

Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen unter besonderer Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems

Verfasser: Dr. Bernhard **Riedl**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Vorbemerkung	65
2. Zielsetzung und Gegenstand der Abschlußprüfung	65
3. Beschreibung wesentlicher Grundsätze	66
3.1 Voraussetzungen für die Tätigkeit als Abschlußprüfer	66
3.2 Prüfung der Einhaltung von Normen	67
3.3 Grundsätze für die Prüfungsdurchführung	68
3.3.1 Prüfungsplanung	68
3.3.2 Art und Umfang der Prüfungshandlungen	68
3.3.2.1 Begriff und Aufgaben des Internen Kontrollsystems	69
3.3.2.2 Aufbau eines Internen Kontrollsystems	69
3.3.3 Vorgehen bei der Prüfung unter besonderer Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems	71
3.3.4 Besonderheiten bei der Prüfung kommunaler Betriebe	72
3.3.5 Beaufsichtigung der Prüfung	73
3.3.6 Nachweis der Prüfungsdurchführung	74
4. Ausblick	74

1. Vorbemerkung

Durch eine Vielzahl gesetzlicher Bestimmungen werden den verschiedensten Bereichen der Wirtschaft Prüfungen mit dem Zweck der Überwachung wirtschaftlicher Betätigung vorgeschrieben. Dabei sind Feststellungen zu treffen, ob die Betriebe nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt werden und/oder die im öffentlichen Interesse erlassenen Vorschriften eingehalten worden sind.

Neben der Prüfung besonderer Vorgänge (z.B. Gründungsprüfung nach § 33 Abs. 1 und 2 AktG) sind vor allem die Vorschriften zu Abschlußprüfungen von Bedeutung.

Für Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) ist die handelsrechtliche Prüfungspflicht des Jahresabschlusses und des Lageberichtes unbeschadet wirtschaftszweigspezifischer Sondervorschriften in § 316 Abs. 1 und 3 HGB geregelt.

Bei Beteiligungen einer Gemeinde an einem Unternehmen in der Rechtsform des privaten Rechts existieren länderspezifische Sonderregelungen; in Bayern ist Art. 94 a GO für eine erweiterte Prüfung des Jahresabschlusses maßgeblich. Eine spezielle Norm liegt auch der Prüfung von Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen zugrunde: Rechtsgrundlage für die Abschlußprüfung ist Art. 107 GO.

Die nachfolgende Darstellung soll den Kommunen aufzeigen, welche Erkenntnisse sie für die Steuerung und Kontrolle ihrer Eigenbetriebe, Kommunalunternehmen und Gesellschaften in privater Rechtsform aus der Abschlußprüfung gewinnen und welche Anforderungen sie an die Arbeit des Abschlußprüfers stellen können.

2. Zielsetzung und Gegenstand der Abschlußprüfung

Ziel der Abschlußprüfung ist ein Urteil des Prüfers, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und gegebenenfalls der Lagebericht den für sie geltenden Normen (gesetzliche Vorschriften, Gesellschaftsvertrag oder Satzung) entsprechen. Die aus diesem Zweck resultierenden Aufgaben charakterisieren die Jahresabschlußprüfung als umfassende Prüfung der Rechnungslegung; gleiches gilt für die Prüfung der Konzernrechnungslegung¹⁾.

¹⁾ vgl. Fachgutachten 1/1988 des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, Loseblattsammlung, Düsseldorf 1996, B.I.

Für Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen wird der in § 317 HGB geregelte Prüfungsumfang gemäß Art. 107 Abs. 3 Satz 2 GO erweitert um die Prüfung der

- Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung,
- Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie der Liquidität und Rentabilität,
- verlustbringenden Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren,
- Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrags²⁾.

Diesen Prüfungsumfang hat die Kommune auch zu verlangen bei kommunalen Mehrheitsbeteiligungen an einem Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts (vgl. Art 94 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO in Verbindung mit § 53 des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrG)).

Durch die derart erweiterte Abschlußprüfung erhalten die Kommunen Entscheidungshilfen für die Organisation und die Wirtschaftsführung, und die Effizienz des Einsatzes öffentlicher Mittel wird verbessert.

