



Universität Potsdam

Martin Richter

Die Unterstützungsleistungen eines Unternehmens für eine gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlußprüfung : Ergebnisse einer Fallstudie

first published in:
Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung : Zfbf, 33
(1982), S. 794-815, ISSN 0341-2687

Postprint published at the Institutional Repository of the Potsdam University:
In: Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 11
<http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2009/3918/>
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-39181>

Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 11

**Die Unterstützungsleistungen eines Unternehmens für eine
gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlussprüfung
– Ergebnisse einer Fallstudie –**

1. Problemstellung

1.1 Die Zusammensetzung der Kosten für eine gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlussprüfung

Die Kosten eines Unternehmens für eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung bestehen aus dem Honorar für den Abschlussprüfer (direkte Prüfungskosten) und aus den Kosten, die unmittelbar beim Unternehmen anfallen (indirekte Prüfungskosten). Die *direkten Prüfungskosten* setzen sich üblicherweise zusammen aus:

- der Zeitgebühr: Arbeitsstunden der Prüfer \times Stundensatz;
- der Wertgebühr: zur Abgeltung der fixen Kosten des Prüfers und seines Risikos, meist degressiv gestaffelt in Abhängigkeit von der Bilanzsumme; und
- den Auslagen: z. B. Reisekosten, die der Prüfer meist in effektiver Höhe weiterbelastet.

Zu den *indirekten Prüfungskosten* gehören regelmäßig:

- die Personalkosten für die vom Unternehmen aufgewandte Arbeitszeit;
- die Raumkosten für die Arbeitsplätze der Prüfer in den Geschäftsräumen des Unternehmens;
- die sonstigen Sachkosten, z. B. für Maschinennutzung (Fotokopiergerät, EDV-Rechenzeiten), für den Druck und Versand von Saldenbestätigungen und für Gebühren im Zusammenhang mit Grundbuchauszügen und Sachverständigengutachten¹.

Innerhalb der indirekten Prüfungskosten sind die Personalkosten am bedeutendsten. Ohne die Unterstützung durch die Mitarbeiter des Unternehmens läßt sich eine externe Abschlussprüfung nicht durchführen. Den Prüfern müssen zumindest Auskünfte erteilt und die Prüfungsunterlagen, z. B. Konten und Belege, bereitgestellt werden. Auch fallen Besprechungen an, z. B. über die Durchführung der Prüfung und ihre Ergebnisse. Neben diesen Unterstützungsleistungen finden unternehmensinterne Gespräche und Diskussionen über die Prüfer statt, und zwar über ihre Persönlichkeit, ihr Verhalten, ihre Prüfungshandlungen und Arbeitszeitfeststellungen, und über die möglichen Gegenreaktionen des Unternehmens. Arbeitszeit wird schließlich für die Abwehrmaßnahmen verbraucht, z. B. für die Zusammenstellung von Beweismaterial, das die Argumentation des Unternehmens stützen soll. Auch diese Zeitaufwendungen sind wie die Unterstützungsleistungen von der Abschlussprüfung verursacht. Sie könnte man ihr deshalb ebenfalls zurechnen. Sie dürften tendenziell um so beachtlicher sein, je ausgeprägter die persönlichen und sachlichen Gegensätze zwischen Prüfer und Unternehmen sind und je ungünstiger die Prüfungsfeststellungen ausfallen.

* Dr. rer. oec., Dipl.-Kfm. *Martin Richter*, Universität des Saarlandes, Saarbrücken.

¹ Neben diesem Verbrauch an Ressourcen fallen weitere Prüfungskosten an, beim geprüften Unternehmen insbes. in Form von Opportunitätskosten aus fehlerhaften Prüfungsfeststellungen und in Form von negativen Verhaltensreaktionen der Geprüften (vgl. dazu *Richter, M.*, Die Veranlassung von Prüfungen als Entscheidungsproblem, in: *ZfbF* 1978, S. 720–724) und bei Dritten, wenn diese z. B. im Rahmen von Saldenbestätigungen zu Auskünften herangezogen werden.

1.2 Einflußfaktoren für die Höhe der indirekten Prüfungskosten

Die Höhe der indirekten Prüfungskosten wird von einer Vielzahl von Einflußfaktoren bestimmt. Die vermutlich wichtigsten, speziell für den Zeitaufwand des geprüften Unternehmens, sind:

- (1) Prüfungsart und Prüfungsziel (Festlegung von Prüfungsgegenstand, Beurteilungsmaßstäben, Prüfungsintensität, Art der Urteile, Umfang und Form der Urteilsmitteilungen; berufsrechtliche Grenzen für die Inanspruchnahme von Unterstützungsleistungen).
- (2) Struktur des Prüfungsgegenstandes (Variabilität und Komplexität der zu prüfenden Vorgänge und Arbeitsabläufe, Qualität des Internen Kontrollsystems und der Internen Revision).
- (3) Umfang, Form und Zustand der Dokumentation.
- (4) Fachliche Kompetenz und Selbstsicherheit der Mitarbeiter des Unternehmens.
- (5) Informationsstand (zu Beginn der Prüfung), fachliche Kompetenz und Entscheidungskompetenz der Prüfer.
- (6) Prüfungsbereitschaft des Unternehmens.
- (7) Zugänglichkeit der Dokumentation und sonstiger technischer Hilfsmittel.
- (8) Räumliche Unterbringung der Prüfer.
- (9) Prüfungsstil und Prüfungsergebnisse.

Von diesen Faktoren sind (1)–(5) prüfungsprozessunabhängig, das heißt sie können von den Beteiligten (Unternehmen und Prüfer) während einer Prüfung nicht oder nur unwesentlich verändert werden. (5) und (9) gehören in die Einflußsphäre des Prüfers, die übrigen werden im wesentlichen vom Unternehmen beeinflusst².

1.3 Zielsetzungen der Fallstudie

Die direkten Prüfungskosten sind dem geprüften Unternehmen bekannt. Für sie muß im Jahresabschluß eine Rückstellung gebildet werden³. Spätestens bei Rechnungserteilung liegt ihre genaue Höhe fest. Aus diesen Gründen sind die direkten Prüfungskosten den Unternehmen auch bewußt. Ihre Höhe ist oft Gegenstand von Preisverhandlungen.

Im Unterschied zu den direkten Prüfungskosten sind die indirekten Prüfungskosten den geprüften Unternehmen im allgemeinen nicht oder nicht hinreichend bewußt. Zuminderte dürfte ihre genaue Höhe unbekannt sein, was an der schwierigen Quantifizierbarkeit liegen dürfte. Denn sie werden von einer Vielzahl oft informeller Einzelaktivitäten verursacht. Auch verteilen sie sich auf verschiedene Kostenarten. Hinzu kommt ein Forschungsdefizit. In der wissenschaftlichen Diskussion des Prüfungswesens werden sie nicht oder nur am Rande erwähnt. Insbesondere konnten in der Literatur keine Versuche zur näheren Bestimmung ihrer Höhe gefunden werden. *Burton/Sampson* verweisen lediglich darauf, daß die Arbeitszeit, die vom geprüften Unternehmen aufgewandt werde, bedeutsam sei („significant employee time“)⁴.

2 Zur Erläuterung der Faktoren und ihrer Wirkungsrichtung vgl. den ausführlichen Bericht über die Fallstudie *Richter, M.*, Umfang und zeitliche Struktur der Unterstützungsleistungen eines Unternehmens für eine gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschlußprüfung – Methodische Probleme und empirische Ergebnisse einer Fallstudie –, Diskussionsbeiträge des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Universität des Saarlandes, Nov. 1981, S. 6–12.

3 Mit Urteil vom 20. 3. 1980 = WPg 1980, S. 359–360, hat der BFH die Rückstellung für Jahresabschlußkosten (wieder) für passivierungspflichtig erklärt.

4 Vgl. *Burton, J. C./Sampson, A. C.*, Future needs for auditing research, in: Symposium on Auditing Research, ed. by an Audit Group at the Univ. of Illinois at Urbana-Champaign, Univ. of Illinois 1976, S. 219. Vgl. auch *Egner, H.*, Betriebswirtschaftliche Prüfungslehre, 1980, S. 193 f.; *Strobel, W.*,

Dabei wäre eine Kenntnis der Höhe indirekter Prüfungskosten aus mehreren Gründen von Bedeutung. Einer Ausdehnung von gesetzlichen Prüfungspflichten, insbesondere der Festlegung von Größenkriterien, sollte eine einzel- und gesamtwirtschaftliche Kosten-Nutzen-Analyse als Hilfsmittel für die politische Entscheidung vorausgehen. Gleiches gilt für freiwillige Prüfungen. Eine Vernachlässigung der indirekten Prüfungskosten bei der Entscheidung über die Veranlassung von Prüfungen würde tendenziell zu mehr Prüfungen führen, als nach den Zielsetzungen gerechtfertigt wären⁵.

Weiterhin stellt sich die Frage, ob nicht die indirekten Prüfungskosten als Teil der Jahresabschlußkosten passivierungspflichtig sind, und zwar insoweit, als der Abschlußprüfer auf die Mitarbeit des Unternehmens angewiesen ist (vgl. z. B. die Auskunftspflicht gemäß § 165 AktG) bzw. die indirekten Prüfungskosten auf einer Verlagerung von Prüfungsarbeiten, also direkter Prüfungskosten auf das Unternehmen beruhen (notwendige Unterstützungsleistungen)⁶.

Um eine erste genauere Vorstellung von der Höhe indirekter Prüfungskosten zu erhalten, wurden in einem Unternehmen im Rahmen einer Jahresabschlußprüfung der Zeitaufwand für Unterstützungsleistungen und die damit verbundenen Personalkosten erhoben. Nicht erhoben wurde der Zeitaufwand für die unternehmensinternen Diskussionen über die Prüfer und für die Abwehrmaßnahmen des Unternehmens. Ebenso waren die Raum- und Sachkosten nicht Untersuchungsgegenstand; zumindest für diese Fallstudie konnte unterstellt werden, daß sie im Vergleich zu den Personalkosten unbedeutend waren.

Die Fallstudie bietet weiterhin Einblicke in die zeitliche Struktur des Prüfungsprozesses, in das Prüferverhalten und in die Interaktionen zwischen Prüfern und den Mitarbeitern des Unternehmens. Zugleich sollten mit der Fallstudie die Eignung der speziellen Erhebungsmethode (teilnehmende Beobachtung) überprüft sowie Hinweise auf Verbesserungen gewonnen werden. Ihre Durchführung und die Technik der Erhebung werden im Abschnitt 2 dargestellt. Der Verfasser ist der Ansicht, daß sich mit der in der betriebswirtschaftlich-empirischen Forschung häufig verwandten schriftlichen Befragung die Prüfungsrealität nicht ausreichend erhellen läßt, u. a. weil damit „sehr häufig nur das Sollverhalten ermittelt wird“⁷. Zur Feststellung des Prüferverhaltens und seiner Ursachen sind m. E. andere, leider auch wesentlich aufwendigere Erhebungstechniken erforderlich. Mit dieser Arbeit soll ein Weg aufgezeigt werden.

