbewerbsanalyse ☐ SWOT-Analyse ☐ Benchmarking ☐ Produktlebenszyklusmodell ☐ _____ ☐ _____

Vielen herzlichen Dank, dass Sie sich die Zeit genommen haben, den vorliegenden Fragebogen auszufüllen. Wir wissen Ihre Unterstützung sehr zu schätzen. Sollten Sie Kommentare oder Anmerkungen zu dieser Studie haben, so können Sie diese gerne in das nachfolgende Feld eintragen.

Anhang 2: Fragebogen Var. 2 mit Anschreiben

Technische Universität Darmstadt | Hochschulstraße 1 | 64289 Darmstadt

Prof. Dr. Reiner Quick
Institut für Betriebswirtschaftslehre
Fachgebiet Rechungswesen, Controlling und
Wirtschaftsprüfung
Hochschulstr. 1
64289 Darmstadt

Rückantwort

Bei Faxantwort: 06151 – 16 6034

Fachbereich Rechts- und Wirtschaftswissenschaften

Fachgebiet Rechnungswesen, Controlling und Wirtschaftsprüfung

Prof. Dr. Reiner Quick

Hochschulstraße 1
64289 Darmstadt

Tel. +49 6151 16 - 3423
Fax +49 6151 16 - 6034
quick@bwl.tu-darmstadt.de

Fragebogen zu den Geschäftsrisiken eines Mandanten

Liebe Teilnehmerin, lieber Teilnehmer,

gemäß der Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) muss ein(e) Abschlussprüfer(in) im Zuge einer Abschlussprüfung die Ziele und die dafür verfolgten Strategien sowie die damit einhergehenden **Geschäftsrisiken, welche wesentliche falsche Angaben im Jahresabschluss und Lagebericht zur Folge haben können,** verstehen. Daher soll im Rahmen dieser Studie allgemein untersucht werden, welche Faktoren Wirtschaftsprüfer(innen) bei ihrer Einschätzung des Geschäftsrisikos ihrer Mandanten heranziehen. Das Geschäftsrisiko stellt dabei die Gefahr dar, dass der Mandant seine Ziele nicht erreicht. Das Geschäftsrisiko eines Mandanten kann aus bedeutenden Gegebenheiten, Ereignissen, Umständen, Maßnahmen oder Unterlassungen resultieren, die sich nachteilig auf die Fähigkeit des Mandanten auswirken können, seine Ziele und die dafür gewählten Strategien zu verwirklichen. Der Terminus des Geschäftsrisikos ist zudem weiter gefasst als der Begriff „Risiko wesentlicher falscher Angaben im Abschluss“ (Fehlerrisiko) und schließt diesen mit ein.

Ausfüllhinweise:

Der erste Teil des Fragebogens umfasst 60 Faktoren. Sie werden gebeten, mehrere Fragen bezüglich jeden Faktors des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten aus den Bereichen Industrie und Handel zu beantworten, wobei jede Antwort lediglich eine Antwortmöglichkeit vorsieht. BITTE BETRACHTEN SIE JEDEN FAKTOR SEPARAT.

Bitte beachten Sie auch, dass die Faktoren weder in einer bestimmten Reihenfolge angeordnet noch auf ein bestimmtes Unternehmen ausgerichtet wurden, um einer möglichen Verzerrung der Ergebnisse entgegenzuwirken.

Bei der ersten Frage werden Sie gebeten, anzugeben, ob Sie diesen als Faktor des Geschäftsrisikos klassifizieren würden.

Sollte Ihre Antwort negativ sein, fahren Sie bitte mit dem nächsten Faktor in der nächsten Zeile fort. Sollte Ihre Antwort positiv bzw. unentschieden ausfallen, werden Sie gebeten, weitere Fragen in derselben Zeile zu beantworten.

Am Ende des ersten Teils des Fragebogens haben Sie die Möglichkeit weitere Faktoren zu ergänzen, die Ihrer Ansicht nach von Bedeutung für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos sind.

Im zweiten Teil des Fragebogens werden Sie um ergänzende, demographische Informationen gebeten. Diese Informationen werden ausschließlich für analytische Zwecke benötigt.

Wir bedanken uns bereits jetzt für Ihre Unterstützung und sichern Ihnen Anonymität und absolute Vertraulichkeit im Umgang mit den gewonnenen Daten zu. Auf Wunsch teilen wir Ihnen gerne die Ergebnisse der Befragung mit. Hierfür kontaktieren Sie bitte Herrn Dipl.-Kfm. (Univ.) Jan Carsten Brödel, Email: broedel@bwl.tu-darmstadt.de.

Rücksendung:

Bitte senden Sie den Fragebogen per Fax an die Rufnummer 06151/16 60 34 oder per Post an die auf dem Deckblatt genannte Adresse.