3. Beschreibung wesentlicher Grundsätze

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung (GoA) lassen sich in ein übergeordnetes System von Grundsätzen ordnungsmäßiger Unternehmensführung einordnen³⁾. Sie stellen ein System von Normen dar, die das Verhalten von Abschlußprüfern steuern sollen⁴⁾. Mindeststandards enthalten insbesondere die §§ 316 ff. HGB, die Wirtschaftsprüferordnung sowie die Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer; für Eigenbetriebe und Kommunalunternehmen finden sich Erweiterungen in Art. 107 Abs. 3 GO und in der Kommunalwirtschaftlichen Prüfungsverordnung. Auf freiwilliger Basis erhöhen Prüfungsgesellschaften und das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) diese Qualitätsnormen, wie z.B. den Stellungnahmen des Fachausschusses für kommunales Prüfungswesen (KFA) zu entnehmen ist⁵⁾.

3.1 Voraussetzungen für die Tätigkeit als Abschlußprüfer

Die Kommunen können mit Abschlußprüfungen für prüfungspflichtige Kapitalgesellschaften gemäß § 316 HGB nur ordnungsgemäß bestellte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, für mittelgroße GmbH auch Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften beauftragen. Bei Eigenbetrieben und Kommunalunternehmen kann nach Art. 107 Abs. 2 GO auch der Bayerische Kommunale Prüfungsverband, dagegen nicht Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften, die Abschlüsse prüfen.

²⁾ vgl. zur Auslegung der Begriffe: Lenz/Schieder, Eigenbetriebsverordnung Bayern, Köln 1996, Anm. 18 ff. zu § 25 EBV

³⁾ vgl. dazu v. Werder, A.: Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensführung, in: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (ZfbF), Sonderheft 36/1996, S. 14

⁴⁾ vgl. dazu Rückle, D.: Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung (GoA) - Stand und Entwicklungstendenzen im Rahmen des Gesamtsystems der Unternehmensführung, in: ZfbF-Sonderheft 36/1996, S. 107 ff.

⁵⁾ vgl. KFA, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, a.a.O.

Trotz Erfüllung dieser formalen Kriterien darf ein Abschlußprüfer nicht tätig werden, wenn seine Unabhängigkeit gefährdet scheint bzw. die Besorgnis der Befangenheit besteht (§ 319 Abs. 2 HGB in Verbindung mit §§ 43, 49 WPO) oder er nicht über besondere Erfahrungen und Ressourcen verfügt, einen Auftrag annehmen zu können⁶⁾.

3.2 Prüfung der Einhaltung von Normen

Der Abschlußprüfer hat die Einhaltung der für die Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften zu prüfen. Neben den Vorschriften des HGB zur Buchführung und zum Inventar, zur Bilanzierung und Bewertung, zur Gliederung des Jahresabschlusses, zu den Angaben im Anhang und Lagebericht gehören hierzu auch die wirtschaftszweigspezifischen sowie rechtsform- und gesellschaftsbezogener Vorschriften. Bei Eigenbetrieben sind die Regelungen der Eigenbetriebsverordnung (z.B. gegenüber den in § 289 HGB geregelten Anforderungen für den Lagebericht erweiterte Angaben gemäß § 24 Satz 3 EBV) in die Prüfung einzubeziehen.

Die Prüfung der Einhaltung anderer gesetzlicher Vorschriften gehört nur insoweit zu den Aufgaben der Abschlußprüfung, als sich aus diesen üblicherweise Rückschlüsse auf den Jahresabschluß oder den Lagebericht ergeben (weitergehend allerdings bei Prüfungen nach Art. 107 GO und nach § 53 HGrG, Art. 94 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO).

Die Abschlußprüfung ist ihrem Wesen nach nicht darauf ausgerichtet, strafrechtliche Tatbestände und außerhalb der Rechnungslegung begangene Ordnungswidrigkeiten aufzudecken und aufzuklären. Gleichwohl kann eine Abschlußprüfung vorbeugende Wirkung besitzen. Vom Abschlußprüfer aufgedeckte Täuschungen oder Vermögensschädigungen sind in angemessener Frist den gesetzlichen Vertretern weiterzugeben⁷⁾.