Die Ergebnisse dieser explorativen Fallstudie sind nicht verallgemeinerungsfähig. Die Fallstudie hat den Charakter einer „initial study“⁸. Als solche soll sie nur die Problemdefini-

Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung nach der EG-Reform durch die 4. und 8. EG-Richtlinie, in: *Der Betrieb* 1978, S. 1846 (der die Kosten der Prüfungsunterstützung als Teil der abschlußbezogenen Kosten erwähnt, ohne sie näher zu erläutern); *Selchert, F. W.*, Aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung, 1979, S. 67–68 (der die Prüfungsunterstützung des Unternehmens primär unter dem Gesichtspunkt der Eigenverantwortlichkeit und der berufsrechtlichen Grenzen untersucht). Meines Wissens geht lediglich *Connors, W. F.*, A letter to audit clients, in: *Journal of Accountancy*, Juni 1978, S. 44–50, näher auf die indirekten Prüfungskosten ein.

5 Zur Entscheidungsrelevanz der Kosten vgl. *Richter*, FN 2, S. 5 f.

6 In der Literatur ist diese Frage bisher noch nicht diskutiert worden. Eine Passivierungspflicht ergibt sich m. E. aus dem Urteil des BFH vom 20. 3. 1980 (vgl. FN 3). Vgl. in diesem Zusammenhang die Argumentation von *Bode, K.-J./Grabner, E.*, Steuerliche Rückstellungen für Verwaltungskosten der betrieblichen Altersversorgung, in: *Der Betrieb* 1981, S. 2296–2298. Vgl. auch *Nissen, K.-H.*, Neue Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs zum Bilanzsteuerrecht, in: *50 Jahre Wirtschaftsprüferberuf*, 1981, S. 326 f.

7 *Staeble, W. H.*, Empirische Analyse von Handlungssituationen, in: *Empirische und handlungstheoretische Forschungskonzeptionen in der Betriebswirtschaftslehre*, hrsg. von *R. Köbler*, 1977, S. 107.

8 *Carmichael, D. R.*, Future directions for auditing research, in: *Auditing looks ahead*, ed. by *H. F. Stettler*, Univ. of Kansas 1972, S. 108.

tion und -einsicht verbessern und sich Formulierungen allgemeinerer Hypothesen erleichtern, die dann an der Realität zu prüfen sind. Insofern besteht ihr Forschungsanspruch in der gezielten, mögliche methodische Instrumente aufzeigenden Anregung weiterer empirischer Untersuchungen des Prüfungsprozesses, um die „vielen ‚weißen Felder‘ innerhalb der Disziplin“⁹ zu beseitigen und zu einem gesicherten Fundus praxeologisch verwertbaren Wissens zu gelangen.

Bei der Verwendung der Ergebnisse dieser Fallstudie sollte weiterhin beachtet werden, daß sich die in diesem Bericht angeführten Bewertungen der Befunde (z. B. „erwartungsgemäß“, „erscheinen niedrig“) auf die Prüfungserfahrungen des Verfassers stützen. Inwieweit bzw. unter welchen spezifischen Bedingungen sie berechtigt sind, läßt sich nur mit Vergleichsuntersuchungen beantworten. Schließlich sollte bei der Beurteilung der Ergebnisse berücksichtigt werden, daß unmittelbares Untersuchungsziel nur die Höhe der indirekten Prüfungskosten (einschließlich der Eignung der Erhebungsmethode) war und die weiteren Befunde zur Struktur des Prüfungsprozesses und zu Verhaltensweisen von Prüfern und Unternehmensmitgliedern nur ein Nebenprodukt sind.

Meines Wissens handelt es sich bei dieser Fallstudie um die erste, wenn auch noch sehr unvollkommene und auf nur wenige Variablen beschränkte empirische Untersuchung eines Prüfungsprozesses in der BRD überhaupt. Auf die theoretischen Schlußfolgerungen aus den Befunden wird an anderer Stelle eingegangen.

2. Beschreibung der Fallstudie

2.1 Charakterisierung des Unternehmens und der Prüfung

Die Fallstudie wurde Ende der 70er Jahre in einem expandierenden Hamburger Unternehmen durchgeführt. Tätigkeitsschwerpunkte dieser Firma waren neben Produktionsleistungen Dienstleistungen im In- und Ausland. Zum Zeitpunkt der Erhebung beschäftigte das Unternehmen etwa 100 Mitarbeiter (überwiegend Facharbeiter bzw. Ingenieure mit akademischem Abschluß), verfügte über ein Eigenkapital von 3 Mio. DM und eine Bilanzsumme von 20 Mio. DM und erreichte in dem zu prüfenden Geschäftsjahr eine Gesamtleistung von 20 Mio. DM. Das Unternehmen war nach Sparten gegliedert. Die Finanz- und Betriebsbuchhaltung wurden über eine EDV-Anlage außer Haus abgewickelt (monatliche Verarbeitung der Belege; konventioneller Ausdruck von Haupt- und Grundbuch).

Die Fallstudie erfolgte im Rahmen einer externen Jahresabschlußprüfung nach § 162 ff. AktG. Der Prüfungsauftrag war durch einen Zusatzauftrag um die Geschäftsführungsprüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) erweitert¹⁰. Das Prüfungsteam bestand aus dem Prüfungsleiter, zwei Assistenten mit mehrjähriger Prüfungserfahrung und einem Praktikanten (mit Hochschulabschluß). Abgesehen von dem Praktikanten kannten die Prüfer das Unternehmen aus früheren Abschlußprüfungen. Prüfungsschwerpunkt war ein Einzelprojekt, das für den Jahresabschluß entscheidende Bedeutung hatte.

Für die Prüfung fielen 829,5 Stunden an (einschließlich der Arbeitszeit des Praktikanten). Das Prüfungshonorar belief sich auf 45000 DM und schloß Wertgebühr und Auslagen ein.

9 Wysocki, K. von, Neuere Tendenzen in der Lehre der betriebswirtschaftlichen Prüfung, in: Der Schweizer Treuhänder, März 1980, S. 9.

10 Zum Umfang dieser (eingeschränkten) Geschäftsführungsprüfung vgl. die Grundsätze für die Prüfung von Unternehmen nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (Anlage zur Vorl. VV Nr. 2 zu § 68 BHO), abgedruckt in: WP-Handbuch 1981, 1981, S. 567–571.

2.2 Technik der Erhebung

Der Zeitaufwand für die Unterstützungsleistungen wurde von den Prüfern aufgrund ihrer Beobachtungen bzw. nach Rückfragen bei den betroffenen Mitarbeitern auf Erhebungsformularen erfaßt¹¹.

Die Prüfer waren über das Untersuchungsziel und über Einzelheiten der Durchführung informiert. Sie erhielten zusätzlich eine schriftliche Erläuterung, wie das Erhebungsformular auszufüllen und Zweifelsfragen zu behandeln seien. Um die Vollständigkeit der Aufzeichnungen zu gewährleisten, hatten die Prüfer ausdrücklich Anweisung, jede Unterstützungsleistung unmittelbar und gesondert auf einem Vordruck festzuhalten. Die Erhebungsformulare wurden zweimal täglich eingesammelt; zusätzlich wurde laufend an die Vollständigkeit erinnert. Da das Prüfungsteam in einem einzigen Arbeitsraum untergebracht war, wirkte sich auch die gegenseitige Kontrolle positiv auf die Vollständigkeit der Aufzeichnungen aus. Trotzdem kann nicht ausgeschlossen werden, daß insbesondere sehr kurze Interaktionen außerhalb des Prüferzimmers, z. B. Rückfragen bei Mitarbeitern während der Suche nach Belegen, nicht dokumentiert worden sind.

Die Erhebung war mit der Geschäftsführung abgestimmt. Ergänzend wurden die Mitarbeiter des Rechnungswesens in einer kurzen Besprechung auf die Erhebung, das Untersuchungsziel und den Umfang ihrer Mitarbeit (Angabe/Schätzung des Zeitaufwands für von der Abschlußprüfung verursachte Unterstützungsleistungen) hingewiesen. Ihnen wurde vor allem Vertraulichkeit zugesichert. Die übrigen Mitarbeiter wurden nur im Bedarfsfall informiert¹².

2.3 Erhobene Daten

Erhoben wurden die folgenden Daten:

- Merkmale der Mitarbeiter des Unternehmens (Name, Abteilung, Rang, Jahresbruttogehalt), die die Unterstützungsleistung erbrachten. Waren mehrere Mitarbeiter beteiligt, wurden alle Namen und zusätzlich der jeweilige Zeitaufwand notiert.
- Zeitaufwand in Minuten.
- Basis der Zeitermittlung: Angabe des Prüfers oder des betroffenen Mitarbeiters und genaue Messung oder ungefähre Schätzung. Auf Zeitangaben der Mitarbeiter sollte nur dann zurückgegriffen werden, wenn die Prüfer den Zeitaufwand nicht selbst feststellen konnten.
- Datum: Zeitpunkt bzw. Zeitraum, zu dem die Unterstützungsleistung erbracht wurde.
- Zweck/Anlaß der Unterstützungsleistung: Beschreibung in Stichworten; bestimmte Antwortkategorien waren nicht vorgegeben.
- Name des Prüfers, der die Unterstützungsleistung veranlaßte.

2.4 Abgrenzungsprobleme

Im Einzelfall kann es schwierig sein, die Unterstützungsleistungen von den Jahresabschlußarbeiten, die auch ohne externe Abschlußprüfung angefallen wären, abzugrenzen. Zweifelsfälle sind vor allem:

11 Die Erhebungstechnik war ein Jahr zuvor im Rahmen einer kleinen Abschlußprüfung entwickelt und erstmals auf ihre Anwendung erprobt worden.

12 Zur Reaktion der Mitarbeiter vgl. *Richter*, FN 2, S. 20.

- fachliche Auskünfte, die die Mitarbeiter vom Prüfer einholen;
- Probleme allgemeiner fachlicher Natur (keine Prüfungssachverhalte), die zwischen Prüfern und Geprüften besprochen werden;
- Aufstellungen, die die Prüfer in früheren Jahren veranlaßt haben und die das Unternehmen nunmehr regelmäßig und ohne Aufforderung durch die Prüfer erstellt;
- der Zeitaufwand für Fehlerkorrekturen.

