

Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät

Stephan Grewe, M. Sc.

Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades Doctor rerum politicarum

Die gewissenhafte Abschlussprüfung im digitalen Zeitalter:

Eine Untersuchung insbesondere anhand datenanalytischer JET-Verfahren

Erstgutachter: Prof. Dr. mult. Anton A. Burger

Zweitgutachter: Prof. Dr. Walter Schweidler

Eingereicht: 17.05.2023

Mündliche Prüfung: 19.02.2024

Inhaltsübersicht

§ 1 Einleitung

- A. Problemaufriss
- B. Problemlagen, Ziel und Gang der Untersuchung

Teil I

Grundfragen einer gewissenhaften Abschlussprüfung

§ 2 Theoretische Fundierung

- A. „Gewissenhaft“ nach deutscher Gesetzgebung
- B. „Gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen
- C. „Gewissenhaft“ im Europarecht und International

Teil II

Problemlagen digitaler Abschlussprüfungen

§ 3 Ausgewählte Kriterien des Gewissensbegriffs in der Abschlussprüfung

- A. Vorbereitung zur Hauptuntersuchung, Gesamtkonzeption
- B. Kriterien, Maßstab des Gewissensbegriffs nach deutschem Recht
- C. Fazit zu den betrachteten Kriterien des Gewissensbegriffs

§ 4 Digitalisierung der Abschlussprüfung

- A. Bedeutung der Digitalisierung
- B. Leitgedanke der weiteren Untersuchung
- C. Künstliche Intelligenz als Treiber digitaler Abschlussprüfungen
- D. Journal Entry Testing und datenanalytische Verfahren

§ 5 Kritik: Gewissenhaftigkeit und datenanalytische JET-Verfahren

- A. Subjektivbezogene Kriterien des Gewissensbegriffs
- B. Anforderungen der Qualitätssicherung an JET-Datenanalysen

Teil III

Die gewissenhafte Abschlussprüfung im digitalen Zeitalter

§ 6 Ergebniszusammenfassung und Ausblick

- A. Die gewissenhafte Abschlussprüfung
- B. Gewissenhaftigkeit bei Anwendung datenanalytischer Verfahren
- C. Anforderungen an digitale Prüfungsanwendungen der Zukunft

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
AA	Akademie Textausgabe
AAE	Adversarial Autoencoder Neural Network
ABl.EG	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Absch.	Abschnitt
ACL	Audit Command Language
AEN	Autoencoder Neural Network
AG	Aktiengesellschaft, Aktiengesetz, Amtsgericht
AI	Artificial Intelligence
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
Anw.	Anwendung
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
APAReG	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
APAS	Abschlussprüferaufsichtsstelle
APr	Abschlussprüfung, Abschlussprüfer
APR	analytical procedures risk
APrVO	Abschlussprüfer-Verordnung
AR	audit risk
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
AS	Anomalie-Skala
ASB	Auditing Statements Board
ATT	Automatisierte Tools und Techniken
Aufl.	Auflage
BAFA	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAnz AT	Amtlicher Teil des Bundesanzeigers
BARefG	Berufsaufsichtsreformgesetz
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebs-Berater
begr.	begründet
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMJ	Bundesministerium der Justiz und Verbraucherschutz
BORA	Berufsordnung für Rechtsanwälte
BS WP/vBP	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht

BZ	Börsenzeitung
bzw.	beziehungsweise
CAAT	computer-assisted audit techniques
Ch.	Chancery/Chancery Court
Co.	Company
CoE	Code of Ethics
CPPS	Cyber-physisches Produktionssystem
CPS	Cyber-physisches System
CR	control risk
d. Bef.	der Befangenheit
DAX	Deutscher Aktienindex
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
DFKI	Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz
dies.	dieselben
Diss.	Dissertation
DL	Deep Learning
DPR	Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung
DR	detection risk
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
DVO	Durchführungsverordnung
e.V.	eingetragener Verein
Ebd.	Ebenda
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EGAktG	Einführungsgesetz zum Aktiengesetz
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
engl.	englisch
ERP	Enterprise-Resource-Planning-System
et al.	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F&A	Fragen und Antworten
F&L	Forschung und Lehre
f.	auf der nächsten Seite
FAIT	Fachausschuss für Informationstechnologie
FAMA	Fachausschusses für moderne Abrechnungssysteme
FAVAG	Frankfurter Versicherungs-Gesellschaft
ff.	auf den nächsten Seiten
FFNN	Feed Forward Neural Network
FG	Fachgutachten
FISG	Finanzmarkintegritätsstärkungsgesetz
Fn.	Fußnote

FStrG	Bundesfernstraßengesetz
GAN	Generative Adversarial Neural Network
GenG	Genossenschaftsgesetz
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GMS	Grundlegung zur Metaphysik der Sitten
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger Datenverarbeitung-gestützter Buchführungssysteme
GoS	Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsgg.	herausgegeben
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.R.d.	im Rahmen der
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IBES	Institut für Betriebswirtschaft und Volkswirtschaft
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICCAP	International Co-Ordination Committee for the Accountancy Profession
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IDW PH	IDW Prüfungshinweise
IDW PS	IDW Prüfungsstandards
IDW QS	IDW Qualitätssicherungsstandards
IDW RH	IDW Rechnungslegungshinweise
IDW RS	IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung
IDW-FN	IDW Fachnachrichten
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
IKT	Informations- und Kommunikationstechnologie
IoT	Internet of Things
IR	inherent risk
IRT	Institut für das Revisions- und Treuhandwesen e.V.
IRZ	Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung
ISA	International Standards on Auditing
ISA [DE]	Integrierte International Standards on Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
IT	Informationstechnologie

IW	Institut der deutschen Wirtschaft
JEs	Journal Entries
JET	Journal Entry Testing
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KI	Künstliche Intelligenz, Kategorischer Imperativ
KNN	Künstliches neuronales Netz
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KrV	Kritik der reinen Vernunft
lat.	lateinisch
Log	Logik, Physische Geographie, Pädagogik
LR	Legal Revolutionary
LReLU	Leaky Rectified Linear Unit
MdB	Mitglied des Deutschen Bundestages
ML	Machine Learning
n. Chr.	nach Christus
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NNS	Artificial Neural Network
No.	Numero
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
o. J.	ohne Jahr
OLG	Oberlandesgericht
PIE	Public Interest Entity
prakt.	praktisch
PublG	Publizitätsgesetz
QS	Qualitätssicherung
QSS	Qualitätssicherungssystem
RE	Rekonstruktionsfehler
ReLU	Rectified Linear Unit
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
S.	Seite
SAP	Statement on Auditing Procedure
SAS	Statement on Auditing Standard
SGB	Sozialgesetzbuch
StuB	Steuern und Bilanzen
StuW	Steuern und Wirtschaft

TDR	test of details risk
TG	Technikgeschichte
Tz.	Textzeichen
u.a.	und anderen
UEC	Experts Comptables Economiques et Financiers
Univ.	Universität
USA	Vereinigten Staaten von Amerika
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
v.	versus, vom
v. Chr.	vor Christus
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vol.	Volume
Vorbem.	Vorbemerkung
vs.	versus
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
z.B.	zum Beispiel
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZJS	Zeitschrift für das juristische Studium
ZVglRWiss	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Funktionsaufbau eines natürlichen Neurons.....	206
Abbildung 2: Einfaches Perzeptron	207
Abbildung 3: Schwellenwertfunktion.....	208
Abbildung 4: Logistische Funktion	209
Abbildung 5: Funktion des Tangens hyperbolicus	209
Abbildung 6: Leaky ReLU-Aktivierungsfunktion.....	210

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	III
Abbildungsverzeichnis	VIII
Inhaltsverzeichnis	IX
§ 1 Einleitung.....	1
A. Problemaufriss	1
I. Abschlussprüfung	2
1. Begründung des Berufsstands	2
2. Institutionen und Internationalisierung	5
II. Gewissenhaftigkeit	10
1. Relevantes Normgefüge	10
2. Europarechtliche Entwicklung	12
III. Digitalisierung	13
1. Im Zeitalter des Binärcode	13
2. Künstliche Intelligenz in der Abschlussprüfung	14
3. Bedeutung für Abschlussprüfer.....	15
B. Problemlagen, Ziel und Gang der Untersuchung.....	16
§ 2 Theoretische Fundierung	18
A. „Gewissenhaft“ nach deutscher Gesetzgebung	18
I. Gesamtrechtliche Standortbestimmung.....	18
1. Rechtstheoretische Einordnung und Charakteristika	18
a) Ansatz und rechtsphilosophischer Hintergrund	18
b) Konstrukt des Phänomens „Gewissen“	19
c) Praktische Vernunft <i>versus</i> theoretische Vernunft.....	21
d) Habitus, Handeln, Handlungsordnung	22
e) Moralisches Gesetz als reine Vernunft.....	28
f) Gewissen, Ethik und Recht; Moralisches Neutralitätsgebot	31
g) „Gewissenhaft“ als Rechtsbegriff; theoretisches Programm	33
i. Phänomen „Gewissen“ <i>versus</i> „gewissenhaft“ als Handlung ...	33
ii. Begriffseinordnungen.....	34
iii. Weiteres Programm	36
2. Rechtliche Einordnung und Systematik.....	37
a) Bürgerliches Recht.....	37

b)	Handels- und Europarecht.....	38
II.	Handelsrechtliche Ausgangslage.....	40
1.	Dritter Unterabschnitt HGB, Prüfung.....	40
2.	Kodifikation des Begriffs im HGB.....	41
III.	Handels- und Aktienrechtliche Herkunft und Entwicklung.....	42
1.	Handelsgesetzbuch 1931. Einführung der Pflichtprüfung.....	42
2.	Aktiengesetz 1937. Übergang vom HGB ins AktG.....	43
3.	Aktiengesetz 1965. Prüfung von Konzernabschlüssen.....	44
4.	Handelsgesetzbuch 1985. BiRiLiG.....	45
5.	Handelsgesetzbuch 1998. KapAEG und KonTraG.....	47
6.	Handelsgesetzbuch 2009. BilMoG.....	49
7.	Handelsgesetzbuch 2015. BilRUG, AReG und APAREG.....	50
8.	Handelsgesetzbuch 2021. FISG.....	53
IV.	Auslegung und Interpretation des Gewissensbegriffs.....	57
1.	§ 323 Abs. 1 Satz 1 HGB: „gewissenhaften [...] Prüfung“.....	58
a)	Regelungsgehalt, Rechtsbeziehung.....	58
b)	Haftung und Ahndung des Abschlussprüfers.....	61
i.	Zivil- und Handelsrechtliche Haftungsregeln (BGB, HGB).....	61
1.	Haftung gegenüber der Gesellschaft (Auftraggeberhaftung).....	61
2.	Haftung gegenüber Dritten (Dritthaftung).....	62
ii.	Berufsrechtliche Ahndung (WPO).....	63
1.	Grundlage, Zuständigkeiten, Verfahren.....	63
2.	Pflichtverletzung, insbesondere Gewissenhaftigkeit.....	65
c)	Allgemein: Pflichten des Abschlussprüfers.....	65
d)	Pflicht zur „gewissenhaften [...] Prüfung“.....	66
e)	„Gewissenhaft“ als Sorgfaltsmaß bei der Abschlussprüfung.....	68
i.	Sorgfaltsmaßstäbe.....	68
ii.	Die „im Verkehr erforderliche Sorgfalt“, § 276 BGB.....	69
1.	Leichte und grobe Fahrlässigkeit.....	69
2.	Objektives Maßstabselement.....	70
3.	Normatives Maßstabselement.....	71
iii.	Die „Gewissenhaftigkeit“ des Prüfers, §§ 317, 323 HGB.....	72
1.	„Gewissenhaft“ als empirisch-subjektiver Maßstab.....	72
2.	„Gewissenhaft“ als normativ-objektiver Maßstab.....	75
f)	Zwischenfazit.....	76

2.	§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB: „gewissenhafter Berufsausübung“	76
a)	Regelungsgehalt des § 317 HGB	76
b)	Programm und Prüfungsmethode	79
i.	Das Prüfungsrisikomodell	81
ii.	Feststellung und Beurteilung der Fehlerrisiken.....	84
1.	Feststellung von Fehlerrisiken.....	84
2.	Beurteilung von Fehlerrisiken	86
iii.	Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken	86
iv.	Reaktion auf beurteilte Risiken für Verstöße.....	90
v.	Dokumentation	92
vi.	Qualitätssicherung.....	94
c)	Zwischenfazit.....	99
B.	„Gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen	100
I.	Begriff, Umfang und Rechtsbindung	100
II.	Verlautbarungen des IDW	102
1.	Grundlegende Verlautbarungen des IDW	103
a)	FG 1/1988 - IDW PS 200/ISA [DE 200], IDW PS 201	103
b)	FG 2/1988 - IDW PS 450.....	107
c)	FG 3/1988 - IDW PS 400.....	108
2.	Weitere Verlautbarungen des IDW.....	109
a)	HFA 7/1997 – IDW PS 210/ISA [DE] 240	109
b)	FAMA 1/1987 - IDW RS FAIT 1 i.V.m. IDW PS 330.....	112
i.	Ausgangspunkt: Handelsbücher (§§ 238, 239 HGB).....	112
ii.	Erlasse der Finanzverwaltung, GoS und GoBS.....	112
iii.	IDW Verlautbarungen zu GoB und GoA bei EDV.....	114
1.	IDW RS FAIT 1	115
2.	IDW PS 330	116
III.	Wesentlichkeit als Sorgfaltsmaß bei der Abschlussprüfung	118
1.	Gesetzliche und privatrechtliche Wesentlichkeitsbestimmungen	118
2.	Wesentlichkeit des IDW PS 250/ISA [DE] 320	119
3.	Zusammenhang von Wesentlichkeit und „gewissenhaft“	121
IV.	Qualitätssicherung nach Berufsgrundsätzen.....	121
1.	Hintergrund und Regelungsentwicklung.....	121
2.	Qualitätssicherung nach IDW QS 1 und IDW PH 1/2018	122
3.	Zusammenhang von Qualitätssicherung und „gewissenhaft“	124

V.	Zwischenfazit	124
C.	„Gewissenhaft“ im Europarecht und International	126
I.	Europäische Rechtsakte.....	126
II.	BilMoG, § 317 Abs. 5 HGB und ISA.....	127
III.	Zwischenfazit	129
§ 3	Ausgewählte Kriterien des Gewissensbegriffs in der Abschlussprüfung	131
A.	Vorbereitung zur Hauptuntersuchung, Gesamtkonzeption.....	131
B.	Kriterien, Maßstab des Gewissensbegriffs nach deutschem Recht	131
I.	Bezugspunkt und Begründung der Kriterienauswahl.....	131
II.	Subjektivbezogene Kriterien des Gewissensbegriffs	134
1.	Eigenverantwortlichkeit	134
2.	Pflichtgemäßes Ermessen	136
a)	Rechtliche Ausgangslage	136
b)	Pflichtgemäßes Ermessen <i>versus</i> freies Ermessen.....	137
c)	Pflichtgemäßes Ermessen <i>versus</i> Abwägen	139
i.	Ausgangslage	139
ii.	Das Abwägen im öffentlichen Planungsrecht.....	139
iii.	Das Abwägen des Abschlussprüfers.....	141
d)	Rechtliche Bedeutung des Ermessens in der Abschlussprüfung....	141
e)	Fazit zum „Ermessen“ des Abschlussprüfers.....	142
3.	Kritische Grundhaltung.....	143
a)	Hintergrund und Kodifikation des Begriffes.....	143
i.	Vor APAREG: Unabhängigkeit und Unbefangenheit	143
1.	Unabhängigkeit	144
2.	Unbefangenheit, Unparteilichkeit und Besorgnis d. Bef.....	147
ii.	Nach APAREG: Rechtsbegriff in WPO und BS WP/vBP	151
1.	Konkretisierung des Rechtsbegriffs und Prüfprogramm.....	151
2.	Abgrenzung von der Unterschlagungsprüfung.....	154
b)	Praktische Bedeutung der kritischen Grundhaltung.....	156
i.	Kritische Grundhaltung bei der Prüfungsplanung.....	156
ii.	Kritische Grundhaltung bei der Prüfungsdurchführung	158
c)	Fazit zum Begriff der kritischen Grundhaltung	159
III.	Anforderungen der Qualitätssicherung.....	162
C.	Fazit zu den betrachteten Kriterien des Gewissensbegriffs.....	164
§ 4	Digitalisierung der Abschlussprüfung	166