Neben den gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften hat sich die Abschlußprüfung auch auf die Einhaltung der nicht kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und solcher zulässiger Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung zu erstrecken, die sich auf den Jahresabschluß und den Lagebericht auswirken.

⁶⁾ vgl. dazu die gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und des IDW (Vorstandsstellungnahme VO 1/1995): Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, a.a.O.

⁷⁾ vgl. die Stellungnahme des Hauptfachausschusses des IDW (HFA 7/1997): Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlußprüfung, in: IDW-Fachnachrichten 1-2/1998, S. 7 ff.

3.3 Grundsätze für die Prüfungsdurchführung

3.3.1 Prüfungsplanung

Eine ordnungsgemäße Prüfung erfordert planvolles Vorgehen in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht. Dies bedeutet für den Abschlußprüfer die Entwicklung einer risikoorientierten Prüfungsstrategie⁸⁾, die Aufteilung des Prüfungsstoffes in einzelne Prüfungsgebiete und auf entsprechend qualifizierte Mitarbeiter sowie deren terminliche Verfügbarkeit⁹⁾. Das zu prüfende Unternehmen hat seinerseits die für die Prüfung benötigten Unterlagen formgerecht aufbereitet und rechtzeitig zur Verfügung zu stellen.

3.3.2 Art und Umfang der Prüfungshandlungen

Der Abschlußprüfer hat sowohl System und Funktion des Internen Kontrollsystems (IKS) zu prüfen als auch im Einzelfall Plausibilitäten zu beurteilen bzw. Geschäftsvorfälle und Bestände zu prüfen.

Mit der Systemprüfung werden die Zusammenhänge innerhalb der einzelnen Prüfungsgebiete und zwischen diesen festgestellt. Durch die Funktionsprüfung wird das Interne Kontrollsystem in Stichproben auf Einhaltung und Wirksamkeit geprüft.

Unternehmensinsolvenzen und drohende Zusammenbrüche (z.B. Schneider, Balsam-Procendo, Metallgesellschaft) trotz nach § 322 HGB erteilten Bestätigungsvermerks haben in den letzten Jahren in der Öffentlichkeit zu kritischen Äußerungen über den Wert des Testats geführt, bei Abschlußprüfern, Aufsichtsräten und Unternehmensleitungen jedoch deutlich ins Bewußtsein gerufen, daß ein funktionierendes IKS unbedingt notwendige - wenngleich auch nicht hinreichende - Voraussetzung für den Fortbestand eines Unternehmens darstellt. Der Gesetzgeber will ebenfalls reagieren und beabsichtigt, im Rahmen eines am 06.11.1997 vom Bundeskabinett verabschiedeten Gesetzentwurfs zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) börsennotierte Aktiengesellschaften gemäß § 91 Abs. 2 AktG-E explizit zu verpflichten, ein Überwachungssystem einzurichten, das vom Abschlußprüfer zu prüfen ist¹⁰⁾. Damit soll frühzeitig auf den Fortbestand des Unternehmens gefährdende Entwicklungen hingewiesen werden.

Im Rahmen unserer Prüfungstätigkeit hat sich, insbesondere bei Unterschlagungs- und Geschäftsführungsprüfungen, gezeigt, daß ein IKS nicht in jedem Fall menschliches Versagen sowie den Mißbrauch von Verantwortlichkeit verhindern kann.

⁸⁾ vgl. dazu Wiedmann, H.: Der risikoorientierte Prüfungsansatz, in: Die Wirtschaftsprüfung 1993, S. 13 ff.

⁹⁾ vgl. dazu detailliert: VO 1/1995, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, a.a.O., S. 30 ff.

¹⁰⁾ vgl. zur Ausgestaltung eines Risikomanagements: Kless, Th.: Beherrschung der Unternehmensrisiken: Aufgaben und Prozesse eines Risikomanagements, in: DStR 1998, S. 93 bis 96 und Lück, W.: Elemente eines Risiko-Managementsystems, in: DB 1998, S. 8 bis 14

3.3.2.1 Begriff und Aufgaben des Internen Kontrollsystems

Das Interne Kontrollsystem umfaßt die von der Geschäftsführung festgelegten Grundsätze für die Unternehmensorganisation und die Gesamtheit aller aufeinander abgestimmten und miteinander verbundenen Maßnahmen, Verfahren und Regelungen. Mit eingeschlossen sind die prozeßintegrierten und die prozeßunabhängigen (z.B. Interne Revision) Kontrollmaßnahmen, mit denen die zuverlässige Arbeitsweise des betrieblichen Steuerungssystems sichergestellt werden soll¹¹⁾.