Auch mit Hilfe des Verursachungsprinzips lassen sich diese Zweifelsfälle nicht immer eindeutig zuordnen. Eine eindeutige Zuordnung ist immer dann unmöglich, wenn der Zeitaufwand sowohl der Abschlußprüfung als auch unternehmensinternen und sonstigen prüferischen Zwecken, z. B. der steuerlichen Betriebsprüfung oder der Internen Revision, dient.

In dieser Fallstudie wurde folgende Abgrenzung vorgenommen: Als Zeitaufwand für die Abschlußprüfung wurden angesehen

- die Auskünfte, die die Mitarbeiter vom Prüfer einholten, sofern sie sich auf die Bilanzierung und das Rechnungswesen bezogen, insbesondere die hypothetischen Prüferurteile¹³;
- die Besprechungen über Fehlerhinweise des Prüfers bis zur Entscheidung des Unternehmens, ob es den Fehler korrigieren wird.

Nicht als Zeitaufwand für die Abschlußprüfung wurden behandelt

- die allgemeinen Auskünfte und die Besprechungen von Problemen allgemeiner Natur, weil der Prüfer in diesen Fällen nicht die Funktion eines Prüfers, sondern die eines Beraters wahrnimmt; allerdings mußte zusätzlich dieser Zeitaufwand isolierbar sein; denn diese allgemeinen Auskünfte und Besprechungen haben üblicherweise Prüfungsfragen zum Anlaß und sind deshalb häufig mit diesen untrennbar verbunden¹⁴ und insofern zum größten Teil als Zeitaufwand für die Abschlußprüfung ausgewiesen;
- die vom Unternehmen aus Eigeninteresse übernommenen, ursprünglich vom Prüfer veranlaßten Aufstellungen, und zwar unabhängig von ihrem Wert für die Prüfung;
- der Zeitaufwand für die Fehlerkorrekturen; diesen Zeitaufwand hätte ein Unternehmen grundsätzlich auch dann, wenn es den Fehler selbst feststellen würde und Interesse an einem normentsprechenden Zustand hätte.

Nach dem subjektiven Eindruck des Verfassers hatten diese Zweifelsfragen in der vorliegenden Fallstudie kein besonderes Gewicht, so daß der ermittelte Zeitaufwand auch bei einer anderen Abgrenzung nicht wesentlich verändert worden wäre. Für andere Prüfungen braucht dies jedoch nicht zu gelten.

2.5 Meßprobleme

Neben den Abgrenzungsproblemen können Ungenauigkeiten bei den Zeitangaben und unvollständige Dokumentation der Zeitaufwendungen die Genauigkeit der ermittelten Werte beeinflußt haben.

Die Zeitaufwendungen wurden von den Prüfern bzw. den Mitarbeitern des Unternehmens gemessen bzw. (insbesondere bei kurzen Interaktionen) nur geschätzt. Ungenauigkeiten sind von daher unvermeidlich und bei kurzen Unterstützungsleistungen relativ am größten. Allerdings machten die kurzen Unterstützungsleistungen (bis zu 10 Minuten Dauer) nur ca.

¹³ Hypothetische Prüferurteile sind Urteile des Prüfers zu geplanten Maßnahmen des Unternehmens. Sie werden vom Unternehmen gesucht, um zu verhindern, daß realisierte Maßnahmen aufgrund eines negativen Prüferurteils wieder korrigiert werden müssen. Sie sind besonders häufig im Zusammenhang mit Beanstandungen des Prüfers, damit die Korrektur eines Fehlers nicht erneut, weil ebenfalls nicht ordnungsgemäß, korrigiert werden muß.

¹⁴ Zumindest war mit dem Erhebungsinstrumentarium dieser Fallstudie eine Trennung nicht möglich.

10% des gesamten Zeitaufwandes aus (vgl. Abschnitt 322). Außerdem können sich diese Meßfehler weitgehend ausgeglichen haben.

Tendenziell dürften die Einzelwerte, die die Prüfer unmittelbar feststellen konnten, z. B. für Besprechungen und Auskünfte, am zuverlässigsten sein. Bei dem vom Prüfer nicht beobachtbaren Zeitaufwand, z. B. für die Anfertigung von Aufstellungen, dürften dagegen eher größere Ungenauigkeiten zu vermuten sein. Auch kann in diesen Fällen eine Beeinflussungsabsicht nicht ausgeschlossen werden. Die Mitarbeiter des Unternehmens können einen höheren als den tatsächlichen Wert angegeben haben, wenn sie ihre Arbeitsbelastung hervorheben wollten. Sie können aber auch niedrigere Zeiten genannt haben, wenn sie als besonders leistungsfähige Mitarbeiter erscheinen wollten¹⁵. In dieser Fallstudie war man nur bei 2,3% der Unterstützungsleistungen bzw. 14,3% des Zeitaufwands auf Schätzungen der Mitarbeiter angewiesen. Diesen möglichen systematischen Fehler wird man deshalb wohl vernachlässigen können.

Die Unvollständigkeit der Aufzeichnungen als zweiter Fehlerquelle kann auf Vergeßlichkeit der Prüfer und auf die Grenzen der gewählten Erhebungsmethode zurückgeführt werden. Auf die Maßnahmen, mit denen ausgeschlossen werden sollte, daß die Prüfer Zeitaufwendungen unvollständig dokumentieren, wurde bereits im Abschnitt 22 hingewiesen. Aber nicht jeder Zeitaufwand ist vom Prüfer auch feststellbar. Feststellbar sind für ihn nur die Unterstützungsleistungen, die er unmittelbar beobachten kann bzw. die direkt auf seinen Wunsch hin erfolgen. Dagegen kann der Prüfer z. B. Informationsketten in aller Regel nicht erkennen, wenn nämlich der angesprochene Mitarbeiter seinerseits Unterstützungsleistungen anderer Mitarbeiter beansprucht, um den Wunsch des Prüfers erfüllen zu können.

Solche Zeitaufwendungen ließen sich nur dann vollständig erfassen, wenn nicht nur die Prüfer, sondern auch die Mitarbeiter des Unternehmens systematisch alle von der Abschlußprüfung verursachten Zeiten dokumentieren¹⁶. Mit der gewählten Erhebungsmethode, nämlich Zeitaufschreibungen *nur* durch die Prüfer, ist Vollständigkeit in dieser Hinsicht nicht erreichbar. Allerdings dürfte dieser erhebungstechnisch bedingte Meßfehler die Ergebnisse nicht wesentlich beeinträchtigt haben. Wegen der vergleichsweise geringen Arbeitsteiligkeit und der mittleren Größe des geprüften Unternehmens waren in dieser Fallstudie die Verhältnisse für die Prüfer weitgehend überschaubar.

3. Die Ergebnisse

3.1 Der zeitliche Umfang der Unterstützungsleistungen und die Höhe der Kosten des Unternehmens

In der Fallstudie wurde ein Zeitaufwand von 229,1 Stunden festgestellt. Bezogen auf einen Mitarbeiter und die 40-Stunden-Woche entspricht dies einer Arbeitszeit von weniger als 6 Wochen, die der Abschlußprüfung zugerechnet werden kann. Gemessen an dem Zeitaufwand der Prüfer von 829,5 Stunden (= Prüferzeit) beliefen sich die Unterstützungsleistungen auf nur 27,6% der Prüferzeit.

15 Für die Mitarbeiter des Unternehmens sind Prüfer häufig ein Machtfaktor. Ein positiver Eindruck bei den Prüfern kann ihrer Karriere förderlich sein, insbesondere bei einem bekannt guten Verhältnis des Prüfers zur Geschäftsführung bzw. zu den unmittelbaren Vorgesetzten des Mitarbeiters, weil Prüfer erfahrungsgemäß (auf Anfrage oder von sich aus) informell auch Urteile über die Qualifikation von Mitarbeitern abgeben.

16 Dann könnte auch der Zeitaufwand für die unternehmensinternen Diskussionen über die Prüfer und für die Abwehrmaßnahmen erfaßt werden, der in dieser Fallstudie ausgeklammert blieb.

Der Zeitaufwand des Unternehmens verteilte sich auf eine Vielzahl von Einzelaktivitäten (vgl. Abschnitt 32). Eine herausragende Bedeutung hatten lediglich

- die Schlußbesprechung einschließlich der kritischen Durchsicht des Prüfungsberichtsentwurfs durch das Unternehmen als Vorbereitung auf die Schlußbesprechung mit 32,7 Stunden und
- die Saldenbestätigungsaktion mit 28,2 Stunden.

Bewertet man den Zeitaufwand des Unternehmens mit dem durchschnittlichen Stundensatz des Mitarbeiters, so erhält man Personalkosten von rund 11 000 DM. Der durchschnittliche Stundensatz errechnete sich aus dem steuerlichen Jahresbruttogehalt zuzüglich Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung und Zuführungen zur Pensionsrückstellung dividiert durch eine effektive jährliche Arbeitszeit von 1800 Stunden¹⁷. Verglichen mit dem Prüfungshonorar lagen die (zusätzlichen) Personalkosten des Unternehmens knapp unter 25%. Sie waren damit überraschend niedrig.

Untersucht man, wie sich die Einflußfaktoren (vgl. Abschnitt 12) in dieser Fallstudie ausgewirkt haben, um die Veränderung der indirekten Prüfungskosten in anderen Prüfungssituationen besser abschätzen zu können, so dürfte die Erweiterung des Prüfungsauftrages um die Geschäftsführungsprüfung gemäß § 53 HGrG den Unterstützungsbedarf gegenüber einer normalen Abschlußprüfung erhöht haben. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, daß § 53 HGrG nicht eine Prüfung der Geschäftsführung im ganzen, sondern nur eine Prüfung ihrer Ordnungsmäßigkeit verlangt. Auch dürfte in dieser Fallstudie die vergleichsweise geringe Strukturierung des Prüfungsgegenstandes zu einem höheren Zeitaufwand des Unternehmens geführt haben. Das Unternehmen befand sich in der Aufbauphase. Der Formalisierungsgrad war noch gering. Es lag fast ausschließlich Auftragsfertigung vor, und nicht zuletzt hatten die meisten Aufträge spezifische Prüfungsprobleme.

Von den übrigen Einflußfaktoren dürfte dagegen eher ein niedriger Unterstützungsbedarf ausgegangen sein. So hatten die Prüfer einen unmittelbaren Zugriff auf die Hilfsmittel und auf die übersichtliche, weitgehend zentralisierte Ablage der Prüfungsunterlagen. Die Prüfer waren in einem einzigen Raum untergebracht. Die Wege zur Geschäftsbuchhaltung waren sehr kurz. Die Prüfer hatten Berufserfahrung und kannten (mit einer Ausnahme) das Unternehmen und seine Mitarbeiter. Eine besondere prüferinterne Anweisung, möglichst viele oder wenige Arbeiten auf das Unternehmen zu verlagern, was eine Frage des Prüfungsstils gewesen wäre, bestand nicht. Die Prüfer trafen diese Entscheidungen nach eigenem Ermessen. Die Zusammenarbeit zwischen Prüfern und Geprüften war schließlich ungezwungen und wurde durch keine gravierenden Prüfungsfeststellungen belastet.