A.	Bedeutung der Digitalisierung	166
I.	Auswirkung auf den Berufsstand	166
II.	Auswirkung auf die Abschlussprüfung	168
1.	Auf Mandantenseite	168
2.	Auf Prüferseite	169
1)	Prüfungsrisikomodell	169
2)	Einsatz und Ergebnisse digitaler Prüfungsanwendungen	172
III.	Auswirkung auf den Abschlussprüfer	173
B.	Leitgedanke der weiteren Untersuchung	176
C.	Künstliche Intelligenz als Treiber digitaler Abschlussprüfungen	177
I.	Einordnung der Technologien	177
II.	Effektivitätskriterien von Prüfungstechnologie	178
D.	Journal Entry Testing und datenanalytische Verfahren	180
I.	Rechtliche Basis des <i>Journal Entry Testing</i> (JET)	180
1.	Gesetzliche Ausgangslage. §§ 323, 317 HGB	180
a)	Anforderung der Gesetzgebung an JET	180
b)	Verbindung zu Berufsstandards	181
2.	Berufsstandards und Prüfungsrisikomodell	182
a)	JET innerhalb des Prüfungsrisikomodells	182
i.	Bisheriger Ansatz	182
ii.	Weiterentwickelter Ansatz	183
b)	Abgrenzung des JET von anderen Prüfungshandlungen	185
II.	Idealtypisches <i>Journal Entry Testing</i>	187
1.	Idealtypischer Ablauf	187
a)	Planung der Journalprüfung	187
b)	Anforderung der Journalbuchungen	188
c)	Validierung der erhaltenen Journalbuchungen	189
d)	Analyse der Journalbuchungen	190
e)	Ergebnisauswertung	196
2.	Fazit zum idealtypischen JET	197
III.	Digitalisierte JET-Verfahren	197
1.	Einsatz von IT beim JET	197
2.	Regelbasierte JET-Datenanalysen	198
a)	Theoretische Grundlagen	198
b)	Praktische Anwendung	201

i.	Spezifische Datenanalysen	201
ii.	Allgemeine Datenanalysen	202
c)	Fazit zu regelbasierten JET-Datenanalysen	203
3.	Regelsuchende JET-Datenanalysen.....	205
a)	Theoretische Grundlagen	205
i.	Künstliche Neuronen.....	205
ii.	Künstliche Neuronale Netze (KNN)	210
b)	Praktische Anwendung.....	211
i.	Überblick der technischen Entwicklung.....	211
ii.	Autoencoder Neural Networks (AEN)	212
iii.	Adversarial Autoencoder Neural Networks (AAE).....	215
c)	Fazit zu regelsuchenden JET-Datenanalysen	217
IV.	Fazit zu digitalisierten JET-Analysen.....	221
§ 5	Kritik: Gewissenhaftigkeit und datenanalytische JET-Verfahren	223
A.	Subjektivbezogene Kriterien des Gewissensbegriffs	223
B.	Anforderungen der Qualitätssicherung an JET-Datenanalysen.....	226
§ 6	Ergebniszusammenfassung und Ausblick.....	230
A.	Die gewissenhafte Abschlussprüfung.....	230
B.	Gewissenhaftigkeit bei Anwendung datenanalytischer Verfahren	232
C.	Anforderungen an digitale Prüfungsanwendungen der Zukunft	234
	Literaturverzeichnis	236
	Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen und Richtlinien.....	262
	Rechtsprechungsverzeichnis.....	267
	Verzeichnis der Verlautbarungen privater Standardsetzer	270
	Eidesstattliche Erklärung	275

Danksagung

Diese Arbeit wäre ohne die Unterstützung einiger Menschen nicht gelungen. Größten Anteil hieran hat meine Schwester, Kirsten, der ich für Lektorat, Rat-schlägen und vor allem für die umfassende Unterstützung in den schwierigen Zeiten dieses Unterfangens von Herzen danke.

Außerdem bin ich Daniel Romić aus dem Zentrum für Forschungsförderung für die Hilfe bei den inneruniversitären Hürden zu besonderem Dank verpflichtet. Prof. Burger und Prof. Schweidler danke ich für die Erstellung der Gutachten. Meinen ehemaligen Kommilitonen, meinen Freunden und meiner Freundin danke ich für die Geduld, den konstruktiven Austausch und für die Weitergabe von so manchen Kontakten, die mir weiterhelfen konnten.

Ganz besonders danke ich meinen Eltern,

Theo und Marlies,

die mir all das mitgegeben haben, um diese Doktorarbeit zu erstellen. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

„Die Rechenautomaten haben etwas von den Zauberern im Märchen. Sie geben einem wohl, was man sich wünscht, doch sie sagen einem nicht, was man sich wünschen soll.“

Norbert Wiener, Mathematiker
Apokryphe Bemerkung

§ 1 Einleitung

A. Problemaufriss

Die Arbeitswelt der Wirtschaftsprüfer unterliegt einem dauerhaften Wandel von Regulatorik und Technik. Über den Zeitverlauf der letzten 150 Jahre hinweg lassen sich verschiedene Intensitäten von regulatorischen Anforderungen an Rechnungslegung und Jahresabschlussprüfung beobachten.¹ Erstmals verlangte der *Joint Stock Companies Act* von 1844, dass der Jahresabschluss von registrierten Gesellschaften durch einen Abschlussprüfer geprüft werden muss. Treiber der regulatorischen Aktivitäten waren die Industrialisierung, das Aufkommen von Großunternehmen und die sich damit ändernden Finanzierungsstrukturen.² Zum einen entstanden immer neue Regelungsbedarfe zu den Organisationsformen und ihrer Überwachung, zum anderen musste der Gesetzgeber aufgrund von Schwächen innerhalb der entwickelten Normensysteme Ausbesserungen vornehmen. Heute fungiert der Wirtschaftsprüfer als gesetzlich fest etablierter Vertrauensbilder zwischen Abschlussersteller und Abschlussadressat (§ 316 HGB).

Mit der Gesetzgebung einhergehend haben sich verschiedene nationale und internationale Normsysteme entwickelt, welche die Organisation und die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer regeln. Namentlich hier zunächst nur beispielhaft erwähnt die IDW-Verlautbarungen und die *International Standards on Auditing* (ISA). Während der deutsche Gesetzgeber lediglich als zentraler Anker für die durchzuführende Abschlussprüfung verlangt, dass diese „gewissenhaft“ erfolgen soll (§§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB, 43 Abs. 1 WPO), schildern die entwickelten Normapparate ein detailliertes Vorgehen. Als weitere und neue Kraft der Veränderung in der Arbeitswelt der Wirtschaftsprüfer wirkt schließlich die Digitalisierung. Mit ihr entstehen neue Anwendungen und Verfahren zur Durchführung von Abschlussprüfungen. Mit der vorliegenden Arbeit wird die Bedeutung des rechtlichen Kriteriums der „Gewissenhaftigkeit“ von Abschlussprüfungen für ihre fortschreitende Digitalisierung untersucht. Ziel der Untersuchung ist die Darstellung der rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen innerhalb welcher eine Digitalisierung der Rechnungslegungsprüfung gelingen kann.

¹ Ab Mitte des 19. Jahrhunderts begann *Großbritannien* als erstes Land den Berufsstand zu regulieren, vgl. auch im Folgenden *Blumer/Dietrich*, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, in: *Vollmar/Becker/Hoffend* (Hrsg.), Macht des Vertrauens, S. 92 ff.

² Vgl. *Horn*, Aktienrecht und Entwicklung der Großunternehmen 1860 - 1920, in: *Herrmann/Berger* (Hrsg.), *Norbert Horn*, Gesammelte Schriften, S. 31 f.

I. Abschlussprüfung

1. Begründung des Berufsstands

Zunächst gilt es im Folgenden einige Begriffseinordnungen vorzunehmen. Dazu wird ein Blick in die Vergangenheit notwendig, aus der sich der hier betrachtete Gegenstand entwickelt hat. Zentral steht der Begriff der Abschlussprüfung im Sinne des § 316 Abs. 1 HGB: Jahresabschluss und Lagebericht von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlußprüfer zu prüfen.³ Effiziente Ressourcenallokation der Kapitalmärkte baut auf vertrauenswürdige Information.⁴ Diese zu testieren ist heute die Vorbehaltsaufgabe der Abschlussprüfer.⁵ Das war nicht immer so. Die Sprache weist auf erste Bezüge ins *Römische Reich* (753 v. Chr. - 476 n. Chr.) hin, wo in den Verwaltungen des gesamten Reichs Latein gesprochen wurde.⁶ Das englische Wort *audit*, worunter heute allgemein „Prüfung“ verstanden wird, leitet sich aus dem lateinischen *auditus* ab, welches für das (An)hören steht.⁷ Die *Quästoren* (engl.: *questioners*, Fragesteller) der Römischen Republik waren Gehilfen der Senatoren. Ihnen oblag die Prüfung öffentlicher Kassen von Städten und Kommunen. Zweck der Kontrollen waren nicht die gesetzeskonformen Aufzeichnungen im Sinne einer heutigen Kameralistik, sondern es ging vornehmlich um die Verhinderung betrügerischer Machenschaften (*prevention of fraud*).⁸

Das Prüfungsziel der Betrugsermittlung- und Verhinderung stand auch im Hoch- und Spätmittelalter noch an erster Stelle.⁹ Nach der Eroberung *Englands* durch die *Normannen* im Jahr 1066 formierten sich erste Kaufmannsgilden (*merchant guilds*) und damit erste Muster einer Unternehmung durch Inkorporation (lat. *incorporatio*, „Eingliederung, Beitritt“).¹⁰ Die Mitglieder der Kaufmannsgilde teilten sich bei Eintritt in die Gilde die eingebrachten Vermögenswerte und betrieben miteinander Handel. Zunächst handelten die Mitglieder der Gilde im eigenen Namen. Durch das gemeinsame Vermögen und Interesse entstand die Idee, dass die Mitglieder der Gilde im Namen der Gilde handelten und nicht mehr nur für sich selbst. Schließlich kam es zu ersten offiziellen Inkorporationen der Kaufmannsgilden in der

³ Für die Prüfung des Konzernabschlusses beachte § 316 Abs. 2 HGB.

⁴ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 1.

⁵ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S.16.

⁶ *RM Buch und Medien Vertrieb*: Universallexikon von A-Z 2004; Stichwort: „lateinische Sprache“, *Meyers Lexikonredaktion*: Meyers Großes Taschenlexikon in 24 Bänden, Band 13; Stichwort: „lateinische Sprache“.

⁷ *Dudenredaktion* (o. J.); Stichwort: „Audit“ auf Duden online: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Audit>.

⁸ Vgl. *Brown, The Accounting Review* 1962, 696, 697.

⁹ Heute ist die Verhinderung von *Fraud* nicht mehr primäre Aufgabe des Prüfers, vgl. *Ruhnke*, in *Richter* (Hrsg.): *Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung*, S. 128 f., auch *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 466 ff.

¹⁰ Vgl. *Watts/Zimmermann*, *The Journal of Law & Economics* 1983, 613, 616 ff.

Herrschaft von Richard II im 14. Jahrhundert (1367 - 1400). Dazu wurden Verordnungen und Satzungen erlassen, welche die Eigentumsverhältnisse und Geschäftsführungsbefugnisse (Innenverhältnis) regelten.

Im mittelalterlichen *England* schlägt die Idee der unternehmerischen Prüfung erste Wurzeln. Bereits die ersten Gilden in *Ipswich* um 1200 oder *Bury St. Edmunds* um 1304 führten Überprüfungen der von den Handelnden vorgelegten Geschäftszahlen durch.¹¹ Die eingebrachten Vermögenswerte der Mitglieder wurden von den *officers* der Gilde verwaltet. Die Hauptgeschäftsführer (*main officers*) waren meist die Stadträte (*alderman* oder *stewards*). Sie überwachten die Einnahmen und Umsätze aus Mitgliedseintritten, Gebühren oder Immobilien. Dabei handelten sie auch im Namen der gesamten Gilde. So entstanden Interessenkonflikte zwischen den Eigentümern der eingebrachten Vermögenswerte und den im Namen der Gilde hauptverantwortlich Handelnden. Hier lassen sich erste Konturen des heute so bezeichneten *principal-agent-problem* erkennen.¹² Es entstand die Notwendigkeit, die Handlungen der *main officers* durch Verträge zu begrenzen, was wiederum Kontrolle bedurfte.

Ebenfalls beginnt in England im 14. Jahrhundert mit der Entwicklung der gesetzlichen Regelungen zu den sich bildenden Gesellschaften die Geschichte der Unternehmensformen. Erstmals mussten sich Gesellschaften in einem dazu vorgesehenen Register eintragen. Rund 150 Jahre später traten ab 1533 die ersten Aktiengesellschaften (*Joint Stock Companies*) in Erscheinung. Zu diesen zählten die "*Russia Company*" und die "*African Adventures*". Beide wurden zum Zwecke der Finanzierung und Risikostreuung von Überseefahrten gegründet.¹³ Der wichtigste Unterschied zu den vorher bereits bestehenden registrierten Unternehmen ist die mit den *Joint Stock Companies* nun gesetzlich klar geregelte Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer im Namen der Gesellschafter. In den registrierten Unternehmen brachte jedes Mitglied Vermögenswerte in die Unternehmen ein, handelte aber auch in eigenem Namen. In den *Joint Stock Companies* brachten Anteilseigner Vermögen ein, jedoch handelten nun die Geschäftsführer im Namen der Gesellschaft.¹⁴

Die ersten *Joint Stock Companies* wurden bereits Ende des 16. Jahrhunderts geprüft. Die

¹¹ Vgl. *Watts/Zimmermann*, *The Journal of Law & Economics* 1983, 613, 617.

¹² Vgl. zur *principal-agent-theorie* beispielsweise *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 48 f., sowie *Coenenberg*, S. 1142.

¹³ Vgl. *Watts/Zimmermann*, Fn. 11, 613, 623.

¹⁴ Vgl. *Watts/Zimmermann*, ebd., 613, 622.

Protokolle der *East India Company* aus dem Jahr 1599 zeigen, dass sobald Geschäftszahlen offengelegt werden, diese durch Prüfer durchgesehen werden mussten.¹⁵ Kurios erscheint aus heutiger Sicht die Couleur der damaligen Prüfer: Das Komitee der Prüfer bestand entweder nur aus Anteilseignern, nur aus Direktoren oder aus Vertreter beider Lager. Solche Zusammensetzungen von Prüferkomitees lässt sich bereits seit den Kaufmannsgilden des 12. Jahrhunderts beobachten und wurde bis ins 19. Jahrhundert fortgeführt.¹⁶ Für einen Zeitraum von mehr als 600 Jahren wurde die Eigenschaft der Prüfer als Eigentümer oder Angestellter der Gesellschaft nicht als Problem begriffen. Anreize zur Unabhängigkeit (*independence*) waren indes gegeben: Die Eigner waren als Prüfer an einer ordentlichen Führung der Geschäfte interessiert. Den Direktoren drohte im Falle lascher Prüfung der Reputationsverlust.¹⁷

Der bisherige Fortgang der Geschichte nährt die Frage, wann und wieso sich das Blatt zu Gunsten der unabhängigen, professionellen Prüfer wendet und die Entstehung berufsständischer Organisationen ermöglichte. Zur Mitte des 19. Jahrhunderts kann zumindest für die Praxis festgestellt werden, dass diese sich mit einem steigenden Grad von Komplexität in der Rechnungslegung konfrontiert sah.¹⁸ Die Rechtsprechung und Gesetzgebung hingegen erscheint nicht als Treiber von Veränderung: Mit dem *Joint Stock Companies Act* von 1844 werden zwar erstmals registrierte Gesellschaften zu einer Abschlussprüfung verpflichtet, jedoch wird diese Verpflichtung 1856 wieder aufgehoben. Der *Registered Companies Act* von 1862 führt die Prüfung nur auf freiwilliger Basis wieder ein. Bedeutsam ist lediglich, dass der englische Gesetzgeber sich hier aus der Determination, wer Unternehmen prüfen soll, zurückzieht. Nunmehr wird weder vorgeschrieben, dass der Prüfer Anteilsbesitzer des zu prüfenden Unternehmens sein muss, noch, dass der Prüfer ein Externer sein muss.¹⁹

Erst der *Joint Stock Companies Act* des Jahres 1900 führte die allgemeine Prüfungspflicht für Aktiengesellschaften wieder ein.²⁰ Zu diesem Zeitpunkt aber wurden die meisten Gesellschaften ohnehin schon geprüft. Somit wurde gesetzlich nur noch kodifiziert, was in der Praxis ohnehin schon umgesetzt wurde. Mehr noch: Im Verlauf der zweiten Hälfte des 19.

¹⁵ Vgl. *Watts/Zimmermann*, *The Journal of Law & Economics* 1983, 613, 624.

¹⁶ Vgl. *ebd.*, 613, 628.

¹⁷ Vgl. *ebd.*, 613, 625.

¹⁸ Vgl. *ebd.*, 613, 630.

¹⁹ Vgl. *Watts/Zimmermann*, *ebd.*, 613, 613, dort Fußnote 3, und *ders.*, *ebd.*, 613, 628.

²⁰ Vgl. *Blumer/Dietrich*, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, in: *Vollmar/Becker/Hoffend* (Hrsg.), *Macht des Vertrauens*, S. 92.

Jahrhunderts hatte sich bereits die Praxis herausgebildet, dass die Prüfung externen, unabhängigen Prüfern (*chartered accountants*) überlassen wurde, obwohl diesbezüglich keine gesetzliche Verpflichtung bestand.²¹ Auch der *Joint Stock Companies Act* von 1900 verpflichtete Unternehmen nicht, einen externen, professionellen Prüfer zu engagieren. Es scheinen in der Praxis liegende Treiber gewesen zu sein, die den Gang der Geschichte und den Wandel der Prüfung von Unternehmen bestimmt haben. Diese Treiber werden im Folgenden näher betrachtet.