Als Aufgaben des IKS werden häufig genannt¹²⁾ die Gewährleistung

- der Verlässlichkeit der Rechnungslegung (einschließlich der ordnungsgemäßen Erfassung, Verarbeitung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle) sowie der sonstigen Managementinformationen,
- der Einhaltung der für das Unternehmen einschlägigen rechtlichen Normen,
- der Ordnungsmäßigkeit und Effizienz des Geschäftsbetriebes im Rahmen der festgelegten Geschäftspolitik und
- des Schutzes des vorhandenen Vermögens einschließlich der Verhinderung und Aufdeckung von Vermögensschädigungen.

Die Verantwortung für die Einführung und Fortentwicklung eines angemessenen und wirksamen IKS obliegt der Geschäftsführung privater, aber auch kommunaler Unternehmen. Im Rahmen der Abschlußprüfung hat sich der Prüfer insoweit mit dem IKS zu beschäftigen, als es für seine Risikobeurteilungen und die daraus abzuleitende Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm erforderlich ist.

3.3.2.2 Aufbau eines Internen Kontrollsystems

3.3.2.2.1 Kontrollumfeld

Das Kontrollumfeld bildet den Rahmen des IKS und ist geprägt durch die Grundeinstellungen und das Verhalten der Geschäftsführung hinsichtlich Unternehmenskultur, Führungsstil, Zuordnung von Weisungsrechten und Verantwortung sowie Personalentwicklung. Daraus resultieren wesentliche Einflüsse auf das Kontrollbewußtsein der Mitarbeiter. So kann ein ungünstiges Kontrollumfeld die Gefahr bergen, daß interne Kontrollmaßnahmen nicht oder lediglich der Form halber durchgeführt werden und deshalb nicht wirken.

3.3.2.2.2 Rechnungslegungssystem

Das IKS umfaßt weiter das Rechnungslegungssystem, das aus allen Verfahren besteht, mit denen eine ordnungsgemäße Erfassung, Verarbeitung und Dokumentation der Geschäftsvorfälle in Übereinstimmung mit den Vorgaben der Geschäftsleitung und gesetzlichen Bestimmungen sichergestellt werden soll. Dazu gehören auch der Organisationsplan und der Nachweis über die vorhandenen Vermögensgegenstände und Schulden sowie deren Ausweis und Bewertung in der Bilanz.

¹¹⁾ vgl. dazu Maul, K.-H.: Grundlagen eines Internen Kontrollsystems, in: Die Wirtschaftsprüfung 1997, S. 229 ff.

¹²⁾ vgl. exemplarisch: HFA-Entwurf einer Verlautbarung: Risikobeurteilungen und Internes Kontrollsystem, Düsseldorf 1997

3.3.2.2.3 Kontrollmaßnahmen

Kontrollmaßnahmen sind alle im Unternehmen getroffenen Vorkehrungen, mit denen die Wirksamkeit des betrieblichen Steuerungssystems im Hinblick auf die Erreichung der Unternehmensziele gewährleistet werden soll.

Als Beispiel dazu sei der Grundsatz der Funktionstrennung genannt, nach dem genehmigende, ausführende, verwaltende und abrechnende Funktionen durch verschiedene Personen wahrzunehmen sind. Dadurch soll einzelnen Funktionsträgern die Vornahme doloser Handlungen verwehrt werden. Das mit der Funktionstrennung verbundene Informationsdefizit ist durch ein geeignetes Kommunikationssystem zu kompensieren; gleichzeitig ist in Dienst- und Arbeitsanweisungen genau festzulegen, wie einzelne Geschäftsvorfälle abzuwickeln sind, insbesondere wer welche Belege wann und wo aufbewahrt, abzeichnet und entwertet. Den Schwierigkeiten bei der konsequenten Einhaltung in kleineren Unternehmen kann durch nachträgliche Kontrollen der Geschäftsführung und der Externen wie auch der Internen Revision begegnet werden.