Die Richtung der Einflußfaktoren war demnach nicht einheitlich. Ein Urteil über ihre Gesamtwirkung ist deshalb schwierig, weil über die relative Stärke der einzelnen Faktoren noch wenig ausgesagt werden kann. Der Verfasser vermutet jedoch, daß insgesamt eher günstige Bedingungen vorgelegen haben und daß mit den in der Fallstudie ermittelten Werten für Prüfungen dieses Typs (aktienrechtliche Jahresabschlußprüfung erweitert um die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung; Folgeprüfung, nicht Erstprüfung) eher die Unter- als die Obergrenze markiert wurde. Aber selbst dann bleibt das Ergebnis eines Unterstützungsbedarfs von weniger als 25% des Honorars des Abschlußprüfers erstaunlich.

Prüfer werden in Unternehmen gelegentlich mit der Behauptung konfrontiert, die Unternehmen seien durch eine Jahresabschlußprüfung zusätzlich zu dem Prüfungshonorar „im erheblichen Umfang“ zeitlich/finanziell belastet. Aufgrund der Befunde in dieser Fallstudie ist gegenüber dieser Behauptung Skepsis angebracht. Zumindest in ihrer Allgemeinheit er-

¹⁷ Basierend auf der 40-Stunden-Woche und 45 Wochen Arbeitszeit bzw. 7 Wochen Urlaub/arbeitsfreie Tage im Jahr.

scheint sie fragwürdig. Ob sie unter dem Gesichtspunkt der Verteilung der zeitlichen Belastung auf bestimmte Abteilungen oder einzelne Personen aufrechterhalten werden kann, soll im Abschnitt 34 untersucht werden.

3.2 Art und Häufigkeit der Unterstützungsleistungen

3.2.1 Die Art der Unterstützungsleistungen

Insgesamt hatte das Unternehmen Unterstützungsleistungen im Umfang von 229,1 Stunden erbracht. Wofür war dieser Zeitaufwand angefallen? Eine Antwort auf diese Frage enthält Tabelle 1. Aufgrund der knappen, meist stichwortartigen Angaben der Prüfer zum Zweck/Anlaß in den Erhebungsformularen konnten die folgenden Kategorien unterschieden werden:

- a) *Steuerung des Prüfungsprozesses*: Darunter fallen
 - Besprechungen über den zeitlichen Ablauf der Prüfung,
 - die diversen Terminabsprachen und alle Vereinbarungen zur Herstellung der Prüfungsbereitschaft, aber auch
 - Besprechungen über die Abwicklung bestimmter Prüfungshandlungen, z. B. über die Beobachtung der Inventur.
- b) *Bereitstellen von Prüfungsunterlagen*: Hierzu gehören insbesondere
 - das Heraussuchen von Kontenblättern, von Belegen und sonstigen Schriftstücken, aber auch
 - die Anfertigung von Fotokopien.
- c) *Anfertigung von Aufstellungen*: Neben den eigentlichen Aufstellungen, z. B. Aufgliederungen von Bilanzposten, sind hier auch die Hilfsleistungen für die Saldenbestätigungsaktion erfaßt, wie Adressieren und Kuvertieren der Schreiben und die Erstellung der Auswertungslisten.
- d) *Auskünfte über den Prüfungsgegenstand*: Soweit Mitarbeiter des Unternehmens an Prüfungshandlungen teilnehmen mußten, z. B. an der Kassenbestandsaufnahme, wurde dieser Zeitaufwand den Auskünften über den Prüfungsgegenstand gleichgesetzt.
- e) *Besprechungen*¹⁸: Bei den Auskünften über den Prüfungsgegenstand laufen die Informationen prinzipiell einseitig vom Unternehmen zum Prüfer; bei den Besprechungen findet dagegen ein Gedankenaustausch statt. Diese Kategorie enthält zusätzlich zur reinen Besprechungszeit auch den Zeitaufwand für die Vorbereitung der Besprechungen, z. B. für die Lektüre des Entwurfs des Prüfungsberichts als Grundlage für die Schlußbesprechung.
- f) *Sonstiges*: In erster Linie handelt es sich um Gespräche mit überwiegend privatem Charakter.

Wie aus Tabelle 1 hervorgeht, entfiel mehr als die Hälfte des Zeitaufwands auf Besprechungen und ihre Vorbereitung und ein weiteres Viertel auf Auskünfte über den Prüfungsgegenstand. Die übrigen Kategorien hatten demgegenüber nur ein geringes Gewicht. Dies gilt besonders für das Bereitstellen von Prüfungsunterlagen und für die Anfertigung von Aufstellungen. Gerade bei diesen Unterstützungsleistungen können am ehesten Prüfungsarbeiten vom Prüfer auf das Unternehmen verlagert werden. Die niedrigen Werte zeigen an, wie wenig die Prüfer diese Möglichkeit genutzt haben, sieht man einmal von den Hilfsleistungen

18 Ohne die Besprechungen, die ausschließlich Steuerungsfunktion hatten.

für die Saldenbestätigungsaktion ab, die mit 24,2 Stunden in der Kategorie „Anfertigung von Aufstellungen“ enthalten ist¹⁹.

Tabelle 1: Der Zeitaufwand des Unternehmens und die Häufigkeit und durchschnittliche Dauer der Aktivitäten nach der Art der Unterstützungsleistung

Art der Unterstützungsleistung	Zeitaufwand des Unternehmens (in Stunden)		Anzahl der Aktivitäten		Ø Dauer einer Aktivität (in Minuten)
	abs.	in %	abs.	in %	abs.
Steuerung des Prüfungsprozesses	10,2	4,4	50	8,7	12,3
Bereitstellen von Prüfungsunterlagen	7,5	3,3	67	11,6	6,7
Anfertigung von Aufstellungen	28,2	12,3	28	4,9	60,5
Auskünfte über den Prüfungsgegenstand	63,6	27,8	295	51,2	12,9
Besprechungen	116,8	51,0	124	21,5	56,5
Sonstiges	2,8	1,2	12	2,1	13,8
Summe	229,1	100,0	576	100,0	23,9

Bei der Interpretation der Werte von Tabelle 1 ist allerdings zu beachten, daß in den „Besprechungen“ auch Zeiten vor allem für die Steuerung des Prüfungsprozesses, für Auskünfte über den Prüfungsgegenstand und für sonstiges enthalten sind. Deren Werte sind in Tabelle 1 also zu niedrig ausgewiesen. Diese Verzerrung ist erhebungstechnisch bedingt. Eine genauere Analyse der Besprechungsinhalte hätte Tonbandaufzeichnungen erfordert.

3.2.2 Häufigkeit und durchschnittliche Dauer der Unterstützungsleistungen

Der Zeitaufwand des Unternehmens von 229,1 Stunden verteilte sich auf 576 einzelne Unterstützungsleistungen oder Aktivitäten von Mitarbeitern des Unternehmens (vgl. Tabelle 1). Der ermittelten Häufigkeit liegen dabei die folgenden Operationalisierungen zugrunde:

- Waren mehrere Mitarbeiter mit der gleichen Unterstützungsleistung befaßt, so wurde der Zeitaufwand jedes Mitarbeiters als gesonderte Aktivität angesehen. Diese Abgrenzung wirkte sich insbesondere bei den Besprechungen aus. Die Zahl der Besprechungen zwischen Prüfer und Unternehmen war geringer als die in Tabelle 1 ausgewiesenen Besprechungsaktivitäten.
- Verschiedene, aber artgleiche und zeitlich unmittelbar aufeinanderfolgende Unterstützungsleistungen wurden als eine Aktivität behandelt, z. B., wenn der Prüfer Auskünfte über verschiedene Prüfungsgegenstände „bündelte“.

¹⁹ Die Differenz zu dem Zeitaufwand, der insgesamt für die Saldenbestätigungsaktion anfiel (vgl. Abschnitt 31), beruht auf anderen Unterstützungsleistungen, insbesondere auf Steuerungsaktivitäten.

- Nicht artgleiche Unterstützungsleistungen, sofern sie überhaupt aufgrund der Angaben in den Erhebungsformularen zum Zweck/Anlaß als solche identifizierbar waren, galten als verschiedene Aktivitäten, auch wenn sie zeitlich unmittelbar aneinander anschlossen (z. B. eine Auskunft über einen Prüfungsgegenstand verbunden mit der Bitte an den Mitarbeiter, anschließend bestimmte Unterlagen herauszusuchen).

Die Häufigkeit der Aktivitäten kann als ein grobes Maß dafür gelten, wie oft die Mitarbeiter des Unternehmens ihre Arbeit unmittelbar für Zwecke der Abschlußprüfung unterbrechen mußten und wie oft sie Rüstzeiten bei der Wiederaufnahme ihrer eigentlichen Tätigkeiten hatten.

Erwartungsgemäß fielen mit 51,2% Auskünfte über den Prüfungsgegenstand am häufigsten an. Aber auch Besprechungsaktivitäten hatten mit 21,5% einen beachtlichen Anteil. Wenn man berücksichtigt, wie oft Konten, Belege und sonstige Schriftstücke sowie Fotokopien während einer Jahresabschlußprüfung benötigt werden, überrascht vor allem, daß nur 67mal Unterlagen bereitgestellt werden mußten. Die Prüfer haben sich also offensichtlich weitgehend selbst geholfen, vermutlich eine Folge ihres Prüfungsstils, aber auch ihrer räumlichen Unterbringung in unmittelbarer Nähe der Geschäftsbuchhaltung und der übersichtlichen und weitgehend zentralisierten Ablage.

In der letzten Spalte von Tabelle 1 ist zusätzlich die durchschnittliche Dauer der Aktivitäten angegeben. Bemerkenswert dürfte vor allem die Länge der Besprechungen sein. Aber auch insgesamt errechnete sich eine erstaunlich hohe durchschnittliche Zeitdauer.

Die Länge der Aktivitäten streute von einer Minute bis zu mehreren Stunden. Hohe Werte verursachten die Saldenbestätigungsaktion, die Vorbereitung auf die Schlußbesprechung und die Schlußbesprechung selbst. Wie Tabelle 2 zeigt, überwogen mit über 57% die Aktivitäten bis zu 10 Minuten Dauer. Ihre Bedeutung erreichte jedoch nicht den erwarteten Umfang. Am gesamten Zeitaufwand des Unternehmens waren sie nur mit ca. 10% beteiligt. Ausschlaggebend für die Beanspruchung des Unternehmens waren vielmehr die Aktivitäten mit mehr als einer Stunde Dauer, und zwar mit über 50% des Zeitaufwandes.