2. Institutionen und Internationalisierung

Ab dem Jahr 1900 traten mit der Entwicklung der Telegrafie und Telefonie in England immer weitere auch kleine Aktionäre auf, welche sich die neue Technik zunutze machten.²² Wege wurden kürzer und die neue Technologie verband die *Londoner Börse* mit den anderen Marktplätzen im Land. Die Presse übernahm dabei einen wichtigen Part als "Informant" über die Geschäftswelt für die neuen Kleinaktionäre (*outsider*), welche nicht per Direktkontakt die Geschäftsführung zur Unternehmensentwicklung- und Überwachung fragen konnten, sondern auf andere Medien angewiesen waren.²³ Die Großaktionäre (*insider*) waren die langfristig orientierten Entwickler, die Kleinaktionäre die Spekulanten, welche eher auf schnelle Gewinne abzielten.²⁴ Die Kleinaktionäre übten auf Basis ihres Renditestrebens stetig Druck auf die Geschäftsführung aus. Diese sollte die Gewinne des Geschäftsjahres möglichst hoch ausweisen, konträr zu den Zielen der großen, langfristig orientierten Anteilseigner.²⁵

Die unterschiedlichen Sichtweisen der Klein- und Großaktionäre barg Konfliktpotential. Der angespannten Situation trat verschärfend die undurchsichtige Rechtslage hinsichtlich des Gewinnausweises hinzu: Wie ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage korrekt darzustellen? Zwei Faktoren des in *England* praktizierten Fallrechts (*case law*) trugen zu der Unsicherheit bei. Erstens, dass die Richter zwar grundsätzlich im Interesse der Allgemeinheit entschieden. Das bedeutete, dass keine Dividenden auf Kosten der Substanz der Unternehmen ausgeschüttet werden durften, womit das Überleben der Unternehmen gefährdet werden könnte. Zweitens, dass ansonsten jedoch alle Handlungen und Entscheidungen der Geschäftsführung in Verträgen zwischen der Geschäftsführung und den Eignern festgelegt werden sollten. Einzel-

²¹ Vgl. *Watts/Zimmermann*, 613, 628.

²² Vgl. *Maltby*, *Accounting, Business & Financial History* 1999, 29, 34.

²³ Vgl. ebd.

²⁴ Vgl. ebd., 29, 35.

²⁵ Vgl. ebd.

heiten hinsichtlich Absprachen zwischen Geschäftsführung und Eignern war nicht die Sache der Gerichte.

Diese Handhabung durch die Gerichte hatte bis zu zwei einschneidenden Urteilen Erfolg. Namentlich die Fälle "*Lee vs. Neufchatel Asphalte*" im Jahr 1889 und "*Verner vs. General & Commercial Investment Trust*" im Jahr 1894. In beiden Fällen erlaubten die Richter die Auszahlung von Dividenden, obwohl die ihnen zugrundeliegenden Vermögenswerte an Wert verloren hatten.²⁶ Beide Gerichtsentscheidungen entfachten Unsicherheit hinsichtlich korrekter Bilanzierung. Eine richterliche Klarstellung blieb jedoch aus. Die Gerichte enthielten sich fortfolgend der Debatte. Wie im Einzelfall konkret zu bilanzieren ist wurde der wirtschaftenden Praxis überlassen und nicht weiter vor Gericht geklärt. Damit wurden die Geschäftsführer mit einem immer komplexeren Themenfeld in einer juristisch undurchsichtigen Lage allein gelassen. Weiterhin bestanden die Anteilseigner der britischen Aktiengesellschaften nicht nur aus großen, langfristige orientierten Aktionären, sondern auch aus Eignern mit kleineren Anteilen und kurzfristiger Gewinnerzielungsabsicht.

Auf den Hauptversammlungen standen sich beide Lager dualistisch gegenüber. Die Geschäftsführung, verantwortlich für die Erstellung des Jahresabschlusses, hatte die Aufgabe, alle Interessen zu bedienen. Der fehlende juristisch sichernde Boden für die Geschäftsführung am Ende des 19. Jahrhunderts gab den Prüfern die Möglichkeit, eine Schlüsselposition neben der Unternehmensführung einzunehmen.²⁷ Gefragt war professioneller Rat zur Gewinnbilanzierung und Ausschüttung. Die Prüfer nutzten die von der Legislative hinterlassene Lücke in den folgenden Jahren ab 1900 aus und brachten sich nicht nur als Prüfer, sondern auch als erfahrene Ratgeber ein. Gleichzeitig entwickelte die sich herausbildende Profession der Prüfer den Status der Unabhängigkeit heraus. Der Präsident des *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) wirkte hierzu bereits 1898 auf eine Änderung im Gesetzesentwurf zur Abschlussprüfung hin. Gesetzlich fixiert wurde diese jedoch erst mit dem *Companies Act* von 1947, wengleich die Praxis ohnehin schon vorher auf die professionellen, sachverständigen Prüfer (*chartered accountants*) setzte.²⁸

²⁶ Das Prinzip der Kapitalerhaltung wurde in *England* lange Zeit eher liberal als konservativ umgesetzt, dazu *Heller*, S. 396.

²⁷ Vgl. *Maltby*, *Accounting, Business & Financial History* 1999, 29, 37.

²⁸ Vgl. *Maltby*, ebd., 29, 38.

In *Deutschland* beginnt die Historie der uns heute bekannten berufsständisch organisierten Wirtschaftsprüfer *circa* 90 Jahre später als in *Großbritannien*.²⁹ Grundlegend war die Beendigung des in *Deutschland* noch bis 1870 etablierten Konzessionssystems. Mit der 1. Aktienrechtsnovelle des Norddeutschen Bundes vom 11. Juni 1870 wich die Staatsgenehmigung zur Gründung von Aktiengesellschaften dem Normativsystem.³⁰ Sofern bestimmte Voraussetzungen vorlagen, konnten die Gesellschaften Rechtsfähigkeit durch Eintragung in ein Register erlangen.³¹ Die Aktienrechtsnovelle von 1870 brachte rückblickend jedoch gesellschafts- und bewertungsrechtliche Komplikationen mit sich. Zum einen wird die Gesellschaftereinlage von (nur) 10 % des Grundkapitals als kritische Voraussetzung angesehen, welche das Gründerfieber bis 1873 befeuerte. Zum anderen war die Bewertung von Vermögen über den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesetzlich keinen Restriktionen ausgesetzt und machte die Ausschüttung der Unternehmenssubstanz grundsätzlich möglich.³²

Diese Rahmenbedingungen befeuerten die Gründerkrise von 1873 bis 1879. Problematisch erscheint ferner das damalige System der Unternehmensüberwachung, welches bereits mit dem *Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch* von 1861 installiert worden war. Der Aufsichtsrat übernahm nicht nur eine reine Überwachungsfunktion, sondern wirkte zusammen mit der Geschäftsleitung bei der Erstellung des Jahresabschlusses mit.³³ Die noch junge, nun über das Normativsystem zugängliche Organisationsform, unterlag einer fehlerhaften und nicht ausreichenden Kontrolle. Dennoch dauerte es noch 50 Jahre bis der Gesetzgeber eingriff. Der Zusammenbruch der *Frankfurter Versicherungs-Gesellschaft* (FAVAG) im Jahr 1929 gab den entscheidenden Anstoß für die Reform des Aktienrechts. Jahrelang wurde die Unternehmensbilanz beschönigt dargestellt, ohne dass der Aufsichtsrat etwas bemerkte.³⁴ Mit der „*Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie*“ (VO September 1931) wurde dann am 19. September 1931 die Pflicht zur Abschlussprüfung eingeführt.³⁵

²⁹ Vorläufer der noch heute in der Wirtschaftsprüferkammer organisierten Bücherrevisoren waren bereits Mitte des 18. Jahrhunderts als „*Fallitenbuchhalter*“ beschäftigt, vgl. Markus, *The History of the German Public Accounting Profession*, in: *Brief* (Hrsg.), *New Works In Accounting History*, S.1.

³⁰ Vgl. Blumer/Dietrich, *Vertrauen in Wirtschaftsprüfer*, in: *Vollmar/Becker/Hoffend* (Hrsg.), *Macht des Vertrauens*, S. 93.

³¹ Vgl. Blumer/Dietrich, *ebd.*, vgl. Weyershaus, S. 76.

³² Vgl. Walter, S. 123, *Velte/Haaker*, *StuW* 2012, 56, 59.

³³ Vgl. Blumer/Dietrich, *Vertrauen in Wirtschaftsprüfer*, in: *Vollmar/Becker/Hoffend* (Hrsg.), *Macht des Vertrauens*, S. 93.

³⁴ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), *Rückblicke*, S. 10, 12.

³⁵ VO, 19. September 1931 RGBl. I, S. 493 ff., die Artikel zur Prüfung ab RGBl. I 1931 S. 498 f., vgl. Blumer/Dietrich, *Vertrauen in Wirtschaftsprüfer*, in: *Vollmar/Becker/Hoffend* (Hrsg.), *Macht des Vertrauens*, S. 93, vgl.

Der Verordnung ging im August 1930 der „Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien“ voraus, welcher bereits die Planungen zur Einführung einer Pflichtabschlussprüfung enthielt. Dies war ebenfalls im August 1930 der Auftakt für die Organisation des zukünftigen Berufsstands. Zunächst schlossen sich einzelne Fachverbände mit der Gründung des „*Institut für das Revisions- und Treuhandwesen e.V.*“ (IRT) am 5. August 1930 zusammen.³⁶ Seine Aufgabe bestand nach außen in der Mitgestaltung der zu erwartenden gesetzlichen Regelungen. Intern galt es jedoch auch die jeweiligen Einzelinteressen der verschiedenen Verbände zu überbrücken und die Idee einer einzigen, einheitlichen Berufsstandsvertretung zu wahren.³⁷ Mit der *1. Durchführungsverordnung zur VO vom September 1931* wurde am 15. Dezember 1931 den Wirtschaftsprüfern die Vorbehaltsaufgabe zur Abschlussprüfung übertragen: Damit war auch in Deutschland offiziell der Beruf des Wirtschaftsprüfers geboren.³⁸

Im Sinne der Durchführungsverordnung haben nur solche Personen die Befähigung zum Bilanzprüfer, welche öffentlich bestellt worden sind, bzw. Prüfungsgesellschaften, wenn sie in eine von der Hauptstelle zu führende Liste eingetragen sind.³⁹ Die Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer entsteht erst auf Basis der mit der 1. Durchführungsverordnung beigefügten Ländervereinbarung zwischen Reichsregierung und den Regierungen der Länder.⁴⁰ Gem. § 36 der Reichsgewerbeordnung waren nur die Länder berechtigt offizielle Stellen zur Bildung des Berufsstandes einzurichten. So wurden im Laufe des Jahres 1931 zwölf Zulassungs- und Prüfungsstellen sowie die „*Hauptstelle für die öffentlichen Wirtschaftsprüfer*“ (Hauptstelle) errichtet. Die Hauptstelle stellte auch erstmals die Grundsätze für die Berufsausübung der Wirtschaftsprüfer auf: Eigenverantwortung, Unabhängigkeit und strengste Objektivität.⁴¹

Im Jahr 1932 sah das IRT die Bildung eines berufsständischen Rahmens als abgeschlossen an. Mittlerweile waren seit der Errichtung der Zulassungs- und Prüfungsstellen sowie der Hauptstelle durch die Länder rund 280 Wirtschaftsprüfer und 32 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Rückblicke, S. 15.

³⁶ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 13.

³⁷ Ebd.

³⁸ Vgl. ebd., S. 16.

³⁹ Ebd.

⁴⁰ Durchführungsverordnung vom 15. Dezember 1931, RGBl. I, S. 760, auch im Folgenden *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 16, 17.

⁴¹ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 16, 17.

bestellt und eingetragen.⁴² Das IRT bildete sich daher am 15. Februar 1932 in das „*Institut der Wirtschaftsprüfer*“ (IDW) um.⁴³ Während das IRT ein Verband der Verbände war und den Anfang des Berufsstandes begleitete, sollten nun im IDW nur noch Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Mitglied werden.⁴⁴ Nach den Wirren des 2. Weltkrieges, in denen das IDW 1943 in der Reichskammer aufging und daher aufgelöst wurde, begannen ab 1945 die Vorbereitungen für eine Reorganisation des IDW in der *Britischen Zone*.⁴⁵

So wurde das IDW 1946 mit Sitz in Düsseldorf wiederkonstituiert.⁴⁶ Zunächst sprach man dem damaligen Institut noch die Selbstverwaltung des Berufs und die Ehrengerichtbarkeit zu, ehe man mit den Beratungen über eine neue *Wirtschaftsprüferordnung* (WPO) 1955 einer zweigleisigen Organisation des Berufsstandes entgegenseh.⁴⁷ Neben den privatrechtlich organisierten Verein des IDW mit seiner freiwilligen Mitgliedschaft trat 1961 mit Inkrafttreten der WPO die *Wirtschaftsprüferkammer* (WPK) als öffentlich-rechtliche Körperschaft mit einer Pflichtmitgliedschaft.⁴⁸ Mit einer weiteren Institution, dem *International Co-Ordination Committee for the Accountancy Profession* (ICCAP), wurde 11 Jahre später der Grundstein für die Internationalisierung der Prüfung gelegt. Auf Empfehlung des ICCAP ging 1977 die *International Federation of Accountants* (IFAC) hervor, welche heute mit dem *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) die *International Standards on Auditing* (ISA) herausgibt.⁴⁹

Die oben skizzierte Entwicklung der Abschlussprüfung lässt eine Tätigkeit erkennen, die sich erst im Zeitverlauf definiert. Einfluss auf ihre Definition haben dabei verschiedene öffentliche und private Regulatoren, welche sich ebenfalls erst mit der Zeit konstituierten. Was in praktischer Hinsicht heute eine (gewissenhafte) Abschlussprüfung ist, definiert sich daher aus einem komplexen, vielschichtigem Normgefüge (dazu unten §1.A.II.). Sie stellen national-

⁴² Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 21.

⁴³ Vgl. ebd., S. 22.

⁴⁴ Vgl. ebd., S. 21.

⁴⁵ Vgl. ebd., S. 46, 50.

⁴⁶ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 50, damals noch zunächst unter dem Namen „Institut der Wirtschaftsprüfer in der Nord-Rheinprovinz und Westfalen e.V.“. Seinen endgültigen Namen erhält das Institut erst nach Gründung der Bundesrepublik im Jahr 1955: „Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.“, siehe ebd., S. 53.

⁴⁷ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 58, 59.

⁴⁸ Vgl. ebd., S. 46, 64.

⁴⁹ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 110, vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 94, 96 f., die IFAC stellt den *Internationalen Wirtschaftsprüferverband*, das IAASB ist das zuständige Gremium für die Entwicklung der ISA. Zur Anwendung der ISA in Deutschland später Abschnitt §2.C.

und international zu beachtende Normen bereit (HGB, WPO, IDW-Standards, ISA [DE]). Die hier betrachtete, nach § 316 HGB durchzuführende Abschlussprüfung, ist heute eine vom Gesetzgeber bestimmte Vorbehaltsaufgabe unabhängiger Wirtschaftsprüfer, welche die persönliche Verantwortung der Rechnungsleger ergänzt.⁵⁰ Dabei steht der Begriff der Gewissenhaftigkeit zentral, welcher im Folgenden vorgestellt wird.⁵¹

II. Gewissenhaftigkeit

1. Relevantes Normgefüge

Wirtschaftsprüfer (WP) sind zur Gewissenhaftigkeit verpflichtet (§ 323 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Pflicht tritt per Eidablegung vor Aushändigung der Urkunde in Kraft (§ 17 Abs. 1 Satz 1 WPO).⁵² Das für den WP relevante Normgefüge ist der Ausgangspunkt, denn was „gewissenhaft“ ist, entscheidet das Gesetz; im Zweifel der Richter (§ 286 I S. 1 ZPO).⁵³ Bedeutsam sind für den Wirtschaftsprüfer neben den gesetzlichen Regelungen des *Handelsgesetzbuchs* (HGB) und dem *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer* (Wirtschaftsprüferordnung, WPO) auch die Berufssatzung (BS WP/vBP), die Verlautbarungen des *Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (IDW-Verlautbarungen), die Verlautbarungen der *Wirtschaftsprüferkammer* (WPK) sowie die *International Standards on Auditing* (ISA bzw. ihre durch das Integrationsmodell in die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) integrierten ISA [DE]). Alle Normbereiche haben dabei eine unterschiedliche Bindungswirkung für den WP.⁵⁴

Während das HGB und die WPO als von staatlicher Autorität erlassene Normen zwingend bindend sind, hat die Berufssatzung nur einen die WPO konkretisierenden Charakter und die IDW-Verlautbarungen sind gänzlich keine gesetzlichen Normen ohne zwingende Bindung.⁵⁵ Berufssatzung als auch die IDW-Verlautbarungen nehmen zwar in der Praxis der WP eine herausragende Stellung ein, für die IDW-Verlautbarungen ist jedoch das HGB maßgebend. Dieses zeichnet mit den §§ 316 f. und 322 f. HGB den Rahmen für die Tätigkeit des WP: Verpflichtung zur Prüfung, Gegenstand und Umfang der Prüfung, Bestätigungsvermerk und Verantwortlichkeit. Die IDW-Verlautbarungen geben darüber Auskunft was dies konkret *in*

⁵⁰ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 16, Luttermann in: Kropff/Semler, EinfBilanzR, Rn. 134.

⁵¹ Vgl. Bormann/Greulich in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin, § 323 Rn. 34.

⁵² Der Eid kann auch ohne religiöse Beteuerung geleistet werden (§ 17 Abs. 2 WPO).

⁵³ Vgl. Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 317 Rn. 20, § 323 Rn. 44.

⁵⁴ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S.118 ff.