Als weitere Elemente des IKS werden genannt¹³⁾:

- Vollständigkeitskontrollen
- Bestandskontrollen
- Kontrollen auf sachliche und rechnerische Richtigkeit
- Genehmigungskontrollen
- Sicherheitskontrollen
- Verarbeitungskontrollen

Dazu kommen spezielle Kontrollmaßnahmen auf dem Gebiet der technikerunterstützten Informationsverarbeitung (Tul), z.B. Datensicherungsverfahren, Kontrollen über die Einhaltung von Programmierrichtlinien, Test- und Freigabeverfahren, Zugriffs- und Zugangsregelungen¹⁴⁾. Diese Kontrollmaßnahmen sind - insbesondere bei den "Mensch-Maschine-Schnittstellen" - zu beschreiben und Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Diese Dokumentationsanforderung müsste nach unseren Erfahrungen aus Prüfungen bei kommunalen Unternehmen stärker beachtet und dazu von Softwarelieferanten zwingend ein Systemhandbuch verlangt werden.

¹³⁾ vgl. Fachgutachten 1/1988, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW, a.a.O., D.II.2.3

¹⁴⁾ vgl. dazu die Stellungnahme des Fachausschusses für moderne Abrechnungssysteme (FAMA 1/1987 i.d.F. 1993), a.a.O., B.III. und BMF vom 07.11.1995: Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme, in: Beilage DB 2/96, S. 5

3.3.2.4 Beispiel

Im folgenden werden exemplarisch für den Bereich Buchungserfassung und -verarbeitung Voraussetzungen für ein ordnungsgemäßes IKS aufgelistet¹⁵⁾:

- Zeitnahe Buchung aller Geschäftsvorfälle
- Kontrolle, daß alle Belege erfaßt werden
- Ausreichende Plausibilitätskontrollen bei der Buchungserfassung und erneute Bearbeitung der abgewiesenen Belege
- Kontrollen auf Zugriffsberechtigung bei EDV-Buchhaltung
- Korrektur einer Falschbuchung durch eine Stornobuchung anstelle des Löschens
- Kontrolle auf vollständige Übernahme des Buchungstoffes in die Jahresende-verarbeitung

3.3.3 Vorgehen bei der Prüfung unter besonderer Berücksichtigung des Internen Kontrollsystems

Ein gut funktionierendes IKS mit weitgehender Funktionstrennung in Organisationsaufbau und -ablauf sowie institutionalisierten Kontrollen durch Revisionsmaßnahmen bietet dem Abschlußprüfer, aber auch dem Auftraggeber eine gewisse Gewähr, daß die in der Buchführung und im Jahresabschluß erfaßten Daten ordnungsgemäß zustande gekommen sind¹⁶⁾. Der Abschlußprüfer sollte deshalb zunächst einen Sollzustand - abgeleitet aus den von der Unternehmensführung geplanten und betriebswirtschaftlich sinnvollen Elementen¹⁷⁾ - des IKS definieren und ihn dann mit dem Istzustand, der mit Hilfe von Organisationsplänen u.ä., Fragebögen und analytischen Prüfungshandlungen¹⁸⁾ ermittelt wird, vergleichen. Je weniger Soll- und Iststatus des IKS voneinander abweichen, um so geringer kann der Umfang der Prüfungshandlungen hinsichtlich der Belegkontrolle sein. Dies ermöglicht eine wirtschaftliche Durchführung der Prüfung.

Da inoffizielle Arbeitsaufteilungen und freundschaftliche Verbindungen im Unternehmen die Funktionsfähigkeit des IKS gefährden können, ist durch den Abschlußprüfer oder die Interne Revision ergänzend zu den Schwachstellen des IKS regelmäßig mindestens ein Bereich intensiv zu prüfen, in dem das IKS besonders gut zu funktionieren scheint.

Bei Plausibilitätsprüfungen handelt es sich um die Beurteilung des Verhältnisses prüfungsrelevanter Daten zueinander. Ziel ist, durch die Verwendung von Kenn- und Vergleichszahlen auffällige Abweichungen bei einzelnen Prüffeldern festzustellen. Damit lassen sich Hinweise auf Risikobereiche gewinnen.