Tabelle 2: Die Zeitdauer der Aktivitäten

Zeitdauer	Häufigkeit	
	abs.	in %
bis 5 Minuten	214	37,2
5 bis unter 10 Minuten	118	20,5
10 bis unter 20 Minuten	104	18,0
20 bis unter 60 Minuten	72	12,5
60 Minuten und mehr	68	11,8
Summe	576	100,0

Möglicherweise erklärt sich die unerwartet geringe Bedeutung kurzer Aktivitäten mit dem Prüferverhalten. Die Prüfer könnten Arbeiten mit einem kurzen Zeitaufwand weitgehend selbst und ohne Hilfe der Mitarbeiter des Unternehmens erledigt haben, weil ihnen der Aufwand für die Suche nach einem geeigneten Mitarbeiter, für die Erklärung der Aufgabe, für das Warten auf das Ergebnis und für seine Kontrolle im Vergleich zur ersparten Prüferzeit zu hoch erschienen sein mag. Die Prüfer könnten aber auch versucht haben, ihre Wünsche zu

sammeln und nicht jede offene Frage sofort zu klären. Für diese „Bündelungs“-Erklärung sprechen einmal die zahlreichen Besprechungsaktivitäten. Zum anderen wird sie durch eine relativ größere Zahl kurzer Aktivitäten während der Hauptprüfung gestützt, als Zeitdruck die Prüfer veranlaßt haben dürfte, die Unterstützung des Unternehmens schneller zu suchen, um die eigenen Arbeiten so wenig wie möglich aufzuhalten²⁰.

3.3 Die Verteilung der Unterstützungsleistungen auf die Prüfungsphasen

3.3.1 Die zeitliche Struktur des Prüfungsprozesses

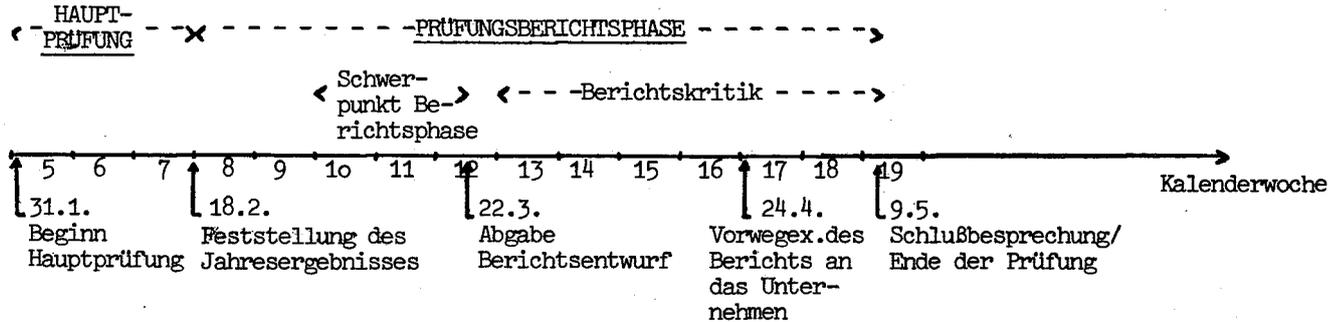
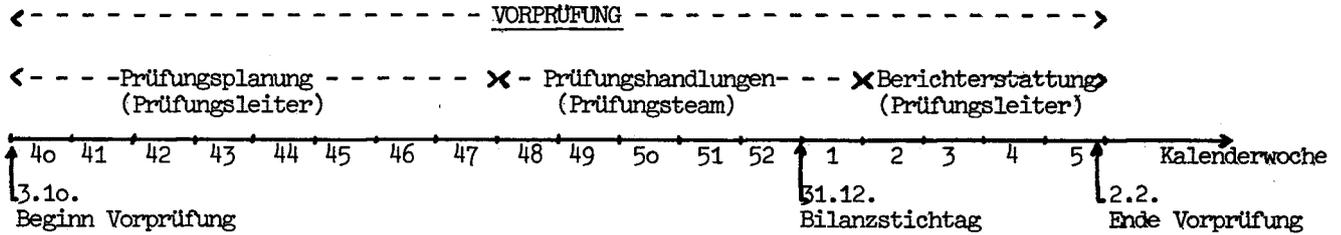
In der vorliegenden Fallstudie begann die *Vorprüfung* am 3. Oktober, das heißt noch in dem zu prüfenden Geschäftsjahr = Kalenderjahr, und sie endete 5 Wochen nach Schluß des Geschäftsjahres (Übersicht 1). Sie umfaßte somit einen Zeitraum von 18 Wochen. Dieser mag auf den ersten Blick ungewöhnlich lang erscheinen. Zu berücksichtigen ist jedoch, daß Prüfungsplanung und erste Abstimmungen mit dem Unternehmen möglichst frühzeitig erfolgen sollten, damit das Unternehmen mit Aufnahme der Prüfungshandlungen prüfungsbereit ist. Außerdem fielen am Ende der Vorprüfung weitere 4 Wochen für die Information und Besprechung der wichtigsten Ergebnisse der Vorprüfung mit der Geschäftsführung (2. bis 5. Woche) an. Die eigentliche Vorprüfung umfaßte somit nur 6 Wochen (48. bis 1. Woche). In diesem Zeitraum lag mit 90% der für die Vorprüfung aufgewandten Prüferzeit eindeutig das Schwergewicht der Vorprüfung.

Üblicherweise wird das geprüfte Unternehmen (spätestens) nach Abschluß der Prüfungshandlungen über wichtige Ergebnisse der Vorprüfung zwar mündlich oder schriftlich informiert. Eine Phase der Berichterstattung ist im allgemeinen aber nicht unterscheidbar. In dieser Fallstudie jedoch war sie, bedingt durch die Schwerpunktpflichtprüfung, deutlich ausgeprägt und mit 4 Wochen auch vergleichsweise lang. Vor- und Hauptprüfung überlappten sich deshalb auch um einige wenige Tage (31. 1.–2. 2.).

Die *Hauptprüfung* selbst stand unter einem außerordentlichen Zeitdruck. Einerseits war der Zeitraum durch den Termin für die Feststellung des Jahresergebnisses am Ende der 7. Woche begrenzt. Diese Vorgabe der Eigentümer sollte nach Möglichkeit eingehalten werden. Zum anderen konnte das Unternehmen die Konten nicht vor der 5. Woche abschließen. Dieser Zeitdruck war erwartet worden. Deshalb waren Prüfungshandlungen im erheblichen Umfang in die Vorprüfung vorgezogen worden. Zusätzlich wurden alle nicht ergebnisrelevanten Fragen und Prüfungshandlungen, die sonst Teil der Hauptprüfung wären, z. B. reine Ausweisfragen, zurückgestellt und erst im Zusammenhang mit der Abfassung des Prüfungsberichts nachgeholt²¹. Beide Maßnahmen führten dazu, daß der Zeitaufwand des Prüfers sowohl für die Vorprüfung als auch für die Prüfungsberichtsphase höher als für die Hauptprüfung war, was bei Abschlußprüfungen nicht die Regel sein dürfte, auch wenn sie um die Geschäftsführungsprüfung gemäß § 53 HGrG mit ihren zusätzlichen Berichtsfeststellungen erweitert ist. Außerdem dürften diese Maßnahmen nicht nur die Verteilung der Prüferzeit sondern auch ihre Höhe beeinflussen haben, z. B. wegen zusätzlicher Einarbeitungszeiten.

Die *Prüfungsberichtsphase* schloß sich unmittelbar an die Hauptprüfung an. Wegen des Einsatzes von Prüfern bei anderen Aufträgen war die Intensität anfangs allerdings gering. Im wesentlichen wurden der Berichtsentwurf in der 10.–12. Woche abgefaßt (und die noch 20 Vgl. auch Abschnitt 332.

²¹ Der geprüfte Jahresabschluß brauchte erst Mitte März vorliegen. (Die vorgezogene, lediglich Informationszwecken dienende Feststellung des Jahresergebnisses darf nicht verwechselt werden mit der gesellschaftsrechtlichen Feststellung des Jahresabschlusses nach § 172 AktG/§ 46 GmbHG.)



ausstehenden Prüfungshandlungen nachgeholt) und am 22. 3. an die prüferinterne formelle und materielle Berichtskritik gegeben. Die restliche Zeit (13.–19. Woche) entfiel auf die Klärung der von der Berichtskritik aufgeworfenen Fragen. Das Unternehmen erhielt den Berichtsentswurf zu Beginn der 17. Woche. Es hatte somit 2 Wochen Zeit, ihn im einzelnen zu überprüfen und sich auf die Schlußbesprechung vorzubereiten. Mit der Schlußbesprechung am 9. 5. und der Abgabe des unterschriebenen Prüfungsberichts einige Tage später endete diese Abschlußprüfung. Seit ihrem Beginn waren mehr als 7 Monate vergangen. Aber auch dieser Zeitraum darf keinesfalls als ungewöhnlich lang angesehen werden.

3.3.2 Die zeitliche Verteilung des Zeitaufwandes und der Aktivitäten

Von den 576 Aktivitäten entfielen 41,5% auf die Vorprüfung, während Hauptprüfung und Prüfungsberichtsphase mit weniger als einem Drittel ziemlich gleich beteiligt waren (Tab. 3). Für die Arten der Unterstützungsleistungen ergibt sich eine ähnliche Verteilung. Lediglich die Steuerungsaktivitäten und die Anfertigung von Aufstellungen wichen vom Gesamtdurchschnitt wesentlich ab. Die überdurchschnittlich vielen Steuerungsaktivitäten in der Vorprüfung deuten darauf hin, daß die Gesamtplanung der Prüfung weitgehend zugetroffen hat und Umdispositionen in späteren Phasen nicht oder nur in einem geringen Umfang erforderlich waren. Allerdings waren die vielen Steuerungsaktivitäten in der Vorprüfung auch auf die Saldenbestätigungsaktion zurückzuführen. Vor dem IdW-Fachgutachten 1/1977²² war die Einholung von Saldenbestätigungen noch kein allgemein praktizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Abschlußprüfung. Sobald Saldenbestätigungen für Prüfer und Unternehmen zur Selbstverständlichkeit geworden sind, dürften die Steuerungsaktivitäten wieder abnehmen.