⁵⁵ Vgl. ebd., S. 118 f.

praxi nach allgemein anerkannten Berufsgrundsätzen bedeutet. Der IDW ist allerdings als eingetragener Verein Privatrechtssubjekt und verfügt über keine Gesetzgebungsbefugnis.⁵⁶ Im engsten Sinne haben auch ferner nur IDW-Mitglieder seinen Verlautbarungen zu folgen.

Für die Regelungen der Berufssatzung der WP/vBP ist wohl analog zur Berufsordnung der Rechtsanwälte (BORA) der Status von „untergesetzlichen Normen des Berufsrechts“⁵⁷ festzustellen. Durch den statusausfüllenden Charakter der WPO hat die Berufssatzung damit gegenüber dem WP immerhin ein gewisses Verpflichtungspotential.⁵⁸ Dieses richtet sich dabei mit ihrer Konkretisierungsfunktion der WPO insbesondere auf die in § 43 WPO kodifizierten Berufspflichten.⁵⁹ § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO verlangt die gewissenhafte Berufsausübung. Die konkretisierende Berufssatzung schreibt in § 4 Abs. 1 BS WP/vBP zur Gewissenhaftigkeit, dass WP zur Erfüllung ihrer Aufgaben auch „fachliche Regeln zu beachten“ haben. Das IDW interpretiert hierunter die IDW-Normen, insbesondere die IDW-Prüfungsstandards (IDW PS) sowie die in die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) integrierten ISA [DE], Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS) sowie die Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH).⁶⁰ Unter diesen Verweis fallen ferner auch die *International Standards on Auditing* (ISA, ISA [DE]), welche von der *International Federation of Accountants* (IFAC) über das *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) herausgegeben werden.⁶¹

Hierzu scheint die Rechtsprechung unscharf. Das *Amtsgericht Duisburg* beschließt: Die IDW-Verlautbarungen „mögen zwar einen Bestand von anerkannten Grundsätzen und Regeln der ordnungsmäßigen Berufsausübung wiedergeben (...). Sie haben aber (...) keine rechtliche Verbindlichkeit.“⁶² Anders urteilen das OLG *Saarbrücken* und das OLG *Frankfurt am Main*. Das OLG *Saarbrücken* greift die konkretisierende Funktion Verlautbarungen, insbesondere der IDW PS, für das Gesetz auf.⁶³ Das OLG *Frankfurt am Main* stellt gar eine pflichtwidrige

⁵⁶ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 119.

⁵⁷ BVerfG Urteil vom 14.12.1999 - 1 BvR 1327/98, NJW 2000, 347, 349.

⁵⁸ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 118 f.

⁵⁹ Vgl. ebd., S. 108 f.

⁶⁰ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (IDW), WP Handbuch 2006, Rn. A364, vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 119.

⁶¹ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 120, die IFAC stellt den *Internationalen Wirtschaftsprüferverband*, das IAASB ist das zuständige Gremium für die Entwicklung der ISA, zu den durch das Integrationsmodell übernommenen ISA (ISA [DE]) siehe später Abschnitt §2.C.

⁶² AG *Duisburg*, Beschluss vom 31.12.1993 - 23 HR B 3193, (Bestätigungsvermerk) rkr. in: DB 1994, 466, 467.

⁶³ OLG *Saarbrücken*, Urteil vom 18.07.2013 - 4 U 278/11-88, Haftung des Abschlussprüfers: Zurücktreten des Sorgfaltspflichtverstoßes bei vorsätzlicher Bilanzfälschung des Geschäftsführers; unterbliebene Einblicknahme

Abschlussprüfung fest, sofern die „maßgeblichen Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer“⁶⁴ nicht berücksichtigt worden sind. Insofern wird über die die WPO konkretisierende Berufssatzung zumindest ein Zusammenhang zwischen dem Gewissensbegriff des Gesetzes (§ 43 Abs. 1 WPO, allgemeine Berufspflichten) und den IDW-Normen hergestellt.⁶⁵ Diesem wird im Verlauf der Untersuchung noch weiter nachzugehen sein (Abschnitt §2.A. und B.). Darüber hinaus sind auch die europarechtlichen und internationalen Entwicklungen hinsichtlich ihrer Wirkung auf das nationale Normgefüge zu berücksichtigen (Abschnitt §2.C.).

2. Europarechtliche Entwicklung

Mit der Abschlussprüferrichtlinie⁶⁶ vom 17. Mai 2006 sind die EU-Staaten gem. der Art. 1, 2 und 26 verpflichtet, die Anwendung der ISA für Pflichtprüfungen vorzuschreiben. Die nach den Diskussionen um das *Grünbuch zur Abschlussprüfung* erlassene neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie⁶⁷ vom 16. April 2014 übernahm diese Regelungen der Abschlussprüfer-Richtlinie von 2006 weitestgehend. Der deutsche Gesetzgeber kam dieser Verpflichtung mit § 317 Abs. 5 HGB nach. Demnach sind zwar grundsätzlich für Pflichtprüfungen die ISA direkt anzuwenden, jedoch nur solche ISA, die zuvor durch die EU-Kommission für die *Europäische Union* (EU oder *Union*) angenommen wurden (*ISA adoption*).

Gleiches gilt gem. Art. 9 der EU-Verordnung⁶⁸ vom 16. April 2014 für die Pflichtanwendung der ISA im Rahmen der Abschlussprüfungen der Unternehmen von öffentlichem Interesse. Die Annahme der ISA durch die EU-Kommission steht allerdings noch aus.⁶⁹ Solange die EU-Kommission keine ISA für die *Europäische Union* angenommen hat, können für die ent-

in den virtuellen Datenbestand, DB 2013, 2324, 2326.

⁶⁴ OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen Pflichtverletzung bei Abschlussprüfung (Verbuchung fingierter Absatzgeschäfte), online [siehe Rechtsprechungsverzeichnis, Stand 20.08.2019].

⁶⁵ Vgl. IDW (Hrsg.), WP Handbuch 2012, Bd. I, Kapitel A, Tz. 385, *Naumann/Feld*, WPg 2013, 641, 642, *Maxl*, in: *Ziegler/Gelhausen*, Einleitung, Rn. 53, 59, 60.

⁶⁶ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Abschlussprüferrichtlinie), in: ABl.EG Nr. L 157 vom 09.06.2006, S. 87 - 107.

⁶⁷ Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (hier: neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie), in: ABl.EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 196 - 226.

⁶⁸ Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, in: ABl.EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77 - 112.

⁶⁹ Mitteilung des IDW zum Stand der Annahme vom 24.06.2016, aktuellere Informationen konnten in der Literatur nicht ausfindig gemacht werden (<https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/ausstehende-annahme-der-isa-durch-die-eu-kommission/88132>); unverändert im Juli 2021; siehe auch später Abschnitt §2.C.

sprechenden Prüfungsgebiete die Standards nach den jeweiligen nationalen Regelungen verwendet werden (Art. 26 Abs. 1 neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie). Diesem Umstand kommt zugute, dass der IDW bereits als Mitglied der IFAC die ihm damit auferlegte Verpflichtung der Harmonisierung von nationalen und internationalen Prüfungsstandards durchgeführt hat.⁷⁰

Für die Gegenwart bedeutet dies, dass sich zunächst auf die IDW PS gestützt werden kann. Die Prüfungshandlungen sind dann auf ihre Übereinstimmung mit den ISA abzugleichen.⁷¹ Im Zeitablauf der vorliegenden Arbeit hat der deutsche Berufsstand für die weitere Harmonisierung nationaler- und internationaler Berufsstandards vom Transformationsmodell der ISA auf das Integrationsmodell (ISA [DE]) gewechselt. Stand jetzt, Mitte des Jahres 2021, sind die ISA [DE] erstmals bei Prüfungen von Berichtszeiträumen vorgesehen, die am oder nach dem 15.12.2021 *beginnen*, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Verpflichtend sind die ISA [DE] also spätestens bei Prüfungen im Jahr 2023 für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2022 (Stichtag 31.12.2022) anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist möglich.⁷² Da die vorliegende Untersuchung während des Übergangs vom Transformations- auf das Integrationsmodell der ISA erstellt wurde, werden neben den (zum damaligen Zeitpunkt) geltenden IDW PS auch die bis Mitte 2021 vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW verabschiedeten und zukünftig geltenden ISA [DE] zitiert.⁷³

III. Digitalisierung

1. Im Zeitalter des Binärcode

Es geht um die Verarbeitung von Signalen. Völlig neu ist das Prinzip nicht. Schon seit der Antike werden Rauchzeichen zur Gefahrenmeldung abgegeben – allerdings mit entsprechend höherer Dauer ihrer Übermittlung.⁷⁴ Lange waren Signale physikalische Größen einer analogen Welt.⁷⁵ *Gottfried Wilhelm Leibniz* entwickelte als erster die epochale Idee, die Welt in einer Universalsprache zu codieren; einem binärem Stellenwertsystem aus 0 (=Null) und 1

⁷⁰ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 120.

⁷¹ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)*, WP Handbuch 2006, Rn. Q 153.

⁷² WPK Magazin 2/2020, S. 28 f.

⁷³ Das gilt insbesondere für den Abschnitt §2.B. „Gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen.

⁷⁴ Vgl. *Rödter*, S. 18.

⁷⁵ Vgl. *ebd.*, S. 19.

(=Eins).⁷⁶ Mikroelektronik machte dann Mitte des 20. Jahrhunderts den Schritt in die digitale Welt möglich. Die Idee, Signale mithilfe kleiner elektronischer Schaltungen auf Halbleitern zu verarbeiten, schafft die Basis für die Digitalisierung. Somit können mit Hilfe von *Computer Chips* heute hohe Mengen an Daten verarbeitet werden. *Konrad Zuse* baute eine der ersten Rechenmaschinen (*Computer*), welche auf Basis eines binären Zahlensystems arbeitete.⁷⁷ So birgt der Begriff „Digitalisierung“ das englische Wort *digit* für Zahl. Signale werden durch den Binärcode 0 und 1 verarbeitet.

Bedeutsam ist in Bezug der Digitalisierung die Erfindung des Internet, des *world wide web*, oder des „Netz“. Es ist die Grundlage für die Vermittlung von Information, welche durch die Mikroelektrotechnik verarbeitet werden. Das Resultat beider Entwicklungen, Mikroelektrotechnik und das Internet, ist weltweite Kommunikation in Echtzeit.⁷⁸ Dabei kann jegliche Art von Information digitalisiert und verarbeitet werden: elektronisch, visuell und auditiv. Datenverarbeitungsprogramme ermöglichen Analysen digitalisierter Informationen, wirken umfassend auf den Menschen: auf Sehgewohnheiten, Zeitrhythmen, Wahrnehmungen, gar auf Denkformen.⁷⁹ Die Welt scheint sich aufzuteilen in die der Menschen und die der Maschinen. Digitalisierung ist nicht nur die Beschreibung eines technischen Vorgangs. Digitalisierung beschreibt ein Zeitalter.

2. Künstliche Intelligenz in der Abschlussprüfung

Die Digitalisierung verändert Arbeitsweisen. Auch die des Abschlussprüfers. Einschneidend wirkt die Kombination aus Massendaten und die diese verarbeitenden Algorithmen. Algorithmen sind nicht physisch, sondern mathematische Gebilde und werden seit *Alan Turing* als „abstract machines“⁸⁰ bezeichnet.⁸¹ Sind sie selbstlernend, spricht man von maschinellem Lernen (*machine learning*, ML). Maschinelles Lernen ist ein Teilgebiet der künstlichen Intelligenz.⁸² Sie steht für „alle Methoden und Technologien, die ein intelligentes Verhalten vorweisen.“⁸³ Dieses Verhalten kann im Rahmen der modernen KI zunehmend dem des Men-

⁷⁶ Vgl. *Precht*, S. 15, *Taschner*, S. 115, 117.

⁷⁷ Vgl. *Rödler*, S. 20.

⁷⁸ Vgl. ebd., S. 25.

⁷⁹ Vgl. ebd., S. 25, 32.

⁸⁰ *Turing*, *Computing Machinery and Intelligence*, in: *Copeland* (Hrsg.), *The Essential Turing*, S. 454, zunächst weist *Turing* auf Grundlage seiner Arbeiten darauf hin, dass es sich bei logischen Systemen um Maschinen handelt und letztendlich um digitale Computer, ebd., S. 450.

⁸¹ Vgl. *Lehner*, S. 8.

⁸² Vgl. *Fuhrich*, *Künstliche Intelligenz*, in: *Trend-Report-Redaktion* (Hrsg.), *Handbuch Digitalisierung*, S. 206.

⁸³ *Fuhrich*, ebd.

schen ähneln.⁸⁴ Auf Basis selbstlernender Algorithmen fungierende Anwendungen erkennen in Daten Muster, bündeln Wissen und heben „Erkenntnisse“.⁸⁵ In der Abschlussprüfung werden sowohl regelbasierte- als auch regelsuchende Prüfungsanwendungen vor allem im Rahmen der Risiko-Analyse und ihrer Visualisierung eingesetzt.⁸⁶

Effektiv und technisch fortgeschritten sind solche Analysen insbesondere bei Anwendung regelsuchender Systeme in unstrukturierten Datengrundlagen. Ihre Eigenschaft, Muster von selbst zu entdecken und aus diesen zu lernen, machen diese Anwendung der KI insbesondere im Bereich der Reaktionen des Abschlussprüfers für Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen („*fraud*“) bedeutsam (IDW PS 210/ISA [DE] 240).⁸⁷ Sie stehen den noch häufig regelbasierten Suchverfahren von Manipulationen in den Buchungsdaten gegenüber, bei denen der Prüfer zunächst selbst auf Basis seiner Risikoeinschätzung dem System die zu analysierenden Risikobereiche vorgibt. KI übernimmt hier anschaulich bedeutsame Arbeitsschritte auch auf einer persönlichen, subjektiv-bezogenen, oder auch kognitiven Ebene.

3. Bedeutung für Abschlussprüfer

Oben beschriebenen Entwicklungen lassen einen einschneidenden Wandel von einer analogen in eine digitale Arbeitswelt des Wirtschaftsprüfers erkennen. Der Unterschied besteht in den Prüfungshandlungen und Arbeitsschritten, welche der Prüfer in der analogen Welt noch selbst, unabhängig plant und durchführt. Schon heute allerdings ist eine Abschlussprüfung von großen Mandanten ohne den (zwingenden) Einsatz von digitalen Anwendungen undenkbar. Nicht, weil die Gesetzgebung den Einsatz dieser Programme zur Bedingung macht, sondern weil der Mandant und die Prüfungspraxis den Einsatz für gewöhnlich erwarten. Praktisch scheint der Einsatz solcher Techniken auch naheliegend: Die Analyse (*analytical review*, IDW PS 312/ISA [DE] 520) eines Weltkonzerns ist manuell unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten kaum machbar. Dabei ist aber auf die Kombination und den Trend zu achten. Maschine und Mensch ergänzen sich *bisher*. Der technische Fortschritt deutet an, dass es nicht dabei bleiben muss.⁸⁸

⁸⁴ Vgl. *Bitkom e.V./Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI)* (Hrsg.), KI-Gipfelpapier zum Digitalgipfel 2017, S. 29, online [Stand: 24.09.2019], dazu näher Abschnitt §4.C.

⁸⁵ Vgl. ebd., S. 27, 67.

⁸⁶ Vgl. *Sailer*, In großen Konzernen hat Audit 4.0 schon Einzug gehalten, *Börsenzeitung* (BZ), 18.02.2017, Sonderbeilage, Nr. 35, S. B2.

⁸⁷ Vgl. *Zimmermann*, Die Zukunft der Abschlussprüfung, in: Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), *Künstliche Intelligenz*, S. 44, *Droste/Tritschler*, S. 15, *Regal/Teipel*, WPg 2016, 39, 43.

⁸⁸ Entwicklung prägnant auch auf gesamtgesellschaftlicher Ebene über Jahrzehnte hinweg dargestellt z.B. bei

Schon heute ist die Nutzung von IT und digitalen Anwendungen in der Abschlussprüfung zu einer verkehrüblichen Gewohnheit geworden. Ihre rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen sind vor dem Hintergrund weiterer Automatisierung in der Abschlussprüfung auszuloten. Das gilt insbesondere für die Digitalisierung solcher Arbeitsschritte, bei denen der Abschlussprüfer von digitalen Anwendungen auch auf einer subjektiven, kognitiven Ebene von dem technischen Hilfsmittel vermeintlich verdrängt wird. Konfliktär erscheinen hier rechtlich die personen-bezogenen, subjektiv-bezogenen Pflichten des Abschlussprüfers wie die Eigenverantwortlichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO), das pflichtgemäße Ermessen und die Wahrung einer kritischen Grundhaltung (§ 43 Abs. 4 WPO). Der hier zu untersuchende Fragenkomplex mit Blick auf die fortschreitende Digitalisierung der Abschlussprüfung lautet daher: Welchen Einfluss hat der Wirtschaftsprüfer als persönlicher Pflichtenträger noch auf sein Prüfungsurteil? – und: Welchen Einfluss muss er zwingend behalten? Wann kann also im digitalen Zeitalter noch von einer „gewissenhaften Abschlussprüfung“ gesprochen werden?