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	**A**	**B**	**C**	**D**
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
1. Der Vorstand hat geeignete Maßnahmen getroffen, dabei insbesondere ein Überwachungssystem eingerichtet, um den Fortbestand der Gesellschaft gefährdende Entwicklungen früh erkennen zu können	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
2. Die Anteilseigner üben Druck auf das Management aus, bestimmte finanzielle Ziele zu erreichen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
3. Die kurz- und langfristige Liquidität des Unternehmens ist angespannt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
4. Das Unternehmen ist kaum abhängig von einzelnen Lieferanten	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
5. Das Management ist integer	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
6. Das Unternehmen hängt von wesentlichen Verträgen (z. B. Lizenzen, Patente, Franchise-Verträge usw.) ab	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
7. Die Produkte des Unternehmens sind im Vergleich zu den Produkten der Wettbewerber qualitativ hochwertig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
8. Das Management hat die Möglichkeit, Kontrollen zu umgehen bzw. außer Kraft zu setzen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
9. Die Qualität der internen Kontrollen und die wesentlichen Risikobereiche werden von der internen Revision geprüft	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
10. Für die Messung der Zielerreichung der Unternehmensangehörigen und/oder des Unternehmenserfolges existieren keine geeigneten Kennzahlen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
11. Das Management hält wichtige Informationen zurück und kommuniziert diese nicht an die Mitarbeiter	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
12. Der Markt in dem das Unternehmen tätig ist, bzw. das Unternehmen selbst werden kaum bzw. nicht reguliert	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
13. Die Wettbewerber sind dem Unternehmen in ihren Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten unterlegen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
14. Das Unternehmen sieht Chancen in der Verbesserung seiner Kostensituation aufgrund eines Rückgangs bei den Rohstoffpreisen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	**A**	**B**	**C**	**D**
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
15. Das Management ist ehrlich	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
16. Die IT-Systeme, welche Informationen verwalten und aufbereiten, sind ausreichend stabil sowie zuverlässig und auch in Ausnahmesituationen grundsätzlich verfügbar	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
17. Die in Kreditverträgen eingegangenen Bedingungen werden seitens des Unternehmens nicht eingehalten	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
18. Die Unternehmensorganisation ist grundsätzlich an den Geschäftsprozessen ausgerichtet	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
19. Die gesamte Volkswirtschaft bzw. Weltwirtschaft ist im Aufschwung bzw. befindet sich in einer Boomphase	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
20. Die Mitarbeiter sind loyal und zeichnen sich durch eine hohe Arbeitsmoral aus	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
21. Die Strategien des Unternehmens wechseln permanent	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
22. Der Aufsichtsrat ist kompetent	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
23. Die in der Branche des Unternehmens eingesetzte Technologie ist ständigen Veränderungen unterworfen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
24. Die Ziele des Unternehmens sind unrealistisch und überzogen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
25. Substitute sind den Produkten des Unternehmens hinsichtlich deren Preisen und Qualität unterlegen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
26. Das Management ist kompetent	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
27. Die Regeln der Funktionstrennung werden kontinuierlich verfolgt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
28. Das Unternehmen ist in einem hohen Ausmaß von Inflationsraten im Ausland betroffen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
29. Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine niedrige Liefertreue und einen schlechten Lieferservice	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
30. Die Rivalität in der Branche des Unternehmens ist sehr niedrig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
31. Bisher hat das Unternehmen seine Budgetziele regelmäßig erreicht	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
32. Die Gewinnbeteiligungssysteme für das Management sind nur unwesentlich leistungsorientiert ausgerichtet	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
33. Das Unternehmen hat im Vergleich zu seinen Wettbewerbern hohe Prozesskosten	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
34. Der Aufsichtsrat ist integer	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
35. Die Beschaffung von Kapital für Erweiterungs- bzw. Ersatzinvestitionen ist sichergestellt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
36. Das Unternehmen hat überwiegend kurzfristige sowie variabel verzinste Verbindlichkeiten und das Risiko von Zinsänderungen ist hoch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
37. Die unternehmensinternen Sicherheits- und Ordnungsmäßigkeitsanalysen erstrecken sich grundsätzlich auf alle Geschäftsprozesse	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
38. Die unternehmensinternen Kontrollen der elektronischen Datenverarbeitung sind grundsätzlich effektiv	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
39. Die Ziele des Unternehmens sind nicht ausreichend klar formuliert	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
40. Mängel in der internen Kontrolle werden grundsätzlich sofort mit entsprechenden Maßnahmen ausgeräumt	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
41. Die Qualität der Geschäftsprozesse des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern niedrig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
42. Die Branche, in der das Unternehmen tätig ist, wird zukünftig weiterhin wachsen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
43. Die Produktivität des Unternehmens ist im Vergleich zu seinen Wettbewerbern höher	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
44. Der Aufsichtsrat kommt seinen Aufgaben wirksam nach	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
45. Die Erreichbarkeit der Unternehmensziele ist nicht realistisch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
46. Das Unternehmen analysiert intern nicht die Unternehmensziele	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
47. Das Unternehmen ist einem Fremdwährungsrisiko ausgesetzt und die Wechselkurse sind starken Schwankungen unterworfen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
48. Das Unternehmen steuert seine Finanzrisiken im Hinblick auf die Unternehmensziele	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
49. Die Aufbauorganisation und die Ablauforganisation des Unternehmens weisen deutliche Mängel auf	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	A	B	C	D
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
50. Aufgrund einer sich erholenden Konjunktur sieht das Unternehmen in allen seinen Geschäftsbereichen Chancen für ein profitables Wachstum	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
51. Das IKS hat nicht während des gesamten Jahres bestanden und war nicht immer wirksam	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
52. Die Fluktuationsrate des für die Finanzberichterstattung zuständigen Personals ist niedrig	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
53. Der Markteintritt neuer und innovativer Wettbewerber ist in den nächsten 3 Jahren wahrscheinlich	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
54. Das Unternehmen verfügt im Vergleich zu seinen Wettbewerbern über eine hohe Produktqualität	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
55. Die Umsätze, das Ergebnis und/oder die Cashflows des Unternehmens sind im Vergleich zu den Vorjahren gesunken	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
56. Die Fluktuation im Management war in den letzten Jahren hoch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Frage →	**A**	**B**	**C**	**D**
Faktor ↓	Würden Sie diesen Einflussfaktor als Faktor klassifizieren, der das Geschäftsrisiko Ihrer Mandanten beeinflusst?	Wie wichtig ist dieser Faktor für Ihre Einschätzung des Geschäftsrisikos Ihrer Mandanten?	Hat dieser Faktor Ihrer Meinung nach einen Einfluss auf den Jahresabschluss und Lagebericht Ihrer Mandanten?	Wie stark ist Ihrer Meinung nach der Einfluss dieses Faktors auf das Fehlerrisiko?
57. Die Mitarbeiter sind überlastet und ihre Anzahl ist nicht angemessen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtg ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
58. Die Abhängigkeit von Einzelkunden ist hoch	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
59. Das Management hat nicht den Ruf , ungewöhnliche Risiken einzugehen	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch
60. Die Qualifizierung des mit der Rechnungslegung betrauten Personals ist ausgezeichnet	☐ ja → Fragen B, C, D ☐ unentschieden → Fragen B, C, D ☐ nein → nächster Faktor ↓	nicht wichtig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr wichtig	☐ ja → Frage D ☐ unentschieden → Frage D ☐ nein → nächster Faktor ↓	sehr niedrig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr hoch