Bei den Aufstellungen lag das Schwergewicht in der Berichtsphase. Es handelte sich um Aufgliederungen von Jahresabschlußposten für Berichtszwecke und nicht um Aufgliederungen im Zusammenhang mit nachgeholtten Prüfungshandlungen, so daß die geringe Zahl von nur einer Aufstellung in der Hauptprüfung unter Umständen sogar typisch sein kann.

Da die Zeitdauer der Aktivitäten in den Prüfungsphasen unterschiedlich war (Tab. 4), insbesondere der niedrige Durchschnittswert in der Hauptprüfung fällt auf, streut der Zeitaufwand des Unternehmens nach Prüfungsphasen stärker als die Häufigkeit der Aktivitäten. Während mehr als die Hälfte des Zeitaufwandes in der Vorprüfung verursacht wurde, war die Hauptprüfung nur mit 13,4% beteiligt.

Aus diesen Zahlen darf nun allerdings nicht unmittelbar geschlossen werden, in der Vorprüfung sei der Unterstützungsbedarf des Prüfers am größten. Denn es dürfte ohne weitere Begründung einsichtig sein, daß der Unterstützungsbedarf im engen Zusammenhang mit dem Volumen der Prüfungshandlungen (in dieser Fallstudie indirekt gemessen mit der Prüferzeit) steht, d. h. die in Tab. 3 und 4 wiedergegebenen Werte müssen in Bezug zur Prüferzeit gesetzt werden.

Mit dem „Aktivitätsniveau“ und dem „Belastungsniveau“ gemäß Tab. 5 läßt sich verdeutlichen, inwieweit sich die Häufigkeit der Aktivitäten und der Zeitaufwand des Unternehmens parallel zur Prüferzeit verhalten haben. Beim Aktivitätsniveau liegen die Werte zwischen 0,62 und 0,87 Aktivitäten je Prüferstunde und beim Belastungsniveau zwischen 0,17 und 0,32 Stunden Zeitaufwand des Unternehmens je Prüferstunde. Bei beiden Größen wich die Hauptprüfung am stärksten vom Gesamtdurchschnitt ab. Während nun aber das höhere

²² Vgl. IdW-Fachgutachten 1/1977: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 213 (C VII d).

Tabelle 3: Die Häufigkeit der Aktivitäten nach der Art der Unterstützungsleistung sowie ihre Verteilung auf die Prüfungsphasen

Art der Unterstützungsleistung	Anzahl der Aktivitäten			Summe
	Vorprüfung	Hauptprüfung	Prüfungsbericht	
Steuerung des Prüfungsprozesses	38	5	7	50
Bereitstellen von Prüfungsunterlagen	25	22	20	67
Anfertigung von Aufstellungen	10	1	17	28
Auskünfte über den Prüfungsgegenstand	120	93	82	295
Besprechungen	42	35	47	124
Sonstiges	4	3	5	12
Summe	239	159	178	576

Tabelle 4: Der Zeitaufwand des Unternehmens, die Häufigkeit und durchschnittliche Dauer der Aktivitäten sowie ihre Verteilung auf die Prüfungsphasen

Prüfungsphase	Zeitaufwand des Unternehmens (in Stunden)	Anzahl der Aktivitäten	Ø Dauer einer Aktivität (in Minuten)	Zum Vergleich: Prüferzeit (in Stunden)
	in %	in %	abs.	in %
Vorprüfung	53,7	41,5	30,9	46,7
Hauptprüfung	13,4	27,6	11,6	21,9
Prüfungsbericht	32,9	30,9	40,3	31,4
Summe	100,0 ¹	100,0 ²	23,9	100,0 ³

1 = 229,1 Stunden.

2 = 576 Aktivitäten.

3 = 829,5 Stunden.

Aktivitätsniveau in der Hauptprüfung den Erwartungen entsprach (kürzere, aber häufigere Aktivitäten als Folge des Zeitdrucks, und zwar für fast alle Arten von Unterstützungsleistungen²³, war das Belastungsniveau in der Hauptprüfung deutlich niedriger als in den beiden übrigen Phasen. Das Unternehmen war also in der Zeit, in der es wegen seiner Abschlußarbeiten ebenfalls im Zeitdruck war, vom Prüfer zeitlich relativ am wenigsten belastet worden.

²³ Vgl. Richter, FN 2, Tab. 6, S. 51, und Tab. 10 im Anhang, S. 1.

Tabelle 5: *Aktivitäts- und Belastungsniveau in den Prüfungsphasen*

Prüfungsphase	Aktivitätsniveau (Anzahl der Aktivitäten pro Stunde Prüferzeit)	Belastungsniveau (Zeitaufwand des Unternehmens in Stunden pro Stunde Prüferzeit)
Vorprüfung	0,62	0,32
Hauptprüfung	0,87	0,17
Prüfungsbericht	0,68	0,29
Gesamtdurchschnitt	0,69	0,28

Dieses Ergebnis muß überraschen. Rücksichtnahmen der Prüfer auf die hohe Beanspruchung der Mitarbeiter des Unternehmens wird man wohl ausschließen können. Gegen diese Vermutung spricht der Egoismus der Prüfer, die in diesem Zeitraum ebenfalls außerordentlich beansprucht waren. Plausibler erscheint die Annahme eines niedrigeren Unterstützungsbedarfs, nicht zuletzt aufgrund der ausgedehnten Vorprüfung. Es können aber auch Widerstände der Mitarbeiter dazu beigetragen haben, daß die Prüfer prinzipiell delegierbare Aufgaben selbst ausführen mußten.

Allerdings darf die für die Hauptprüfung festgestellte niedrigere Belastung nicht darüber hinwegtäuschen, daß sie von den Mitarbeitern des Unternehmens trotzdem als sehr (zu) hoch empfunden werden konnte. Denn in Zeiten hoher Anspannung belasten zusätzliche Arbeiten mehr als in „normalen“ Zeiten. Außerdem können die in der Hauptprüfung relativ häufigeren Aktivitäten (Aktivitätsniveau 26% über dem Durchschnitt) als störender empfunden werden als eine geringere Zahl von Unterbrechungen mit einem insgesamt höheren Zeitaufwand.

Während sich *zwischen* den Prüfungsphasen größere Unterschiede im Aktivitäts- und Belastungsniveau ergaben, entwickelten sich *innerhalb* der Prüfungsphasen die Häufigkeit der Aktivitäten, aber auch der Zeitaufwand des Unternehmens (wenn auch im geringeren Ausmaß) weitgehend parallel zur Prüferzeit. Gewisse Abweichungen sind erwähnenswert, berühren aber das Gesamtbild nicht, z. B.²⁴:

- Aktivitätsniveau in der 7. Woche (Übersicht 1): der Wert lag bei 1,08 und dürfte eindeutig mit dem Zeitdruck zusammenhängen, der in der Hauptprüfung von dem Termin für die Feststellung des Jahresergebnisses ausging.
- Belastungsniveau in der 17.–19. Woche: typischer Verlauf für abschließende Berichtsphasen (ähnlich, wenn auch nicht so ausgeprägt, in der 4. und 5. Woche der Vorprüfung). Der Prüfer hat seine Prüfungshandlungen beendet und seine Ergebnisse zusammengestellt, um sie (mündlich oder schriftlich) dem Unternehmen vorzutragen. Die anschließenden Vorbereitungen auf die Besprechungen wie die Besprechungen selbst sind für das Unternehmen zeitintensiv. In der Regel sind mehrere Mitarbeiter daran beteiligt. Prüferzeit fällt dagegen nur noch für die Besprechungen selbst und einzelne Klärungen an. Das Belastungsniveau ist deshalb hoch; es war mit 1,53 mehr als fünfmal höher als der Gesamtdurchschnitt.

²⁴ Zu weiteren Einzelheiten vgl. Richter, FN 2, S. 46–52 und S. 56 (FN 41).

3.4 Die Verteilung der Unterstützungsleistung innerhalb der Unternehmung

Bisher wurde die Gesamtbelastung des Unternehmens betrachtet. In gleicher Weise wichtig ist, wie sich die Unterstützungsleistungen auf die Unternehmensbereiche und Mitarbeiter verteilen. Tabelle 6 gliedert deshalb die Gesamtwerte entsprechend auf und zeigt, daß die Mitarbeiter des Rechnungswesens am stärksten belastet waren. Bei einer Abschlußprüfung wird dieser Befund allerdings kaum verwundern. Überraschend ist eher die hohe Konzentration auf nur drei Mitarbeiter. Auf den kaufmännischen Geschäftsführer, den Leiter des Rechnungswesens und den für die Finanzbuchhaltung zuständigen Gruppenführer entfielen mehr als die Hälfte des Zeitaufwandes und der Aktivitäten (56,7% bzw. 52,6%)²⁵. Diese Werte verdeutlichen, wie unerlässlich bestimmte Personen für den Ablauf einer Abschlußprüfung sein können.

Auffallend hoch ist der Anteil der Leitungsebene, zu der hier Geschäftsführung und Abteilungsleiter gerechnet wurden. Ihr Anteil erhöhte sich von Prüfungsphase zu Prüfungsphase bis auf über zwei Drittel des Zeitaufwandes (Tab. 7). Mit dem Fortschritt der Prüfung liegen zunehmend Prüfungsfeststellungen vor, die mit der Leitungsebene abschließend besprochen werden können²⁶. Innerhalb der Leitungsebene fällt vor allem der Anteil der Geschäftsführung mit immerhin 16,2% des gesamten Zeitaufwandes auf. Bei ihr wirkte sich einmal die weitgehend fixe Belastung durch die Schlußbesprechung und ihre Vorbereitung aus. Die Geschäftsführer zeigten aber auch in den übrigen Prüfungsphasen ein großes Interesse an dem Ablauf der Prüfung und den (Zwischen-)Ergebnissen. Möglicherweise hat dieses Interesse auch nach unten „abgefärbt“ und vor allem die Bereitschaft der Abteilungsleiter zur Zusammenarbeit mit den Prüfern beeinflußt.

Allerdings wird sich mit diesen Hinweisen der hohe Anteil der Leitungsebene allein kaum erklären lassen, zumal Meinungsverschiedenheiten zwischen Prüfer und Unternehmen in dieser Prüfung selten waren und sicherlich keinen großen Einfluß hatten. Eher wird man das Verhalten der Prüfer als weitere Erklärung heranziehen müssen. Für den Prüfer haben leitende Mitarbeiter als Auskunftspersonen und Gesprächspartner entscheidende Vorzüge. Sie sind in aller Regel fachlich ausreichend qualifiziert und verfügen über das nötige Hintergrundwissen. Außerdem ist der Verbindlichkeitsgrad ihrer Auskünfte hoch. Allerdings nimmt im allgemeinen die Zugänglichkeit zu ihnen ab, je höher ihre hierarchische Stellung ist. Entsprechend seltener ist ein direkter Zugang ohne vorherige Terminvereinbarung und um so schwieriger ist es für einen Prüfer, kurzfristig Termine zu erhalten, ein Nachteil, der insbesondere bei Zeitdruck bedeutungsvoll wird²⁷.