B. Problemlagen, Ziel und Gang der Untersuchung

Die vorliegende Arbeit wird in drei Teilen durchschritten. Zunächst werden Grundfragen einer gewissenhaften Abschlussprüfung gem. § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB betrachtet (Teil I). Hier wird zu Beginn in §2 eine theoretische Fundierung vorgenommen. Die Fundierung ist gegliedert in die Darstellung des Gewissensbegriffs nach deutscher Gesetzgebung (§2.A.), nach Berufsgrundsätzen (§2.B.) sowie einer europarechtlichen und internationalen Betrachtung (§2.C.). Dabei werden Wesens- und Funktionsmerkmale des Gewissensbegriffs in der Abschlussprüfung herausgearbeitet. Beginnend mit der Hauptuntersuchung in Teil II werden diese sodann in §3 aufgrund ihrer Bedeutung für das vorliegende Arbeitsthema weitergehend konkretisiert. Zunächst werden die Kriterien vorbereitend in die theoretische Gesamtkonzeption der Arbeit eingeordnet (§3.A.). Anschließend folgt die schwerpunktmäßige Betrachtung ausgewählter Kriterien (§3.B. und C.).

Die schwerpunktmäßig herausgearbeiteten Kriterien des Gewissensbegriffs bilden die Basis für die darauffolgende Betrachtung einer digitalisierten Abschlussprüfung. Zunächst wird der

Der Spiegel, Nr. 14 vom 31. März 1964, Titel: „Automation in Deutschland – Einzug der Roboter“, *Der Spiegel*, Nr. 16 vom 16. April 1978, Titel: „Die Computer Revolution – Fortschritt macht arbeitslos“, *Der Spiegel*, Nr. 36 vom 2. September 2016, Titel: „Sie sind entlassen! – Wie uns Computer und Roboter die Arbeit wegnehmen – und welche Berufe morgen noch sicher sind“, mittlerweile wird auf europäischer Ebene für Haftungsfragen über die „elektronische Person“ (E-Person) als eine Art Rechtssubjekt nachgedacht, vgl. Müller, InTeR 2019, 1, zu einer angedachten EU-harmonisierten KI-Betreiberhaftung ders., InTeR 2021, 1.

Einfluss der Digitalisierung auf den Berufsstand, auf die Abschlussprüfung sowie den Abschlussprüfer dargestellt (§4.A.). Die Digitalisierung wirkt auch auf einer persönlichen, subjektiven, kognitiven Ebene verdrängend und führt damit zur Kernfrage. (§4.B.). Der Beantwortung dieser, als Zielstellung folgend, rückt im Rahmen der Untersuchung insbesondere die Technologie der künstlichen Intelligenz in den Fokus (§4.C.). Neben regelbasierten Datenanalysen finden KI-basierte Verfahren effektiv vor allem im Bereich des *Journal Entry Testing* (JET) Anwendung (§4.C.II). Daher wird die Prüfungshandlung des JET unter Anwendung regelbasierter- und regelsuchender Datenanalysen als Untersuchungsgrundlage herangezogen (§4.D.). Hierauf bezogen erfolgt die Kritik anhand der Kriterien einer gewissenhaften Abschlussprüfung aus den Vorarbeiten (§5). Schließend folgen die Ergebniszusammenfassung und ein Ausblick (Teil III, §6).

Teil I

Grundfragen einer gewissenhaften Abschlussprüfung

§ 2 Theoretische Fundierung

A. „Gewissenhaft“ nach deutscher Gesetzgebung

I. Gesamtrechtliche Standortbestimmung

1. Rechtstheoretische Einordnung und Charakteristika

a) Ansatz und rechtsphilosophischer Hintergrund

„Gewissenhaft“ birgt das Stammwort „Gewissen“, bei dem hier angesetzt wird. Der Begriff „Gewissen“ tangiert tiefe Ebenen des Seins.⁸⁹ Auch schon ohne seinen Eingang in das positive Recht ist seine Begriffsbestimmung eine Herausforderung.⁹⁰ Das Phänomen des Gewissens ist schwierig zu fassen. Hier wird zunächst (rechts)philosophisches Terrain begangen, um sich diesem Phänomen zu nähern. Das mag in Anbetracht einer rechtswissenschaftlichen Untersuchung Misstrauen erzeugen; soll aber zum Begriff hinführen und eine mögliche Bedeutung für den hier betrachteten Gewissensbegriff offenlegen. Es geht hier nicht um Metaphysik, jedoch um Verständnis, Hintergründe und Bedeutungsinhalte, auf denen eben auch das Recht fußt.⁹¹ Der Ansatz ist damit vor dem Hintergrund des Untersuchungsgegenstands methodisch sinnvoll.⁹² Dabei kann im Folgenden nicht die ganze Breite des rechtsphilosophischen Diskurses zum Gewissen betrachtet werden. Es wird aber versucht, im Rahmen seiner Begriffsbestimmung einen Erklärungsansatz für seine positivierte Bedeutung im Recht zu erarbeiten.

Der Gewissensbegriff ist kodifiziertes Recht („Gewissen“, Art 4 GG, hier bedeutend „gewissenhaft“ §§ 317, 323 HGB). Später (Kapitel §2.A.IV.) wird auf einschlägige Urteile der Rechtsprechung bezüglich des für diese Arbeit relevanten Bereichs eingegangen. Sie bilden den Kern der darauf aufbauenden Kriterienerarbeitung für das, was „gewissenhaft“, bezie-

⁸⁹ Vgl. *Hollenbach*, hier auch gleich eine gute Einführung zum Grundproblem der Gewissensbildung als entweder etwas „Rationales“, innerhalb der Grenzen der Vernunft stattfindend (*Kant*), oder als etwas ontologisches, dem Begriff des „Sein“ zuzuordnen (*Heidegger*), hier S. 11 f., 16 ff; später unten auch Betrachtung der „Handlung“ als dem Gewissen vorgelagerte Aktion innerhalb einer Gemeinschaft in Bezug zu *Bourdieu's* sozialwissenschaftliche Theorie des Habitus.

⁹⁰ Zur schon allein semantischen Vieldeutigkeit *Hein*, S. 10 ff.

⁹¹ Für den hier vorliegenden „Gewissensbegriff“ stellt *Filmer* „außerrechtliche Normativität“ als einen „aus-schnittshaft positiverter Aspekt des Verhältnisses von Recht und Moral“ fest, S. 32, *Filmer* bezieht bei seiner Untersuchung zum „Gewissen“ die adverbiale Form „gewissenhaft“ ausdrücklich mit ein, S. 26, vgl. zum Komplex von Sprache und Recht *Großfeld*, S. 221 ff., dem Ansatz ebenso folgend *Luttermann*, S. 27 dort mit weiteren Verweisen bei Fn. 106.

⁹² „Intelligente Maschinen sind auch ein philosophisches Experiment.“, *Lenzen*, S. 57.

ungsweise eine „gewissenhafte Abschlussprüfung“ ist. Zunächst ist sich, zur Näherung des Phänomens „Gewissen“, seiner Funktion und möglichen Bedeutung für den hier betrachteten Gewissensbegriffs in der Abschlussprüfung, der Rechtsphilosophie zu bedienen. Das wird später bei der Betrachtung von Möglichkeiten und Grenzen digitaler Abschlussprüfungen bedeutsam (Abschnitte §5 und §6).⁹³ Der Aufgabenbereich der Rechtsphilosophie umschließt die Klassifikation sozialer Phänomene und Normkontexte unter den Rechtsbegriff.⁹⁴ Den Grund für den hier gewählten Ansatz macht das im Folgenden skizzierte Konstrukt des Phänomens „Gewissen“ klar. Ausgangspunkt ist der Mensch als vernunftbegabtes Wesen innerhalb der Gemeinschaft.⁹⁵

b) Konstrukt des Phänomens „Gewissen“

Das Phänomen des Gewissens ist älter als sein Begriff.⁹⁶ Verschiedene Elemente bilden das Konstrukt seines Ursprungs:⁹⁷ Zunächst bedarf es einen Inhaber, ein vernunftbegabtes Wesen, eine *Person*. Die Person lebt und handelt zusammen mit anderen Personen in einer Gemeinschaft. Die Taten und Handlungen der Person können dieser zugerechnet werden. Ihre Handlungen können an einem allgemein verbindlichen Maßstab; einem *obligo* gemessen werden.⁹⁸ Dadurch entsteht die Beziehung von Bedingtheit (Handlung der Person) und Unbedingtheit (Verpflichtung). Die Zurechnung innerhalb dieses Beziehungsgeflechts erfolgt durch eine ordnende Instanz. Bei dieser Einordnung wird die Handlung der Person zum Unbedingten ins Verhältnis gesetzt; der Wert der Handlung festgestellt. Die Handlung ist von der Person zu verantworten, welche sie begangen hat. Und schließlich muss sie sich dem Maßstab zur Verhältnisbestimmung ihrer Handlung bewusst sein.

Das abgebildete Konstrukt lässt sogleich drei Feststellungen zu; erstens: Das theoretische Konstrukt des Gewissens lässt eine Beschreibung ohne Verwendung des Gewissensbegriffs zu. Das Abbild der Gemeinschaft als wesentliche Substanz des Konstrukts ist zeitlos übertragbar; das Phänomen damit vor dem Begriff existent. Zweitens: Die angesprochene Gemeinschaft in der die Person sich bewegt ist formend. Aus ihr heraus und innerhalb dieser

⁹³ Siehe zum weiteren Programm auch §2.A.I.1.g).

⁹⁴ Vgl. *Mohr*, Rechtsphilosophie, in: *Gniffke/Herold* (Hrsg.), Philosophie: Problemfelder und Disziplinen, S. 36.

⁹⁵ Bei dem sich auch der Kreis in §6.C. schließt.

⁹⁶ *Kittsteiner*, S. 18.

⁹⁷ Vgl. auch im Folgenden *Flach*, Gewissen, in: *Schaede/Moos* (Hrsg.), Das Gewissen, S. 3.

⁹⁸ Ebd.

entwickelt die Person einen Habitus.⁹⁹ Er erzeugt das Wollen, veranlasst die Person zu den beabsichtigten Handlungen, welche innerhalb des Beziehungsgeflechts eingeordnet werden. Das Handeln innerhalb des aufgestellten Beziehungsgeflechts und die Einordnung dieser Handlungen sind insgesamt ein Wertungshabitus.¹⁰⁰ Die Person selbst sowie die anderen Personen der Gemeinschaft bewerten stetig ihre Handlungen anhand des objektiven, vorgegebenen Maßstabs. Drittens ist festzuhalten, dass jede Person über ein Gewissen verfügt und *ein* Gewissen hat. Das bedeutet, *das* Gewissen *der* Person ist untrennbar mit dieser verbunden. Es ist nicht austauschbar oder auf eine andere, höhere Ebene auslagerbar. Es geht daher hier nicht um ein allgemeines, kollektives Gewissen, sondern um das eine, einer Person zuzurechnende Gewissen.

Bedeutend sind der der Handlung zugrundeliegende Treiber, das „Wollen“¹⁰¹. Was die Person will und schließlich in ihren Handlungen vollzieht, muss sich ebenfalls aus dem oben skizzierten Beziehungsgeflecht von Maßstab und Handlung ergeben. Dies determiniert die Voraussetzung, dass die Person Kenntnis hat von den (theoretischen) Werten und der Wertesystematik und diese einzuordnen weiß;¹⁰² es setzt ein Vorgang des Bewertens, des Vergleichens ein.¹⁰³ – Und das immer durch Rückbezug der praktischen Situation, in der sich die Person befindet, auf den theoretisch vorausgesetzten Maßstab. Das Gewissen der Person, welches diese Aufgabe bewältigt, erhält *qua* Aufgabe dieses Einordnens die Eigenschaften der kritischen Vernunft, der Reflexion und der Geltungsreflexion,¹⁰⁴ da es das (theoretische) Wissen um die Werte und Werteordnung zu sich in Beziehung setzt.¹⁰⁵

Das Wollen der Person findet somit innerhalb eines normativen Rahmens statt. Innerhalb

⁹⁹ Einleitend zum Habitus-Konzept des *Pierre Bourdieu* siehe insgesamt *Krais/Gebauer*, Habitus.

¹⁰⁰ Vgl. *Flach*, Fn. 96.

¹⁰¹ Vgl. ebd., S. 4.

¹⁰² Vgl. ebd., S. 5.

¹⁰³ Zumindest in Anlehnung an *Moxter* („Bewerten heißt Vergleichen“), was hier nicht unangebracht erscheint: Ohne diesen Vorgang des Vergleichens würde es sonst bedeuten, dass der Wertmaßstab des sich einzuordnenden Objekts in diesem bereits innewohnen würde, *Moxter*, S. 123.

¹⁰⁴ Vgl. *Flach*, Gewissen, in: *Schaede/Moos* (Hrsg.), *Das Gewissen*, S. 7, *Flach* spricht hier als Neukantianer und Schüler von *Hans Wagner* von noematischer Geltungsreflexion als die Suche nach dem unbedingten Grund der Geltung, als Reflexion eines ersten Reflexionsschritts. Die Geltungsreflexion kann zwar eine theoretische oder praktische sein, zur Entrelativierung des praktischen muss sie sich jedoch immer auf theoretisches Wissen rückbeziehen, vgl. weiterführend *Grünwald*, *Hans Wagner – Prinzipientheorie und Menschenwürde*, in: *Klein* (Hrsg.), *Wiener Jahrbuch für Philosophie*, S. 177, *Verweyen*, S. 126 f., *Wagner*, dort insgesamt §§ 9 und 10, im besonderen S. 76 f, 78 f., 82 f., 84.

¹⁰⁵ Vgl. für den Zusammenhang von Erkenntnis, Reflexion und Geltungsreflexion *Flach*, S. 41 ff.

diesen sucht die Person ihre eigene Selbstgestaltung zu vollziehen.¹⁰⁶ Diese ist auf Basis der vorzufindenden Werteordnung und der nach ihrer Positionierung stattfindenden Bewertung durch die Instanz des Gewissens damit immer auch eine moralische Positionierung. Die Handlung zu der sich die Person entscheidet, sagt dann immer auch etwas über ihre praktische Vernunft aus, welche sich im Rahmen der Gewissensentscheidung spiegelt.¹⁰⁷ Die Person hat auf dem von Handlung und Verpflichtung gezeichneten Feld eine Entscheidung zu treffen. Ihr geht eine Kritik, eine Analyse der Handlungsoptionen voraus, welche in Kulmination des Gewissenhaften zu einer sittlich-moralischen Entscheidung führt. Schließlich ist das *Gewissen* somit „[...] das Bewustseyn der Pflicht, in der Zurechnung seiner eigenen That aufrichtig zu seyn.“ (*sic!*)¹⁰⁸ Dazu näher im Folgenden.

c) **Praktische Vernunft versus theoretische Vernunft**

Bisher wurde das Phänomen des Gewissens in ein theoretisches Konstrukt eingebettet; als ein formaler Akt, eine Rahmenskizze. Materiell bleibt die Frage nach dem Vorgang der Gewissensbildung und möglichen rechtlichen Bedeutung für den hier betrachteten Gewissensbegriff: Wann ist man sich einer Sache „gewiss“? Wann ist man „gewissenhaft“? Allerdings ist die Determination, wie der Gewissensvorgang stattfindet, oder was dieser ist, ebenfalls nicht allgemein verbindlich bestimmt. Daher wird im Folgenden der grundlegende Zwiespalt in der wissenschaftlichen Literatur betrachtet: Die Gewissensbildung als das aposteriorische Resultat praktischer Vernunft oder dem apriorischen Resultat theoretischer (reiner) Vernunft.¹⁰⁹ Ausgangspunkt ist dabei das oben herausgearbeitete Konstrukt des Gewissens.

Von dem obigen Konstrukt weiter ausgehend prägen verschiedene Ideen und theoretische An-

¹⁰⁶ Vgl. Flach, *Gewissen*, in: *Schaede/Moos* (Hrsg.), *Das Gewissen*, S. 6.

¹⁰⁷ Hier ist Achtsamkeit geboten: Die Philosophie, so auch Flach, spricht als Resultat der Vollbringung des Gewissens von kritischer Vernunft, insbesondere durch die Berücksichtigung theoretischen Wissens um die Werte und Werteordnung bei der Gewissensbildung, so Flach, vorherige Fn., S. 6 f., da es sich hier um die Handlungen von Subjekten innerhalb einer Gemeinschaft handelt, kann das Resultat der Handlung, nach Vollzug der Gewissensbildung aber auch Ausdruck einer praktischen Vernunft oder Logik sein, so zu verstehen bei Bourdieu der eine Kritik der theoretischen Vernunft vornimmt, Bourdieu, 1987, S. 104 f., 107, über „Praxissinn“ *ders.*, 1998, S. 41.

¹⁰⁸ *Kant*, Reflexionen zur Moralphilosophie, in: *Berger* (Hrsg.), *Kant's gesammelte Schriften: Band 19*, handschriftlicher Nachlass Band 6, S. 170, Refl. Nr. 6815.