Teil 1: Faktoren des Geschäftsrisikos

Gibt es weitere Faktoren des Geschäftsrisikos, die Ihrer Ansicht nach nicht angesprochen wurden? Falls ja, dann tragen Sie diese bitte in das nachfolgende Feld ein.

Teil 2: Demographische Daten

Ihre gegenwärtige Position in Ihrer Gesellschaft:	☐ Partner ☐ Manager ☐ _____
Beschreibung Ihrer Gesellschaft:	☐ groß („BIG 4“) ☐ mittelgroß ☐ klein ☐ Einzelpraxis
Sie sind:	☐ männlich ☐ weiblich
Wie alt sind Sie?	___ Jahre
Über wie viel Jahre Berufserfahrung verfügen Sie?	___, davon als examinierter WP ___
Über wie viel Jahre Erfahrung mit dem risikoorientierten Prüfungsansatz verfügen Sie?	___ Jahre
Wie groß ist circa die Anzahl Ihrer jährlich durchgeführten Abschlussprüfungen?	___ Abschlussprüfungen
Wie würden Sie Ihre Erfahrung mit dem risiko-orientierten Prüfungsansatz einschätzen?	sehr wenig ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ sehr viel
Welche Instrumente setzen Sie für die Identifikation des Geschäftsrisikos ein? (Mehrfachnennungen möglich)	☐ PEST-Analyse ☐ Porter`s Five Forces-Modell ☐ Wettbewerbsanalyse ☐ SWOT-Analyse ☐ Benchmarking ☐ Produktlebenszyklusmodell ☐ _____ ☐ _____

Vielen herzlichen Dank, dass Sie sich die Zeit genommen haben, den vorliegenden Fragebogen auszufüllen. Wir wissen Ihre Unterstützung sehr zu schätzen. Sollten Sie Kommentare oder Anmerkungen zu dieser Studie haben, so können Sie diese gerne in das nachfolgende Feld eintragen.