25 Auf die nächsten zehn am stärksten belasteten Mitarbeiter entfiel ein weiteres Drittel (34,9%) des Zeitaufwandes. Insgesamt erbrachten 35 Mitarbeiter, wenn auch z. T. nur sehr geringfügige Unterstützungsleistungen.

26 Innerhalb jeder Prüfungsphase zeigte sich jedoch keine so eindeutige Verschiebung des Zeitaufwandes zu den höheren hierarchischen Ebenen.

27 Sichtbar wird dieser Zusammenhang in der mit der Hierarchieebene zunehmenden durchschnittlichen Dauer der Aktivitäten. (Die Ausnahme beim Rechnungswesen/Sekretariat und Aushilfen war wiederum eine Folge der Saldenbestätigungen.) Neben der Zugänglichkeit dürften aber auch die größere Zahl von Besprechungen und die geringere Strukturierung der Probleme, die auf diesen Ebenen diskutiert werden, für die mit der Hierarchieebene zunehmenden Aktivitätsdauern verantwortlich sein. Die Zugänglichkeit dürfte auch für die größere Aktivitätsdauer bei den Leistungsabteilungen mitursächlich gewesen sein (neben dem größeren Anteil von Prüfungen des Internen Kontrollsystems). Bei den Leistungsabteilungen lag der Durchschnittswert pro Aktivität allein für die Vorprüfung mit 39,7 Minuten für die Sachbearbeiter und mit 77,4 Minuten für die Abteilungsleiter wesentlich höher als der Gesamtdurchschnitt für die Vorprüfung von nur 30,9 Minuten. Wegen der längeren Wege – die Prüfer waren in der Nähe des Rechnungswesens, die Leistungsabteilungen

Tabelle 6: Der Zeitaufwand des Unternehmens in den Prüfungsphasen, die Häufigkeit und durchschnittliche Dauer der Aktivitäten und ihre Verteilung auf die Abteilungen/Unternehmensbereiche und auf die hierarchischen Ebenen im Unternehmen

Abteilung/ Unternehmensbereich und hierarchische Ebene	Zeitaufwand des Unternehmens (in Stunden)				Anzahl der Aktivi- täten	Ø Dauer einer Ak- tivität (in Minuten)
	Vor- prüfung	Haupt- prüfung	Prüfungs- bericht	Summe		
Geschäftsführung	12,7	2,6	21,7	37,0	30	74,0
Rechnungswesen ¹						
Abteilungsleiter	22,4	14,3	29,8	66,5	144	27,7
Sachbearbeiter	18,7	12,1	23,3	54,1	283	11,5
Sekretariat und Aushilfen	17,6	0,1	0,1	17,8	25	42,7
(Zwischensumme)	(58,7)	(26,5)	(53,2)	(138,4)	(452)	(18,4)
Leistungsabteilungen ²						
Abteilungsleiter	17,2	0,6	0,0	17,8	18	59,2
Sachbearbeiter	33,4	0,8	0,6	34,8	70	29,9
Sekretariat und Aushilfen	0,9	0,2	–	1,1	6	11,3
(Zwischensumme)	(51,5)	(1,6)	(0,6)	(53,7)	(94)	(34,3)
Summe	122,9	30,7	75,5	229,1	576	23,9

1 Einschließlich der Stabsstellen für Unternehmensplanung und Rechtsfragen.

2 Das Unternehmen verfügte über eine Spartenorganisation.

Tabelle 7: Der Zeitaufwand und die Aktivitäten der Leitungsebene sowie ihre Verteilung auf die Prüfungsphasen (in % der Gesamtwerte für das Unternehmen gemäß Tabelle 6)

Prüfungsphase	Zeitaufwand	Anzahl der Aktivitäten
Vorprüfung	42,5%	32,6%
Hauptprüfung	56,9%	27,7%
Prüfungsbericht	68,2%	39,3%
Gesamtdurchschnitt	52,9%	33,3%

In der Fallstudie war dieser Nachteil aber wenig spürbar. Neben dem großen Interesse der Geschäftsführung an der Prüfung dürften die gegenseitige fachliche Anerkennung und wohl auch persönliche Sympathien nicht unerheblich die Zugänglichkeit begünstigt haben. Auch war ein großer Teil des Zeitaufwandes des Unternehmens auf den Prüfungsleiter zurückzuführen (Tab. 8). Wenn dieser nun, selbst hierarchisch hervorgehoben, sowohl hierarchisch adäquate Gesprächspartner bevorzugte, als auch von den leitenden Mitarbeitern eher als Gesprächspartner akzeptiert wurde, so wird dies ebenfalls die Konzentration des Zeitaufwandes auf leitende Mitarbeiter begünstigt haben.

dagegen in anderen Stockwerken bzw. Gebäuden untergebracht – und wegen der Notwendigkeit zu Terminvereinbarungen aufgrund der Außenkontakte dieser Mitarbeiter, waren die Prüfer vermutlich gezwungen, ihre Informationswünsche stärker zusammenzufassen als bei Mitarbeitern des Rechnungswesens.

Knapp ein Viertel des Zeitaufwandes betraf schließlich die Leistungsabteilungen. Er konzentrierte sich fast völlig auf die Vorprüfung und hing im wesentlichen mit der Schwerpunktprüfung eines bedeutenden Einzelprojekts zusammen. Inwieweit der Zeitaufwand der Leistungsabteilungen in dieser Fallstudie deshalb untypisch war, muß offen bleiben. Allerdings gehörte zum Prüfungsauftrag auch die Geschäftsführungsprüfung. Bei diesem Prüfungstyp dürften die Abteilungen außerhalb des Rechnungswesens stärker einzubeziehen sein als bei einer reinen Abschlußprüfung. In der Fallstudie war dies, von dem Einzelprojekt einmal abgesehen, kaum der Fall.

3.5 Die Verteilung der Unterstützungsleistungen auf die Prüfer

Tabelle 8 informiert darüber, welcher Prüfer die Unterstützungsleistung veranlaßt hatte. Sie bietet damit weitere Einblicke in das Prüferverhalten. Allerdings differenziert die Auswertung nur zwischen dem Prüfungsleiter einerseits und den drei Assistenten andererseits. Da die von den Assistenten bearbeiteten Prüffelder im unterschiedlichen Umfang unterstützungsbedürftig waren, wie am Beispiel der Saldenbestätigungen besonders deutlich wird, und dieser Einfluß aufgrund der vorliegenden Daten nicht isoliert werden konnte, erscheint eine Darstellung ihrer Einzelwerte nicht sinnvoll. Einige Aktivitäten wurden keinem bestimmten Prüfer zugeordnet, wenn nämlich die Prüfer keinerlei Dispositionsspielraum bezüglich der Person des Mitarbeiters und des Umfangs des Zeitaufwandes oder der Art der Unterstützungsleistungen hatten, wie z. B. bei der Schlußbesprechung. Diese Zeiten und Aktivitäten sind als „nicht zuordenbar“ ausgewiesen.

Tabelle 8: Die Verteilung der Unterstützungsleistungen auf die Prüfer nach Abteilungen|Unternehmensbereichen und nach hierarchischen Ebenen

a) Abteilung/ Unternehmensbereich	Prüfungsleiter ¹		Prüfungsassistenten ¹		nicht zuordenbar	
	Zeitaufwand des Unter- nehmens (in Stunden)	Anzahl der Aktivitäten	Zeitauf- wand des Unter- nehmens (in Stunden)	Anzahl der Aktivitäten	Zeitauf- wand des Unter- nehmens (in Stunden)	Anzahl der Aktivitäten
a) Unternehmensbereich						
Geschäftsführung	22,9	25	—	—	14,1	5
Rechnungswesen	61,3	164	57,5	284	19,6	4
Leistungsabteilungen	49,9	87	0,8	6	3,0	1
b) Hierarchische Ebene						
Geschäftsführer/ Abteilungsleiter	81,4	122	12,2	62	27,7	8
Sachbearbeiter	50,9	139	29,0	212	9,0	2
Sekretariat und Aushilfen	1,8	15	17,1	16	—	—
Summe	134,1	276	58,3	290	36,7	10

1 Auf den Prüfungsleiter entfielen 40,1% und auf die Prüfungsassistenten 59,9% der Prüferzeit.

Analysiert man Tabelle 8, so ergeben sich folgende bemerkenswerte Einzelheiten:

- (1) Von dem Prüfungsleiter gingen mehr als zwei Drittel des zurechenbaren Zeitaufwandes und knapp die Hälfte aller Aktivitäten aus. Diese Werte liegen deutlich über seinem

Anteil an der Prüferzeit. Selbst im Rechnungswesen überwog der von ihm veranlaßte Zeitaufwand den der Assistenten.

- (2) Der Prüfungsleiter bevorzugte die Leitungsebene. Er verursachte sogar alle Aktivitäten der Geschäftsführung. Die Assistenten bewegten sich dagegen überwiegend auf den Ebenen unterhalb der Leitungsebene.
- (3) Auch die Leistungsabteilungen waren die „Domäne“ des Prüfungsleiters. Die Aktivitäten der Assistenten waren in diesen Bereichen verschwindend gering. Sie konzentrierten sich fast ausnahmslos auf das Rechnungswesen.

Die Erklärung zu (2) fällt noch am leichtesten. Im Zusammenhang mit der zeitlichen Belastung einzelner Mitarbeiter des Unternehmens wurde schon herausgestellt, daß leitende Mitarbeiter ranggleiche Gesprächspartner eher zu akzeptieren scheinen. Umgekehrt kann der Prüfungsleiter die Leitungsebene bewußt bevorzugt haben, um kompetente und verbindliche Auskünfte zu erhalten.

Für die Konzentration des Zeitaufwandes und der Aktivitäten auf den Prüfungsleiter (1) können eine Reihe von Ursachen von Bedeutung gewesen sein:

- Der Prüfungsleiter hatte besonders viele unstrukturierte und damit auch unterstützungsbedürftige Prüffelder zu bearbeiten.
- Der eigene Zeitdruck (der Prüfungsleiter hatte während der Hauptprüfung parallel noch weitere Prüfungen zu betreuen) ließ ihn im stärkeren Umfang Arbeiten auf das Unternehmen verlagern, als dies bei den Assistenten der Fall war.
- Aufgrund seiner Machtstellung fiel es dem Prüfungsleiter leichter, seine Wünsche nach Unterstützungsleistungen durchzusetzen. Die Assistenten stießen dagegen auf größere Widerstände; sie wichen deshalb verstärkt auf die Dokumentation aus.
- Fehler und Zweifelsfragen, die von den Assistenten aufgedeckt wurden, versuchte der Prüfungsleiter selbst und in der Regel direkt mit den leitenden Mitarbeitern zu klären²⁸.