¹⁰⁹ *Kant* wollte diese Unterteilung der Vernunft in der *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten* aufgeben und nur von einer Vernunft sprechen, welche sich lediglich noch in ihrer Anwendung unterscheidet: Entweder eine Vernunft des praktischen Gebrauch oder eine Vernunft des theoretischen Gebrauch, vgl. *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 391, Z. 24 - 28, dem folgend Höffe, S. 178. Der Versuch dieser Einheit scheint jedoch bis heute nicht vollends gelungen zu sein und wird kritisch gedeutet, es kann daher immer noch von einer Unterteilung ausgegangen werden, also einer der praktischen Vernunft und einer der theoretischen Vernunft, hierzu Prauss, *Kants Problem der Einheit theoretischer und praktischer Vernunft*, in: *Funkel/Kopper* (Hrsg.), *Kant-Studien: Philosophische Zeitschrift der Kant-Gesellschaft*, S. 286 ff.

sätze den Weg vom Phänomen des „Gewissens“ bis zu seiner rechtlichen Bedeutung. Zentral ist die in der Gemeinschaft lebende und handelnde *Person*. Durch ihr Gewissen werden ihre beabsichtigten Handlungen auf dem Spannungsfeld von Handlung und unbedingtem Maßstab eingeordnet.¹¹⁰ Damit geht es bei diesem Vorgang um die Einordnung der Handlung in die Kategorien von „moralisch“ und „unmoralisch“. Hier schimmert, vor dem Hintergrund der weiteren Untersuchung, eine Verlinkung des Gewissensbegriffs über die Moral bis ins Recht durch.¹¹¹ Dieser Verlinkung soll innerhalb der oben geschilderten Klammer von praktischer und theoretischer Vernunft nachgegangen werden; also zwischen dem Handeln als Anstoßpunkt der Gewissensbildung und der *Kant'schen* Definition des Gewissens (siehe §2.A.I.1.b). Im Zentrum stehen die Fragen: Was entscheidet bei der Gewissensbildung darüber, was moralisch ist, und: Was kann dies mit einem Rechtsbegriff von „gewissenhaft“ zu tun haben?

d) Habitus, Handeln, Handlungsordnung

In Anbetracht der in einer Gemeinschaft handelnden Person könnte man vermuten, dass das Ordnungsmuster von Moral auch in dieser Gemeinschaft zu finden ist. Einen Anhaltspunkt bietet in diesem Zusammenhang der bereits oben erwähnte Begriff des „Habitus“ oder „Wertungshabitus“ (oben, b)). Hierbei geht es um die Einordnung, die Bewertung der Handlung auf Basis der die Person formenden und von der Person geformten sozialen und erfahrbaren Kräfte wie die Sittlichkeit, Gewohnheit oder das allgemein akzeptierte und zu erwartende Verhalten. Die Handlungen der Person oder der Gemeinschaft determinieren hier nicht nur den Ausgangspunkt des Gewissensvorgangs, sondern gleichzeitig innerhalb des praktischen Feldes auch den Ausgangspunkt der Wertung. Der oder die „Habitus“¹¹² ist eine Theorie der Soziologie. Als wohl einflussreichster Wissenschaftler auf diesem Gebiet hat der französische Soziologe *Pierre Bourdieu* zum „Habitus-Konzept“ beigetragen. Er läutete mit seinem Konzept des Habitus einen Paradigmenwechsel in der Soziologie ein: Die Abkehr vom Verständnis über das soziale Handeln auf Basis bewusster Entscheidungen beziehungsweise dem Befolgen explizit vorgegebener Regeln.¹¹³

Nach dem Habitus im Sinne *Bourdieu's* erzeugt dieser zwar ähnlich ein Verhalten, ein Handeln

¹¹⁰ *Hein* bestimmt die „Gewissensbildung“ als etwas, das sich *vor* dem Urteil über – hier die sittliche Richtigkeit einer Handlung –, vollzieht, vgl. *Hein*, S. 12.

¹¹¹ Zum Handeln als treibende Kraft eines Bedeutungswandels von geltendem Recht oder der Neuschaffung von Recht vgl. *Weber*, S. 442, 445 f., *Alwart*, S. 2.

¹¹² „Habitus“ aus dem lateinischen ins deutsche übernommen in dem es keinen deutschen Plural gibt, sondern „die Habitus“ verwendet wird, *Krais/Gebauer*, S. 7.

¹¹³ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 5.

gemäß einer Art von Regeln, jedoch sind diese nicht explizit oder von außen festgelegt, sondern von der Person verinnerlicht, der Person innewohnend, gar verkörperlicht. Der Habitus ist einverleibt, womit *Bourdieu* eine Abgrenzung von *Leibnitz* vornimmt, welcher den Habitus beschreibt als dem Geist oder Wesen innewohnend.¹¹⁴ Nach *Bourdieu* nimmt der Habitus aber erst die Kräfte seiner Umgebung, die Gewohnheiten, die Handlungen seines sozialen Raumes auf und übt diese ein. *Bourdieu* spricht daher auch – zwar wohl in Anlehnung an *Leibnitz*¹¹⁵ – von einem *lex insita*, einem innewohnenden Gesetz.¹¹⁶ Dieses ist jedoch nicht unbedingt, *a priori* oder naturgemäß gegeben, sondern ein Spiegel seiner Vergangenheit in der Gegenwart.¹¹⁷ Damit ist die erste der zwei Seiten des Habitus benannt: Er ist „strukturierte Struktur“¹¹⁸. Das Einübbares, Aufnehmbare der sozialen Welt ist selbst strukturiert und geht so auch in den Habitus der Person ein.

Gleichzeitig ist der Habitus „strukturierende [...] Struktur“¹¹⁹ – seine zweite Seite.¹²⁰ Aufmerksam auf diese Eigenschaft des Habitus wurde *Bourdieu* durch seine Lektüre und Übersetzung der von *Erwin Panofskys* durchgeführten Studie „Gotische Architektur und Scholastik“.¹²¹ *Panofsky* hatte in seiner Studie bemerkt, dass die gotische Architektur, die Schrift und das Denken im Mittelalter miteinander zusammenhängten.¹²² *Panofsky* beschreibt diesen Zusammenhang als etwas, das „konkreter ist als eine einfache Parallelentwicklung“¹²³; als eine „wirkliche Beziehung von Ursache und Wirkung“¹²⁴. *Panofsky* ist es hier gelungen „die verschiedenen kulturellen Werke zueinander in Beziehung zu setzen und auf ein vereinigendes Prinzip zurückzuführen“¹²⁵ „[...] im Zentrum des Individuellen selber [ist] Kollektives zu entdecken; Kollektives in Form von Kultur – im subjektiven Sinne des Wortes ‚cultivation‘ oder ‚Bildung‘ oder, nach *Erwin Panofskys* Sprachgebrauch, im Sinn des ‚Habitus‘, der den

¹¹⁴ Vgl. *Rehbein/Saalmann*, Habitus (*habitus*), in: *Fröhlich/Rehbein* (Hrsg.): *Bourdieu-Handbuch*, S. 111.

¹¹⁵ *Bourdieu* hat über *Leibnitz* seine *Agrégation* geschrieben und wurde dabei wohl an den Begriff der *lex insita* erinnert, den *Leibnitz* für das der Monade inhärente Gesetz bezeichnet, vgl. *Rehbein/Saalmann*, Habitus (*habitus*), in: *Fröhlich/Rehbein* (Hrsg.): *Bourdieu-Handbuch*, S. 111, weiter zu *Bourdieu*s Arbeit über *Leibnitz* siehe *Bourdieu*, 1992, S. 17, *Bourdieu*, 2002, S. 49 f.

¹¹⁶ Vgl. *Bourdieu*, 1993a, S. 110 f.

¹¹⁷ Vgl. ebd., S. 105.

¹¹⁸ *Bourdieu*, 1982, S. 279.

¹¹⁹ Ebd.

¹²⁰ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 30 f.

¹²¹ Vgl. ebd., S. 23.

¹²² Vgl. *Panofsky*, S. 18 f., 38 f., zur Einordnung des Habitus-Begriffs von *Bourdieu* ebendort S. 129, *Panofsky* hat allerdings den Zusammenhang zwischen Theologie und Baukunst nicht als erster oder allein entdeckt, sondern in diesem Bezug eher eine neue, tiefer gehende Problemstellung formuliert, hierzu *Bourdieu* 1974, S. 137 ff.

¹²³ *Panofsky*, S. 18.

¹²⁴ Ebd.

¹²⁵ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 24.

Künstler mit der Kollektivität und seinem Zeitalter verbindet und, ohne daß dieser es merkte, seinen anscheinend noch so einzigartigen Projekten Richtung und Ziel weist.“ (*sic!*)¹²⁶

Bourdieu greift so den Analogie-Gedanken *Panofskys* auf und bezieht sich explizit auf das von *Panofsky* bemerkte Phänomen als „Habitus“. Gleichzeitig entwickelte *Bourdieu* das von *Panofsky* verstandene Habitus-Konzept weiter. *Panofsky* selbst hat den Habitus-Begriff nicht „erfunden“, sondern diesen aus der scholastischen Lehre des *Thomas von Aquin* übernommen.¹²⁷ *Thomas* verwendet den lateinischen Begriff „*habitus*“ als eine Übersetzung des Begriffs „*hexis*“ aus der *Nikomachischen Ethik* des *Aristoteles*.¹²⁸ Der Ursprung des Begriffs ist also in der Antike anzusiedeln. *Aristoteles* beschreibt hier mit der *hexis* eine Haltung, eine Haltung zu etwas, eine Disposition.¹²⁹ Diese ist nicht naturgegeben, sondern entwickelt sich; entsteht erst aus einer Vielzahl einzelner Handlungen, aus einer Praxis heraus.¹³⁰ Erst wenn diese Haltung zu den Affekten ein richtiges Maß eingenommen hat, kann im Sinne der Philosophie *Aristoteles* von einer ethischen Tugend, einem guten Leben gesprochen werden.¹³¹

Thomas bezog sich unter dem Einfluss arabischer Überlieferungen auf diesen von *Aristoteles* entwickelten Begriff. In seiner christlich scholastischen Übersetzung der „*hexis*“ als „*habitus*“ meint *Thomas* eine „zuständige Eigenschaft, dauerhafte Anlage eines Dinges zu etwas“¹³². Durchaus ist beim Verständnis des *Thomas* noch der *Aristotelische* Ursprung erkennbar, wenn bei *Thomas* vom Habitus als etwas zwischen dem Vermögen (*potentia*) und der Tätigkeit (*actus*) als etwas in der Mitte stehendes begriffen wird („*habitus quodammodo est medium inter potentiam puram et purum actum*“¹³³).¹³⁴ *Bourdieu* greift den aristotelischen Begriff *hexis* in dieser christlich-scholastischen Variante des *Thomas* auf, was ihm erlaubt eine entscheidende Weiterentwicklung einzuführen: Weg vom „strukturalistischen Paradigma“¹³⁵

¹²⁶ *Bourdieu*, 1974, S. 132, siehe auch *Bourdieu*, 1991, S. 68, 207 ff.

¹²⁷ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 23 f.

¹²⁸ Vgl. *Rehbein/Saalmann*, Habitus (*habitus*), in: *Fröhlich/Rehbein* (Hrsg.): *Bourdieu-Handbuch*, S. 110, *Holder*, Hexis (*héxis*), in: *Fröhlich/Rehbein* (Hrsg.), ebd., S. 124.

¹²⁹ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 29, *Aristoteles*, 2008, 1103a, 1103b.

¹³⁰ Vgl. *Aristoteles*, 2008, 1103b.

¹³¹ Vgl. *Wolf*, Über den Sinn der Aristotelischen Mesoteslehre (II), in: *Höffe* (Hrsg.), *Aristoteles: Die Nikomachische Ethik*, S. 83 f., 88 ff.

¹³² *Krais/Gebauer*, S. 26.

¹³³ *Thomas von Aquin*, *Summa theologiae* I qu. LXXXVII art. 2.

¹³⁴ Vgl. *Rosenkrantz*, S. 268.

¹³⁵ *Bourdieu*, 1999, S. 285.

mit seiner „befremdlichen Handlungstheorie“¹³⁶ hin zu einer Perspektive, die auch die Person ganzheitlich mit einbezieht. Aus der Sicht des Strukturalismus ist die operative Eigenschaft des Habitus nicht zu erkennen, die *Bourdieu* dem Habitus jedoch in Anlehnung an *Thomas* „*habitus operativus*“¹³⁷ zuspricht.¹³⁸ Der Habitus wird an den Tätigkeiten, den Handlungen erkannt, aus denen er hervorgeht; ist also nichts nur Inneres, sondern auch Äußeres.¹³⁹

In dieser Anlehnung entwickelte *Bourdieu* auf Vorschlag von *Erwin Chomsky* ein wesentliches Element der zweiten Seite des Habitus, das der „generativen Grammatik“.¹⁴⁰ Der Terminus beschreibt innerhalb *Chomskys* Lehre der Linguistik die Fähigkeit des Subjekts aus einer begrenzten Anzahl an Regeln eine unbegrenzte Anzahl von Strukturen (Sätzen) erzeugen zu können.¹⁴¹ An dieser linguistischen Theorie knüpft *Bourdieu* an und interpretiert diese erweitert um im Sinne seines Habitus-Konzepts „[...] die aktiven, erfinderischen, schöpferischen Fähigkeiten des Habitus und des Akteurs hervorzuheben [...]“.¹⁴² Dadurch erteilt *Bourdieu* eine Absage an die Neukantianer und ihrer Idee des reinen erkennenden Subjekts. Denn die generative Grammatik des Habitus ist nicht – wie bei *Chomsky* – die einer „Natur oder einer universellen Vernunft“¹⁴³ – sondern gleichzeitig etwas Erworbenes und ein „Haben“¹⁴⁴ und damit eben nicht das Resultat eines transzendentalen Vorgangs.

Damit ist ein für hier verfolgte Zwecke entscheidender Punkt erreicht: Der Aufbau und die Etablierung des oben geschilderten Wertesystems aus einer praktischen Vernunft heraus. Das diese Idee hier in Anknüpfung an *Bourdieus* Habitus-Theorie diskutiert wird, liegt nicht fern. *Bourdieu* versteht sich als Kritiker der theoretischen Vernunft (dazu nächster Abschnitt).¹⁴⁵ Sein Habitus-Konzept erlaubt es den Handelnden und seinen Gewissensvorgang an einen Wertmaßstab zu orientieren, welcher sich als strukturiertes Ergebnis aus der Praxis der Personen entwickelt hat. Hieran knüpft *Emmerich* mit einer Sozialtheorie von Ethik und Moral.¹⁴⁶ *Emmerich* entwickelt ein Moral-als-Ethos- und Ethik-als-Eidos-Konzept. Innerhalb

¹³⁶ *Bourdieu*, 1999, S. 285.

¹³⁷ *Thomas von Aquin*, *Summa theologiae* II qu. LV art. 1, 2.

¹³⁸ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 26.

¹³⁹ Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 26.

¹⁴⁰ Vgl. *Bourdieu*, 1999, S. 286.

¹⁴¹ Vgl. *Chomsky*, S. 15, 19, 29.

¹⁴² *Bourdieu*, 1999, S. 286.

¹⁴³ Ebd.

¹⁴⁴ Ebd.

¹⁴⁵ Insgesamt *Bourdieu*, 1993a, Sozialer Sinn: Kritik der theoretischen Vernunft.

¹⁴⁶ Auch im folgenden *Emmerich*, Ethos, Eidos, Habitus: A Social Theoretical Contribution to Morality and Ethics, in: *Brand* (Hrsg.), *Dual-Process Theories in Moral Psychology: Interdisciplinary Approaches to Theo-*

dieses ist Moral zu verstehen als die normative Dimension des sozialen oder kulturellen Feldes und Ethik als die kollektive soziale Logik. Um die sozialen Strukturen von Moral und Ethik zu theoretisieren, führt *Emmerich* weiter in Anlehnung an Bourdieu die Begriffe Ethos und Eidos ein. Sie werden hier als Teil von Moral beziehungsweise Ethik verstanden und dienen dazu, das, was Moral oder Ethik ist, soziologisch erkennbar, greifbar zu machen.

Dem Ethos-Begriff wohnt hier also ähnlich wie der Moral eine normative, übergeordnete Dimension inne und der Begriff Eidos bezieht sich auf eine kulturelle Logik wie Verhaltensweisen, Praktiken oder Handlungen. Diese Logik, welche sich als Eidos in der sozialen Praxis äußert, wird hier jedoch als Ausdruck zuvor gedachter Gedanken über das was Ethos ist verstanden und ist damit gleichzeitig auch Resultat des höheren, weiteren Ethos-Begriffs. Um mit *Bourdieu's* Terminologie zu sprechen: Hier wird der Ansatz verfolgt, dass das soziale Feld die Praktiken strukturiert und damit in dem hier verfolgten Gedankengang das hervorbringt was „ethisches Handeln“ ist. Ethos und Eidos, Moral und Ethik werden hier als nicht getrennt voneinander betrachtet, sondern *Emmerich* geht davon aus, dass die jeweiligen beiden Bereiche miteinander verflochten (*interlinked*) sind.¹⁴⁷ Der hier verfolgte Ansatz erlaubt der handelnden Person *in praxi* reflexive Gedanken über die jeweilige Dimension von Moral und Ethik vorzunehmen und dass sich dadurch beide Bereiche gegenseitig verändern und entwickeln.