¹⁵⁾ vgl. Wirtschaftsprüferhandbuch, Band I, Düsseldorf 1996, S. 1370

¹⁶⁾ vgl. Maul, K.-H.: Grundlagen eines Internen Kontrollsystems, in: Die Wirtschaftsprüfung 1977, S. 235

¹⁷⁾ vgl. dazu Knop, W.: Die Prüfung des IKS als Basis zur Planung ergebnisorientierter Prüfungshandlungen, in: Die Wirtschaftsprüfung 1983, S. 413 ff.

¹⁸⁾ vgl. dazu Gärtner, M.: Die Anwendung von analytischen Prüfungshandlungen, in: DB 1994, S. 949 ff.

Durch Einzelprüfungen von Geschäftsvorfällen und Beständen muß sich der Abschlußprüfer hinreichende Gewißheit verschaffen, daß Geschäftsvorfälle und Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert vollständig und richtig in der Buchführung erfaßt sind, daß die Vermögensgegenstände und Schulden auch vorhanden und im Jahresabschluß zutreffend ausgewiesen sowie bewertet sind¹⁹⁾. Sind die Vorräte des Unternehmens absolut oder relativ von Bedeutung, soll der Abschlußprüfer bei der körperlichen Bestandsaufnahme anwesend sein. Unter Zugrundelegung dieses Maßstabs sind auch Saldenbestätigungen zu verlangen.

Zweckmäßigerweise am Ende der Abschlußprüfung ist eine Vollständigkeitserklärung des geprüften Unternehmens einzuholen, in der dieses zusichert, alle gewünschten Auskünfte und Nachweise umfassend erteilt zu haben. Der Abschlußprüfer hat die gewonnenen Prüfungsergebnisse abschließend zu würdigen und zu einem Gesamturteil zusammenzufassen²⁰⁾.

3.3.4 Besonderheiten bei der Prüfung kommunaler Betriebe

Wie oben dargelegt, wird bei kommunalen Betrieben und Gesellschaften der Prüfungsumfang durch Art. 107 Abs. 3 Satz 2 GO sowie durch Art. 94 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO in Verbindung mit § 53 HGrG gegenüber den Anforderungen des HGB erweitert. So sind vom Abschlußprüfer zusätzlich die wesentlichen verlustbringenden Geschäfte und deren Ursachen zu prüfen. Damit sind nicht nur Geschäfte angesprochen, die zu einem Jahresverlust führten, sondern auch alle gewinnmindernden Entscheidungen der Unternehmensleitung. Ausgangspunkt der Prüfung sind Aufwendungen und Erträge. Sie sind anhand von Richtwerten auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen²¹⁾.

Für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und wirtschaftlich bedeutsamer Sachverhalte hat der KFA eine Stellungnahme in Form eines Fragenkatalogs veröffentlicht²²⁾. Dabei müssen nicht alle Fragen des Katalogs bei jeder Abschlußprüfung beantwortet werden. Grundsätzlich bleibt es dem Prüfer überlassen, die Prüfungshandlungen nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen.

¹⁹⁾ vgl. Fachgutachten 1/1988, D.II.4

²⁰⁾ vgl. dazu Fachgutachten 3/1988: Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen

²¹⁾ vgl. dazu Lenz/Schieder, a.a.O., Anm. 29 ff. zu § 25 EBV

²²⁾ vgl. KFA 1/1989: Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und wirtschaftlich bedeutsamer Sachverhalte im Rahmen der Jahresabschlußprüfung bei kommunalen Wirtschaftsbetrieben, in: Die Fachgutachten ..., a.a.O.

Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung dienen drei Bereiche:

- Organisation der Geschäftsführung

Hier ist festzustellen, ob eine nach Art. 95 GO notwendige Betriebssatzung erlassen ist, Zusammensetzung und Tätigkeit der Organe Gesetz und Satzung entsprechen und Aufgabenverteilung und Anweisungsbefugnisse sachgerecht geregelt sind.