Die Tatsache, daß sich die Assistenten fast ausschließlich im Rechnungswesen bewegten (3), muß überraschen. Ihre seltenen Kontakte mit den Leistungsabteilungen muß man sogar als bedenklich ansehen. Denn auch sie hatten Aufgaben im Rahmen der Geschäftsführungsprüfung. Von daher hätte man eine stärkere Aktivität in den Leistungsabteilungen erwarten können. Statt dessen begnügten sie sich mit den im Rechnungswesen erhältlichen Informationen. Sie verzichteten damit auf Kontrollinformationen aus den übrigen Bereichen. Ihre Prüfungshandlungen richteten sich deshalb vermutlich auch nicht primär auf die zugrundeliegenden wirtschaftlichen Sachverhalte. Weiterhin könnten die Ergebnisprüfungen gegenüber den Verfahrensprüfungen dominiert haben. Und das wiederum läßt den Schluß zu, daß die Ergebnisse von Entscheidungen beurteilt wurden und nicht die Güte der Entscheidungsprozesse.

Auch für diese Beobachtung können mehrere Ursachen identifiziert werden:

- Ergebnisprüfungen sind „müheloser“. Im allgemeinen sind Ergebnisse in irgendeiner Form meistens sogar in der Buchhaltung oder in der Kostenrechnung dokumentiert. Entscheidungsprozesse werden dagegen häufig nur in Bruchstücken schriftlich festgehalten, zumindest sind die Schriftstücke im Unternehmen verstreut und wegen des Fehlens

28 Eine ausdrückliche Anordnung oder auch nur Übung, die Klärung von Fehlern und Zweifelsfragen dem Prüfungsleiter zu überlassen, bestand nicht. Möglicherweise wurde die Kanalisation über den Prüfungsleiter, wenn eine stattgefunden hat, durch das gemeinsame Prüferzimmer und die guten Kommunikationsmöglichkeiten im Prüferteam begünstigt.

Ob bzw. wann eine solche Kanalisation der Klärung von Fehlern und Zweifelsfragen zweckmäßig ist, ist eine andere, für die Prüfungseffizienz sicherlich wichtige Fragestellung. Eine weitgehende Kanalisierung über den Prüfungsleiter empfehlen z. B. Klein, W./Wiesenhöfer, *Tb. Organisation, Planung und Technik der Jahresabschlußprüfung*, 1974, S. 38 f.

- eines eindeutigen Suchkriteriums schwierig zu finden.
- Ergebnisprüfungen sind weniger konfliktträchtig, weil die Beurteilungsmaßstäbe (verglichen mit der Verfahrensprüfung) eindeutiger sind.
 - Für Ergebnisprüfungen reicht häufig das Rechnungswesenwissen aus. Für Verfahrensprüfungen sind dagegen erhebliche zusätzliche Kenntnisse über die betrieblichen Funktionen und die Tätigkeitsgebiete des geprüften Unternehmens erforderlich. In Bereichen außerhalb des Rechnungswesens könnten sich die Assistenten deshalb fachlich unsicher gefühlt haben.
 - Möglicherweise bestand auch eine Sprachbarriere. Während der Sprachgebrauch im Rechnungswesen ziemlich einheitlich zu sein scheint, verwenden die Leistungsabteilungen oft einen ausgeprägt unternehmensindividuellen Wortschatz.

4. Zusammenfassung und Schlußfolgerungen

Die Fallstudie führte insbesondere zu folgenden Ergebnissen:

- Die unmittelbar beim Unternehmen angefallenen Kosten für die vielfältigen Unterstützungsleistungen während der Prüfung beliefen sich auf DM 11000 (für 229,1 Stunden Arbeitszeit, ohne Raum- und Sachkosten und ohne den Zeitaufwand für unternehmensinterne Diskussionen über die Prüfung und für Abwehrmaßnahmen). Damit waren sie unerwartet niedrig, selbst wenn man die vermutlich günstige Kombination der Einflußfaktoren berücksichtigt.
- Der Zeitaufwand des Unternehmens verteilte sich auf 576 Unterstützungsleistungen. Mehr als die Hälfte davon entfiel auf Auskünfte über den Prüfungsgegenstand. Bemerkenswert war mit 23,9 Minuten die durchschnittliche Dauer der Aktivitäten. Diese Beobachtung läßt sich (u. a.) mit dem Bestreben der Prüfer erklären, ihre Wünsche zu bündeln, damit die Mitarbeiter des Unternehmens in ihrer eigenen Arbeit nicht so häufig unterbrochen („gestört“) wurden. In der Hauptprüfung veranlaßte Zeitdruck die Prüfer jedoch, die Unterstützung des Unternehmens schneller zu suchen, mit der Folge deutlich kürzerer Aktivitäten.
- Im Aktivitäts- und Belastungsniveau wich die Hauptprüfung am stärksten vom Gesamtdurchschnitt ab. Vor allem das deutlich niedrigere Belastungsniveau überraschte. Daß die Prüfer die ebenfalls stark belasteten Mitarbeiter des Unternehmens in der Hauptprüfung bewußt geschont haben, dürfte angesichts ihrer eigenen hohen Beanspruchung unwahrscheinlich sein. Plausibel erscheinen dagegen die Annahme eines geringeren Unterstützungsbedarfs, ggf. auch Widerstände der Mitarbeiter des Unternehmens gegen zusätzliche Unterstützungsleistungen.
- Die Mitarbeiter des Rechnungswesens erbrachten erwartungsgemäß die meisten Unterstützungsleistungen. Erstaunlich hoch erwies sich jedoch der Anteil der Leitungsebene. Bemerkenswert war auch die hohe Belastung einiger weniger Mitarbeiter.
- Mit der hohen Konzentration auf wenige Mitarbeiter des Unternehmens korrespondierte eine hohe Konzentration bei den Verursachern der Unterstützungsleistungen, den Prüfern. Immerhin mehr als zwei Drittel des zuordenbaren Zeitaufwandes und knapp die Hälfte aller Aktivitäten wurden von dem Prüfungsleiter veranlaßt. U. a. könnte dieser versucht haben, Fehler und Zweifelsfragen (auch die von den Assistenten aufgedeckten) selbst zu klären. Damit ließe sich auch (teilweise) erklären, warum Ansprechpartner des Prüfungsleiters überwiegend Mitarbeiter der Leitungsebene waren.
- Auf den Prüfungsleiter entfielen auch die meisten Aktivitäten in den Leistungsabteilungen. Die Assistenten hatten mit diesen Bereichen kaum Kontakt, obwohl auch ihnen

Aufgaben im Rahmen der Geschäftsführungsprüfung oblagen. Diese Beobachtung läßt darauf schließen, daß im Rahmen der Geschäftsführungsprüfung zumindest bei den Assistenten die Ergebnisprüfung gegenüber der Verfahrensprüfung dominiert hat.

Die Ergebnisse dieser Fallstudie haben unter Beachtung der Meß- und Abgrenzungsprobleme (vgl. insbes. die Abschnitte 24 und 25) unmittelbar nur Gültigkeit für die mit der Fallstudie untersuchte Abschlußprüfung. Die Befunde sind also nicht verallgemeinerungsfähig. Inwieweit Besonderheiten der betrachteten Unternehmung wie auch der Prüfer die Ergebnisse beeinflußt haben, kann nur mit weiteren empirischen Untersuchungen (bei verfeinerter Erhebungstechnik) geklärt werden. Sie werden vom Verfasser für notwendig erachtet. Diese Untersuchungen, wobei weitere Fallstudien vorerst vorzuziehen sind, sollten sich auf möglichst unterschiedliche Unternehmen und Prüfungen erstrecken. Damit könnte z. B. festgestellt werden, ob mit den Einflußfaktoren aus Abschnitt 12 die vermutlich wichtigsten erfaßt sind. Es ließen sich auch Hinweise über ihre relative Bedeutung gewinnen. Zusätzlich könnten die Fragestellungen erweitert werden, z. B.: Welchem Prüffeld sind die Unterstützungsleistungen zuordenbar? Welchen Inhalt haben die Besprechungen? Welche Unterstützungsleistungen sind prinzipiell zwischen Prüfer und Unternehmen verlagerbar? Wie hoch ist ihr Volumen? Welche Bedeutung haben die Raum- und Sachkosten? Diese Beispiele beziehen sich noch unmittelbar auf die Unterstützungsleistungen. Für fruchtbar hält der Verfasser auch ergänzende Zeitaufschreibungen durch das Unternehmen, um die vom Prüfer nicht beobachtbaren, aber mit der Abschlußprüfung zusammenhängenden Aktivitäten zu erfassen. Damit ließen sich insbesondere auch Umfang und Struktur der unternehmensinternen Diskussionen über die Prüfer ermitteln.

Über die indirekten Prüfungskosten hinaus führen dagegen Fragen z. B. nach den Faktoren, die die Auswahl der Ansprechpartner beeinflussen, oder nach der Initiative für die Interaktionen. Gehen sie vom Prüfer aus und verhalten sich die Mitarbeiter des Unternehmens weitgehend passiv? Oder liegt eher ein Dialog vor? Langfristiges Ziel solcher Untersuchungen wäre die Identifikation der Faktoren, die das Verhalten der Prüfer und der Geprüften, insbesondere ihr Informationsverhalten bestimmen. Ihre Kenntnis wäre ein wesentlicher Baustein für eine empirisch fundierte Theorie der Prüfung.

Wegen der Beschränktheit der Datenbasis dürfen aus der Fallstudie noch keine praxeologischen Konsequenzen gezogen werden. Für die Prüfungspraxis unmittelbar verwertbar hält der Verfasser lediglich zwei Empfehlungen:

- Die in der Fallstudie festgestellte Scheu der Assistenten vor den Leistungsabteilungen sollte Prüfungsleiter, zumindest soweit sie für Geschäftsführungsprüfungen verantwortlich sind, veranlassen, sorgfältig zu beobachten, wer die Ansprechpartner der Prüfer sind und ob diese Auswahl dem Prüfungsziel entspricht.
- Bestrebungen, die Prüfungskosten zu senken, sollten wegen der prinzipiell verlagerbaren Prüfungstätigkeiten weder isoliert bei den indirekten Prüfungskosten noch bei dem Honorar des Abschlußprüfers ansetzen, sondern nur bei den Gesamtkosten aus direkten und indirekten Prüfungskosten.