Bourdieu gibt später die Unterscheidung zwischen Eidos als System logischer Schemata in der Praxis und Ethos als System praktisch-wertlehrender Schemata auf, welche er vorgenommen hatte, um den Habitusbegriff differenzierter darstellen zu können.¹⁴⁸ Die Begriffe schmelzen innerhalb des Habitus zusammen. Bei ihm ist Ethos ein „[...] objektiv systematisches Ensemble von Dispositionen mit ethischer Dimension [...]“¹⁴⁹. Die Person nimmt mit ihrer Haltung in der Praxis, mit ihrer Disposition, mit ihrem Habitus bei ihrer Positionierung auf dem moralischen Feld eine Zwischeninstanz zwischen Theorie und Praxis ein. Sie hat eine Wahl zwischen Werten zu treffen welche sich aus der Vielzahl der Dispositionen des Feldes als dadurch herausgebildete Prinzipien ergeben haben. Für *Bourdieu* sind diese Wahlprinzipien wie beim Habitus inkorporiert, werden selbst wieder zu Haltungen, zu Dispositionen. –

retical, Empirical and Practical Considerations, S. 271 ff.

¹⁴⁷ Vgl. *Emmerich*, Fn. 146, S. 273.

¹⁴⁸ Vgl. *Bourdieu*, 1993b, S. 127.

¹⁴⁹ *Bourdieu*, 1993b, S. 126.

Und so werden die Werte zu einer Haltung gewordenen Moral; die aus der Praxis strukturierte Theorie zur Praxis.¹⁵⁰

Der oben gezeichnete etymologische Weg des Habitusbegriffs hat seinen Grund. Zum einen, weil *Bourdieu* den Aristotelischen Begriff *hexis* aufgreift, für seine Zwecke der Habitus-Theorie weiterentwickelt und hier eine Einbettung der Person mit ihrem Gewissensvorgang in der Praxis ermöglicht.¹⁵¹ Zum anderen, weil mit dem alten Begriff der *hexis* und seiner Ursprungsbedeutung der ethische Hintergrund hervorgehoben wird. *Aristoteles* bezieht in seiner *Nikomachischen Ethik* die Dimension der Ethik, des ethischen explizit in die wiederkehrenden Handlungen, die Gewöhnung, die Praxis mit ein:¹⁵² „Der Teil der Philosophie, mit dem wir es hier zu tun haben, ist nämlich nicht wie die anderen rein theoretisch – wir philosophieren nämlich nicht um zu erfahren, was ethische Werthaftigkeit sei, sondern um wertvolle Menschen zu werden.“¹⁵³ Und weiter „Daher müssen wir unser Augenmerk auf das Gebiet des Handelns richten, auf die Frage, wie wir die einzelnen Handlungen gestalten sollen, denn diese beeinflussen, wie wir gesagt haben, in entscheidender Weise das Wie der sich herausbildenden ethischen Grundhaltung.“¹⁵⁴

Wie die Handlungen hierzu gestaltet werden müssen ist, aus der hier einzunehmenden rechtlichen Perspektive eine Ordnungsfrage. *Aristoteles* selbst nahm Stellung hierzu: „So werden wir [...] gerecht, indem wir gerecht handeln, besonnen, indem wir besonnen, und tapfer, indem wir tapfer handeln. Dies wird auch bestätigt durch eine Tatsache des staatlichen Lebens: die Gesetzgeber suchen die Bürger durch Gewöhnung zu veredeln und dies ist die Tendenz eines jeden Gesetzgebers. Wenn er dabei nicht richtig verfährt, so verfehlt er sein Ziel und so kommt es zu dem Unterschied zwischen guter Verfassung und verfehlter Verfassung.“¹⁵⁵ Was hier anklingt, ist damit im Grunde eine Ordnung der Handlungen, wie sie auch *Friedrich August von Hayek* formulierte. Er beschrieb diese mit den Institutionen einer Gesellschaft. Durch ihre soziologische Bedeutung des Immergleichen, Gewohnten, sich ständig wiederholenden Handlungen konstituiert sich eine „Handlungsordnung“^{156, 157}.

¹⁵⁰ *Bourdieu*, 1993b, S. 126.

¹⁵¹ Vgl. *Holder*, *Hexis (héxis)*, in: *Fröhlich/Rehbein* (Hrsg.), ebd, S. 124 f.

¹⁵² Vgl. *Krais/Gebauer*, S. 28 f.

¹⁵³ *Aristoteles*, 1956, 1103b.

¹⁵⁴ Ebd.

¹⁵⁵ Ebd.

¹⁵⁶ *Hayek*, 1969, S. 161 ff., 168.

¹⁵⁷ Vgl. *Hayek*, 1971, S. 68 - 78.

Hayeks Handlungsordnung ergibt sich als eine spontane Ordnung der Gesellschaft mit ähnlichen Wesensmerkmalen wie eine Ordnung, die sich nach dem Habitus-Konzept *Bourdieu*s ergeben würde: In *Hayeks* Lebenswerk geht es um die Intelligenz der Masse, der Gemeinschaft, nicht um eine Einzelinstanz. Hier zunächst anders bei *Bourdieu*: Der Habitus einzeln betrachtet ist nur bei einer Person angesiedelt und wirkt auch hier schon produktiv, gesellschaftsstrukturierend. Das Wirkungspotential des Habitus-Konzept in *Hayeks* ordnungspolitischer Idee kulminiert jedoch auf Ebene der Gemeinschaft, der Masse. So lässt sich konzeptionell hier durchaus *Hayeks* ordnungspolitische Idee wiederfinden: Die Intelligenz, das Handeln der Gemeinschaft ist Maxime für Freiheit und Eigenverantwortung. Erst aus ihr ergibt sich eine spontane Ordnung, welche somit als Ordnung der Handlungen, der Gewohnheiten nicht zwanghaft ist, sondern freiheitlich.¹⁵⁸ Sie ist ein Zustand der „Unabhängigkeit von der Willkür anderer.“¹⁵⁹ Und *Hayek* folgt *Aristoteles*, wenn er fordert, dass die Kodifizierung von Gesetzen idealerweise genau dem Recht entspricht, wie es aus dieser spontanen Ordnung entstanden ist.¹⁶⁰ Diese Verfassung ist eine gute Verfassung, denn eine Verfassung der Freiheit.

e) **Moralisches Gesetz als reine Vernunft**

Oben wurde im Rahmen der praktischen Vernunft der Versuch unternommen, ein *obligo*, einen Maßstab zur Orientierung des Gewissens, aus der Praxis heraus abzuleiten und einen Weg in das Recht aufzuzeigen. Ursprünglich wurde ausgegangen vom theoretischen Konstrukt und einer philosophischen Definition des Gewissens: Das Gewissen ist „[...] das Bewusstseyn der Pflicht, in der Zurechnung seiner eigenen That aufrichtig zu seyn.“ (*sic!*)¹⁶¹ Dieser Vorgang findet zwar auf Basis der beabsichtigten Handlung statt, auf Basis des Wollens, in Praxis. Dies wurde oben besprochen (vorheriger Abschnitte). Auch *Kant* ordnet diesen Vorgang grundsätzlich der praktischen Vernunft zu („Was soll ich tun?“).¹⁶² Das mag verwirren, soll hier doch im Folgenden die Funktion des Gewissens in Beziehung theoretischer Vernunft besprochen werden. Tatsächlich aber bewegt man sich auch mit *Kant* hier auf dem Boden der Praxis.

¹⁵⁸ Vgl. *Hayek*, 1971, S. 13, 16.

¹⁵⁹ *Hayek*, 1971, S. 15.

¹⁶⁰ Vgl. *Hayek*, 1980, S. 105 ff., 115.

¹⁶¹ *Kant*, bereits oben §2.A.I.1.b), Fn. 108.

¹⁶² *Kant* 1797, MS (AA 06), S. 400 f., Vernunft als das Vermögen Schlüsse zu ziehen; nach Grundsätzen zu urteilen (theoretische Vernunft) und zu handeln (praktische Vernunft), dies einordnend *Mohr*, S. 219 f., 350 ff.

Gerade „im Praktischen“ liegt die „Endabsicht“ der reinen Vernunft.¹⁶³ Aber: Diese Vernunft in der Praxis verlangt einen *unbedingten Wert*.¹⁶⁴ So bewegt man sich zwar mit Kant in der Praxis, aus die er aber herausgreift um „das praktische Vernunftvermögen“¹⁶⁵ an „allgemeinen Bestimmungsregeln“¹⁶⁶ festzumachen. Im Grunde lässt Kant damit einen im Weiteren wichtigen Unterschied zwischen Ethik und Moral erkennen. Denn was *Kant* hier weiter mit dem Begriff der Pflicht meint, zielt auf zweiteres: Es ist die Orientierung des in der Praxis arbeitenden Gewissens an einem Wertmaßstab außerhalb des Erfahrbaren, aber innerhalb einer theoretischen, reinen Vernunft. Die tatsächlichen Folgen des Wollens einer Handlung und einer Orientierung an diesen sind für *Kant* nicht maßgebend. Ihm geht es um eine „Handlung aus Pflicht“¹⁶⁷, als eine „Notwendigkeit einer Handlung aus Achtung fürs [moralische] Gesetz“¹⁶⁸; dem *Kategorischen Imperativ*.¹⁶⁹

Der *Kategorische Imperativ* lässt als unbedingter Ankerpunkt des in der Praxis arbeitenden Gewissens eine Herleitung moralischer Entscheidung zu, ohne auf die *Empirie* zurückzugreifen.¹⁷⁰ Er ist sozusagen ein Instrument zur Bestimmung des Moralischen, welcher sich nicht nach materiellem, nach Erfahrungen organisiert, sondern der Form nach (formale Ethik). *Kant* macht mit dem *Kategorischen Imperativ* diesen Schritt aus der Erfahrung, aus der Praxis heraus in den Bereich der moralischen Erkenntnis, des theoretischen, da innerhalb der Praxis keine Allgemeingültigkeit für Moral feststellbar ist.¹⁷¹ Was richtiges Handeln und falsches Handeln ist, was moralisch und was unmoralisch ist, kann von Person zu Person in der Praxis der Handlungen unterschiedlich verstanden werden. Bei *Kant* geht es um reine Vernunft unabhängig von praktischen Eindrücken. Eine allgemeingültige Ethik lässt sich nur auf Begriffen gründen, die unbedingt, *a priori*, unabhängig von der Erfahrung sind.¹⁷² *Kant* hat mit dem *Kategorischen Imperativ* ein Instrument entwickelt, welches nicht den Inhalten, sondern als formale Ethik, als moralisches Gesetz die eigenen Handlungen auf potenzielle Allgemeingültigkeit (Universalisierbarkeit) prüft.¹⁷³

¹⁶³ *Kant* 1787, KrV 2. Auflage (AA 03), S. 23, Abschnitt XXXVIII.

¹⁶⁴ Vgl. *Kant*, Log (AA 09), S. 87, Zeile 5 ff.

¹⁶⁵ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 412, Zeile 23, 24.

¹⁶⁶ *Kant* 1785, GMS (AA 04), ebd.

¹⁶⁷ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 399, Zeile 35.

¹⁶⁸ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 400, Zeile 18 f., S. 412, Zeile 2.

¹⁶⁹ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 412 ff.

¹⁷⁰ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 416, Zeile 7 - 13.

¹⁷¹ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 403, Zeilen 34 - 37.

¹⁷² *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 390 f., Zeile 19 ff., S. 420 Zeile 14 - 17.

¹⁷³ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 421, Zeile 6 ff.

Es geht somit beim *Kategorischen Imperativ* um die Umwandlung der eigenen Handlungen in eine allgemeine Gesetzmäßigkeit: „Handle nur nach derjenigen Maxime, durch die du zugleich wollen kannst, dass sie ein allgemeines Gesetz werde.“¹⁷⁴ Hier gilt es einem Missverständnis vorzubeugen: *Kant* fordert hier nicht die Verallgemeinerung der Handlungen, um aus dieser eine moralische Einstufung abzuleiten – kann ich die Handlung wollen, wenn alle so handelten? Vielmehr geht es um die widerspruchsfreie Umwandlung der Maxime in ein allgemeingültiges Gesetz; ein häufiges Beispiel¹⁷⁵: Eine in Geldnot befindliche Person möchte sich Geld von einer anderen Person leihen und verspricht dieser Person das Geld zurückzuzahlen. Gleichzeitig weiß die leihende Person schon von vornherein, dass sie das Geld nie zurückzahlen kann. Die Maxime der leihenden Person lautet: „Immer, wenn ich in Geldnot bin, leihe ich mir Geld mit dem Versprechen, es zurückzuzahlen, obwohl ich weiß, dass ich das nicht leisten kann.“ Die in ein allgemeines Gesetz umgewandelte Maxime würde lauten: „Immer, wenn Menschen in Geldnot sind, sollen sie sich gegen ein falsches Versprechen Geld leihen.“

Wäre es moralisch vertretbar, sich das Geld trotzdem zu leihen? Nein, denn das hier aufgestellte allgemeine Gesetz enthält einen Widerspruch. Zum einen verpflichtet sich die Person das Geld zurückzuzahlen, zum anderen hebt es diese Verpflichtung gleichzeitig wieder auf, da die Person von vornherein weiß, dass sie das Geld nie zurückzahlen kann. Es wäre also unmoralisch, sich das Geld in diesem Falle zu leihen. Die hier hergeleitete Schlussfolgerung ist begründet auf Basis der reinen Vernunft. *Kant* vollzieht hiermit eine klare Trennung gegenüber der oben betrachteten *Nikomachischen Ethik* des *Aristoteles*. „Was soll ich tun?“ ist für *Kant* keine Frage des Strebens nach Glück (*eudaimonia*), nichts das man durch praktische Übung erhalten, erwerben, „als Haltung erlangen“ (gr. *hexis*, lat. *habitus*) kann, sondern eine Frage der Vernunft¹⁷⁶ – ein Griff vom Boden der Praxis in den Himmel der Theorie.

Damit ist ein weiteres Kriterium der *Kant'schen* Moralphilosophie angesprochen: *Kant* geht es mit der reinen Vernunft um die innere Gesinnung. Moral ist für ihn nichts, das sich durch äußere Umstände ergibt, sich von äußeren Bedingungen oder Normen ableitet. Es geht um die innere Übereinstimmung mit der Pflicht zur Achtung des moralischen Gesetzes. Damit stellt sich hier nun nach obigen Ausführungen die Frage nach den ordnungspolitischen, rechtskon-

¹⁷⁴ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 421, Zeile 6 ff.

¹⁷⁵ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 422, Zeile 15 ff.

¹⁷⁶ Diese Loslösung von der Empirie beschreibt *Kant* in seiner Vorrede zur GMS als „reine Philosophie“, die, wenn sie auf Gegenstände des Verstandes gerichtet, eine Metaphysik ist, *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 388, Zeile 4 - 8.

zeptionellen Konsequenzen: Die Frage nach dem Verhältnis von Moral und Recht. Während oben (vorheriger Abschnitt) mit der *Hayek'schen* Idee der Handlungsordnung eine mögliche Option der Rechtsschöpfung aus der spontanen Ordnung der Handelnden beschrieben wurde, scheint hier mit *Kants* Transzendentalphilosophie eine Lücke zu klaffen.¹⁷⁷ Dem heutigen modernen Recht sind vor allem die Aufrechterhaltung des Rechtsguts durch Sanktion eigen – also entgegen *Kants* Vorstellung von Autonomie und Selbstgesetzgebung des Willens. Welchen Maßstab gewährt der Gesetzgeber dann noch dem Gewissen, welchen Maßstab kann er überhaupt *konzipieren* und: Was ist in diesem Kontext „gewissenhaft“?

f) Gewissen, Ethik und Recht; Moralisches Neutralitätsgebot

Somit wird im Weiteren das Feld der Jurisprudenz beschränkt. Den bisherigen Ausführungen liegt vor allem ein rein philosophisches Gedankenkonstrukt zu Grunde. Damit soll hier eine grundsätzliche Bestimmung, eine Idee über die *Funktion* bzw. das *Konstrukt* des Gewissens und mögliche Bedeutungsinhalte für den hier betrachteten Gewissensbegriff gegeben werden. Betrachtet wurde bisher sein grundlegendes Konstrukt (a), gefolgt von seiner Funktion und Maßstabsbildung innerhalb der Praxis (c) und Funktion innerhalb der Praxis mit Rückbezug auf einen Wertmaßstab außerhalb der Empirie (d). Das „Recht“ kann solch eine Definition nicht leisten. Die obige Definition wurde direkt auf Basis des Hauptwortes des Gewissensbegriffes unternommen: Ausgangspunkt der dortigen Bestimmung ist *das* „Gewissen“. Solch ein direkter Zugriff auf den Gewissensbegriff verbietet sich jedoch aus einer juristischen Perspektive.¹⁷⁸ Der Staat hat als gesetzgebende Gewalt welt- und religionsanschauliche Neutralität zu wahren.¹⁷⁹ Der Wortstamm des Gewissensbegriff, das „Gewissen“, ist jedoch ethisch und moralphilosophisch verwurzelt (wie oben gezeigt).¹⁸⁰

Bemerkenswert ist daher der Befund¹⁸¹, wie häufig der Gesetzgeber dennoch vom Gewissensbegriff Gebrauch macht. Der Gewissensbegriff ist positives Recht. Daher kann eine juristische Konkretisierung nicht ausbleiben.¹⁸² Hierbei ist ein wichtiger Unterschied zu der oben unternommenen Betrachtung des Begriffs aus dem Blickwinkel der Philosophie zu beachten: Im

¹⁷⁷ Die Transzendentalphilosophie als Philosophie die sich mit den apriorischen Begriffen selbst befasst, vgl. Kant 1781, KrV (AA 04), S. 23 Zeile 10 ff., mit ihr geht es entgegen dem Begriff „transzendental“ um die Möglichkeit von Erkenntnis, dazu und zur Begrifflichen Abgrenzung *Knoepffler*, S. 62, auch *Irrlitz*, S. 150 f.