- Geschäftsführungsinstrumente

Es ist weiter zu beurteilen, ob das bestehende Rechnungswesen zweckmäßig ist, Pläne erstellt und für die Unternehmensführung genutzt werden, ein sachgerechtes IKS besteht und die Organisation des Unternehmens allgemein anerkannten Grundsätzen entspricht.

- Geschäftsführungstätigkeit

In diesem Bereich ist zu prüfen, ob erforderliche Verträge vorliegen, bei der Abwicklung der Geschäfte die in Frage kommenden Vorschriften beachtet wurden und die Jahresabschlussprüfung ausreichend vorbereitet wurde. Es ist nicht Aufgabe des Abschlußprüfers, die Zweckmäßigkeit der unternehmenspolitischen Entscheidungen zu beurteilen. Deshalb hat er nur zu klären, ob die Geschäftspolitik auf üblichen ordnungsmäßigen Entscheidungsgrundlagen beruht. Maßstab dafür sind z.B. die Beachtung von einschlägigen Vergaberegeln, die Einholung von Vergleichsangeboten, die Prüfung von Investitionen auf Wirtschaftlichkeit, die Durchführung von Rationalisierungsinvestitionen, die Fortschreibung von Netzplänen und die Analyse wichtiger Bezugs-, Liefer- und Leistungsverträge vor Abschluß und während ihrer Abwicklung. Hinzuweisen ist besonders auf ungewöhnliche und/oder risikoreiche Geschäftsvorfälle.

3.3.5 Beaufsichtigung der Prüfung

Aus den Berufsgrundsätzen der Eigenverantwortlichkeit und der Gewissenhaftigkeit resultiert für den Abschlußprüfer das Erfordernis angemessener Anleitung und Beaufsichtigung der bei der Prüfung beteiligten Mitarbeiter, um zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung zu gelangen. Delegiert der Wirtschaftsprüfer einen Teil seiner Überwachungsaufgaben an andere Personen, hat er deren Qualifikation und Eignung für diese Aufgaben besonders zu würdigen. Möglichst vor Beendigung der Prüfung sollte der für den Prüfungsauftrag verantwortliche Wirtschaftsprüfer oder ein anderer Mitarbeiter mit ausreichender Berufserfahrung die Arbeit der an der Prüfung beteiligten Personen sowie die Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse nach dem Vier-Augen-Prinzip auf Ordnungsmäßigkeit beurteilen²³⁾.

²³⁾ vgl. VO 1/1995, a.a.O., C.IV.

3.3.6 Nachweis der Prüfungsdurchführung

Der Abschlußprüfer hat die Planung und Durchführung der Prüfung sowie die Ermittlung des Prüfungsergebnisses angemessen zu dokumentieren. Dies kann im Prüfungsbericht²⁴⁾, wird jedoch zum größten Teil in den Arbeitspapieren geschehen. Die Arbeitspapiere müssen systematisch geordnet sowie in sich verständlich sein und die sachgerechte Auswahl der Prüfungshandlungen, ihre Durchführung und ihr Ergebnis erkennen lassen²⁵⁾.

4. Ausblick

Die GoA haben sich in den letzten Jahren nicht zuletzt als Folge spektakulärer Unternehmenszusammenbrüche permanent fortentwickelt. Sollten die Änderungen im HGB und AktG - wie durch den Gesetzentwurf zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) geplant - umgesetzt werden, sind weitere Auswirkungen zu erwarten²⁶⁾, die deutlich über Anregungen in der Fachliteratur hinausgehen²⁷⁾.

²⁴⁾ vgl. dazu Fachgutachten 2/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen

²⁵⁾ vgl. dazu ausführlich HFA 2/1981: Arbeitspapiere des Abschlußprüfers, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O.

²⁶⁾ vgl. dazu Dörner, D.: Ändert das KonTraG die Anforderungen an den Abschlußprüfer?, in: DB 1998, S. 1 ff.

²⁷⁾ vgl. z.B. Clemm, H.: Der Abschlußprüfer als Krisenwarner, in: WPK-Mitteilungen, 2/1995, S. 65 ff., Theisen, M.R.: Notwendigkeit, Chancen und Grenzen der Zusammenarbeit von Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat, in: WPg 1994, S. 809 ff., Dörner/Oser: Erfüllen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer ihre Aufgaben?, in: DB 1995, S. 1085 ff.