¹⁷⁸ Vgl. *Filmer*, Das Gewissen als Argument im Recht, in: *Schaedel/Moos* (Hrsg.), Das Gewissen, S. 11.

¹⁷⁹ BVerfG, Urteil vom 14.12.1965 - 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, NJW 1966, 147, 147.

¹⁸⁰ Vgl. auch insgesamt hierzu *Rohls*: In der Geschichte der Ethik stellt der Gewissensbegriff in den unterschiedlichen Epochen und bei den verschiedenen moralphilosophischen Konzepten ein zentrales Element.

¹⁸¹ Dazu oben einleitend § 1, später unten § 2.II. und III.

¹⁸² Vgl. *Filmer*, Das Gewissen als Argument im Recht, in: *Schaedel/Moos* (Hrsg.), Das Gewissen, S. 12.

Rahmen der Jurisprudenz geht es nun nicht um die Definition *des* Gewissens, sondern um die Definition seines *Rechtsbegriffs*, ohne dabei konkret zu bestimmen, was das Gewissen ist. Der rechtliche Gehalt des Gewissens wird von der ethisch-moralphilosophischen Komponente *teilweise* getrennt betrachtet werden müssen. Dies ist im Sinne des Gesetzgebers und seiner grundrechtartigen Enthaltensamkeit gegenüber Ideologie und Religion: Der Staat will nicht erzieherisch wirken.¹⁸³ Er beschränkt sich auf sein Interesse des Rechtsguts und damit in dem Einhalten von bestehenden Gesetzen und Rechten.¹⁸⁴

Die Einbeziehung des Gewissensbegriffs in das positive Recht fragt nach seiner *rechtlichen* Funktionalität: Wie kann der Gewissensbegriff wirken? Grundsätzlich ist auch bei einer Betrachtung innerhalb der Jurisprudenz außerrechtliche Normativität festzustellen.¹⁸⁵ Die ethisch-moralischen Überlegungen seiner Bedeutung lassen sich nicht vollständig – nur *teilweise* – ausklammern.¹⁸⁶ Das ändert sich auch nicht durch die alltagssprachliche Definition des Gewissens des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG). Für dieses ist das Gewissen als „ein (wie auch immer begründbares, jedenfalls aber) real erfahrbares seelisches Phänomen zu verstehen, dessen Forderungen, Mahnungen und Warnungen für den Menschen unmittelbar evidente Gebote unbedingten Sollens sind“.¹⁸⁷ Somit lässt das BVerfG hier zwar außen vor, *was* das Gewissen ist („[...] wie auch immer begründbares [...] Phänomen“). Mit den „[...] Forderungen, Mahnungen und Warnungen [...]“ und dem „unbedingten Sollen“ klingt aber auch hier ein *obligo* an, ein unbedingter Maßstab, welchem die Person sich im Rahmen des Gewissenhaften bewusst werden muss.

Was *das* Gewissen ist, kann hier definitivisch also nicht abschließend gesagt werden. Der Begriff „Gewissen“ ist dafür zu vielschichtig; berührt tiefe Ebenen des menschlichen Seins.¹⁸⁸ Während die Philosophie dem Konstrukt des Gewissens bewusst eine Funktion von Ethik und Moral zuschreibt, hat der Staat hier Neutralität zu wahren. Doch unabhängig davon, was das Gewissen ist: Es bleibt ihm in beiden Fällen – auch nach der Definition des BVerfG – eine ethische Funktion inne. Das Gewissen und sein Vorgang, Gewissenhaftigkeit, ist Ethik. Durch diesen Vorgang sucht die Person ihre Handlung an dem wie auch immer zu definierenden

¹⁸³ Schon Fn. 179.

¹⁸⁴ Vgl. *Mohr*, Rechtsphilosophie, in: *Gniffke/Herold* (Hrsg.), Philosophie: Problemfelder und Disziplinen, S. 41.

¹⁸⁵ Vgl. *Filmer*, Fn. 178, S. 13.

¹⁸⁶ *Wiedemann* macht den Rang einer Rechtsordnung an ihren ethischen Werten fest, vgl. *Wiedemann*, ZGR 1980, 147, 176.

¹⁸⁷ BVerfG, Beschluss vom 20.12.1960 – 1 BvL 21/60, NJW 1961, 353, 357.

¹⁸⁸ Vgl. *Hollenbach*, Fn. 89.

Maßstab, eine eigene Positionierung, eine eigene Handlungsoption einzunehmen. In diesem Rahmen ist die ethische Funktion des Gewissens und die moralische Funktion des Maßstabs getrennt voneinander zu betrachten. Der Staat macht in diesem Rahmen keine moralischen Vorgaben, doch kann er an das ethische Bewusstsein appellieren.

Die Trennlinie des Neutralitätsgebots verläuft also zwischen Moral und Recht, nicht aber zwischen einem Appell an das ethische Bewusstsein und Recht. Die Trennung von Moral und Recht, ohne dabei die Funktion des Rechtsbegriffs des Gewissens mit seinem ethischen Moment zu beschneiden, ist ein schwieriges Unterfangen. Daher der Rückgriff des BVerfG auf einen „allgemeinen Sprachgebrauch“ (siehe oben). Dieser Ansatz wurde in der Literatur kritisiert.¹⁸⁹ Eine Definition nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ist jedoch – gerade in Anbetracht dieser besonderen Herausforderung – üblich und stellt den kleinsten gemeinsamen Nenner dar.¹⁹⁰ Dabei kreist die Begriffsbestimmung bisher noch stets um das Phänomen „Gewissen“. Seine Beziehung und Funktionsweise zur Ethik, Moral sowie rechtskonzeptionelle Möglichkeiten und Grenzen wurden aufgezeigt. Für die Untersuchung ist indes spezifischer vorzugehen – der Titel spricht von einer „gewissenhaften Abschlussprüfung“. Funktion und Rechtskonzept dieses Terminus als *Rechtsbegriff* sind noch zu untersuchen.

g) „Gewissenhaft“ als Rechtsbegriff; theoretisches Programm

i. Phänomen „Gewissen“ versus „gewissenhaft“ als Handlung

Es muss also die Frage geklärt werden, inwiefern die obige Definition *des* Gewissens als Phänomen mit dem deklinierten Adjektiv „gewissenhaft“, beziehungsweise seiner substantivischen Form „Gewissenhaftigkeit“ als Kennzeichen des Resultats einer Handlung, *rechtlich* zusammenhängt. In der Literatur wird auf den berufsbezogenen Hintergrund bei der gesetzgeberischen Verwendung von „gewissenhaft“ eingegangen („gewissenhafter“ Kaufmann, Arzt, Handwerker).¹⁹¹ Wenn somit der hier vorliegende Teil des Untersuchungsgegenstandes „gewissenhafte Abschlussprüfung“ betrachtet wird, beziehungsweise der des „gewissenhaften Abschlussprüfers“, dann scheint dies ein sinnvoller Ansatz zu sein. Allerdings wird in diesem berufsbezogenen Zusammenhang hervorgehoben, dass die „Gewissenhaftigkeit“ der Person in solchen berufsrechtlichen Umfeldern kein ethisch-reflexives Moment darstellt, sondern sich

¹⁸⁹ Für einen Überblick zur Kritik an der vom BVerfG vorgenommenen Definition *Filmer*, S. 29 ff.

¹⁹⁰ Vgl. Ebd.

¹⁹¹ Vgl. *Filmer*, S. 26.

vor allem anhand sachlicher oder technischer Konventionen messen lassen muss.¹⁹²

Das BVerfG geht diesen Weg der Separation von Ethik und Recht zumindest bei Gewissensentscheidungen nicht. Es spricht im Rahmen seiner Definition einer *Gewissensentscheidung* von „jede ernste sittliche, d.h. an den Kategorien von ‚Gut‘ und ‚Böse‘ orientierte Entscheidung [...], die der Einzelne in seiner bestimmten Lage als für sich bindend und unbedingt verpflichtend innerlich erfährt, so daß er gegen sie nicht ohne ernste Gewissensnot handeln könnte.“¹⁹³ Hier greift das BVerfG zwei wichtige Aspekte auf: Erstens spricht es von „sittliche“ Entscheidung. Sitte oder „sittlich“ kann nicht unethisch gelebt werden (siehe Abschnitt §2.A.I.1.d).¹⁹⁴ Zweitens bringt das BVerfG den Aspekt des „handeln“ ein. Gewissensentscheidungen gehen einer Handlung voraus. Sie begründen eine Handlung. Diese ist dann entweder gewissenhaft oder nicht – bewertet anhand der Kategorien von „Gut“ und „Böse“. „Gut“ und „Böse“ – das sind moralische Kategorien auf dem Boden ethischer Reflexion.¹⁹⁵

Wie diese Kategorien von „Gut“ und „Böse“ ausgestaltet sind, kommt auf den Einzelfall an. Entscheidend ist die an dieser Stelle feststellbare Funktion des Phänomens „Gewissen“. Nach obiger Betrachtung kann zumindest zusammenfassend festgehalten werden, dass das Gewissen ein „reflexiv auf das eigene Verhalten gerichtete Bewusstsein von Gut und Böse“¹⁹⁶ darstellt. Insofern wird die Verbindung vom Phänomen des „Gewissens“ mit der Handlung der Person als „gewissenhaft“ oder „nicht gewissenhaft“ an dieser Stelle nicht sogleich aufgelöst. Sie bedarf jedoch noch eine nähere, spezifisch berufsrechtliche Betrachtung bezüglich des vorliegenden Arbeitsthemas (Abschnitt §2.A.IV.).

ii. Begriffseinordnungen

Der Blick in das Gesetz und der Titel der vorliegenden Untersuchung begründen zunächst ein Störgefühl vermeintlich sprachlicher Divergenz. Das Gesetz spricht in den beiden einschlägigen Vorschriften des HGB von (1) „gewissenhafter Berufsausübung“ und von einer (2) „gewissenhaften [...] Prüfung“ (§§ 317 Abs. 1 Satz 3, 323 Abs. 1 Satz 1 HGB). Mit vorliegender Arbeit wird die (3) „gewissenhafte Abschlussprüfung“ untersucht. Diese sprachlichen

¹⁹² Vgl. *Filmer*, S. 26.

¹⁹³ BVerfG, Beschluss vom 20.12.1960 – 1 BvL 21/60, NJW 1961, 353, 357.

¹⁹⁴ So spricht *Kant* beim *Kategorischen Imperativ* neben dem moralischen Gesetz auch von einem Imperativ der Sitte, *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 412 Zeile 2, S. 416, Zeile 13 f.

¹⁹⁵ *Kant* 1785, GMS (AA 04), S. 401, Zeile 14: „[...] das vorzüglich Gute, welches wir sittlich nennen [...]“.

¹⁹⁶ Vgl. *Filmer*, S. 31.

Nuancen scheinen einer weiteren Betrachtung nicht bedürftig. Doch die Richtigkeit der Begriffe ist Grundlage der weiteren Worte.¹⁹⁷ Das gilt besonders für das in diesem Abschnitt zu setzende Fundament der Untersuchung. Daher erfolgt hier für den weiteren Verlauf der Arbeit eine Klarstellung.

Im Grunde lassen die drei genannten Satzteile eine sprach-strukturelle Formel erkennen. Diese besteht aus den deklinierten Adjektiven (1) „gewissenhafter“, (2) „gewissenhaften“ und (3) „gewissenhafte“ sowie den Substantiven (1) „Berufsausübung“, (2) „Prüfung“, (3) und „Abschlussprüfung“. Für die deklinierten Adjektive kann hier festgestellt werden, dass diese dem gleichen Wortstamm „Gewissen“¹⁹⁸ angehören. Damit ist auch der semantische Kern dieses grundlegenden Wortes der Untersuchung angesprochen, welches oben (hierzu insgesamt §2.A.I.1.) bereits eine rechts(philosophische) Einordnung erfahren hat. Der hier sprachlich aufgezeigte Zusammenhang des Gewissensbegriffs ist grundlegend. Wird im weiteren Verlauf der Untersuchung vom „Gewissensbegriff“ gesprochen, so handelt es sich um einen der obigen drei genannten deklinierten Fälle.

Beim Hauptwort der genannten Sprachstruktur (Berufsausübung, Prüfung, Abschlussprüfung) geht es um die von Wirtschaftsprüfern durchgeführte Vorbehaltsaufgabe nach § 316 HGB i.V.m. § 1 Abs. 1 WPO, insgesamt hier „Abschlussprüfung“.¹⁹⁹ Die beiden anderen Hauptwörter aus dem Gesetz sind genauer definierbar. So bezieht die Berufsausübung sich insgesamt auf die berufliche Tätigkeit des WP. Diese kann er innerhalb der von der WPO und der durch Gesetz bestimmten prüferischen- oder beratenden Tätigkeit nach eigenen Vorstellungen gestalten.²⁰⁰ Einzubeziehende Aspekte der beruflichen Gestaltung sind beispielsweise Berufssitz, Praxisorganisation, Berufssiegel, Berufshaftpflichtversicherung und Datenschutz.²⁰¹ Gleichwohl fallen hierunter auch Tätigkeiten wie die Auftragsorganisation (Annahme, Ablehnung), Einhaltung des risikoorientierten Prüfungsansatzes sowie die Prüfungsplanung.²⁰²

¹⁹⁷ Vgl. *Konfuzius*, Buch XIII, 3.

¹⁹⁸ Hier Wortstammzusammensetzung (Komposita) von „gewiss“ und dem Suffix „en“, vgl. *Wellmann*, in: *Drosdowski et al.* (Hrsg.): *Duden – Grammatik der deutschen Sprache*, Die Art der Wortbildung, S. 401, 404.

¹⁹⁹ Vgl. so auch zunächst einordnend *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 16.

²⁰⁰ Vgl. *IDW, WP Handbuch 2012*, Rn. A187.

²⁰¹ Vgl. ebd., Kapitel A VI.

²⁰² Vgl. *Burg*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 317 Rn. 59 ff.

Der Begriff der „Prüfung“ geht in Teilen mit dem der „Berufsausübung“ einher.²⁰³ Angesprochen sind hier die bereits oben genannten Tätigkeiten bei der Auftragsannahme (Annahme, Planung) als auch die Auftragsdurchführung. Man darf davon ausgehen, dass nach dem allgemeinen Verständnis letzteres dem Begriff „Prüfung“ am nächsten liegt. Theoretisch wird ein Vergleich zwischen einem Istobjekt (z.B. Jahres-/Konzernabschluss) und einem Sollobjekt (u.a. gesetzliche Anforderungen) unternommen.²⁰⁴ Auftragsdurchführung meint dabei die Durchführung einer betriebswirtschaftlichen Abschlussprüfung mit dem Ziel der Gewinnung eines Urteils über gegebene wirtschaftliche Sachverhalte. Dabei sind verschiedene Aspekte der Durchführung zu beachten, insbesondere wie dem risikoorientierten Prüfungsansatz oder Dokumentationsanforderungen hinsichtlich der erlangten Prüfungsnachweise.²⁰⁵

iii. Weiteres Programm

Insgesamt lässt sich damit für die grundlegenden Untersuchungsbegriffe der Arbeit eine gewisse Gleichbedeutung feststellen: Der Terminus „gewissenhafte Abschlussprüfung“ subsumiert oben skizzierte Begriffsanordnung unter sich. Daher wird im Folgenden der Begriff „gewissenhaft“ – zumindest nicht stetig – isoliert in seiner jeweiligen Norm betrachtet, sondern es wird versucht seine rechtliche Wirkung für die Abschlussprüfung insgesamt festzustellen. Dazu ist darzustellen, wo und mit welcher Zielsetzung der Gesetzgeber den Terminus „gewissenhaft“ im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung im Recht kodifiziert.

Somit gilt es im Folgenden als weiteres Programm der Untersuchung die entsprechenden Stellen des Gesetzes aufzugreifen und die Intention des Gesetzgebers festzustellen. Daraufhin werden Kriterien für eine digitale Abschlussprüfung abgeleitet (Teil I). An diesen abgeleiteten Kriterien wird sodann schwerpunktartig die Digitalisierung der Abschlussprüfung angehalten, um ihre rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen aufzuzeigen (Teil II). Dieser Betrachtung folgend kann sodann eine genauere Abgrenzung des Phänomens „Gewissen“ vom berufsrechtsbezogenen „Gewissensbegriffs“ erfolgen. Dabei wird der Frage nachgegangen, unter welchen Rahmenbedingungen bei der Nutzung digitaler Prüfungsanwendungen noch von einer „gewissenhaften Abschlussprüfung“ gesprochen werden kann (Teil III).

²⁰³ Vgl. Müller, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 30 ff

²⁰⁴ Vgl. auch im Folgenden *Leffson*, S. 13, 15.

²⁰⁵ Vgl. insgesamt *Graumann*, Kapitel III S. 183 ff.

2. Rechtliche Einordnung und Systematik

a) Bürgerliches Recht

Ausgangspunkt aller Prüfung ist Rechnungslegung, welche auf Rechenschaftspflicht gründet (§ 666 BGB). Der Auftraggeber hat im Rahmen dieses zivilrechtlichen Auftragsverhältnisses Anspruch auf Information vom Beauftragten.²⁰⁶ Der Beauftragte hat dem Auftraggeber dazu eine geordnete Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben vorzulegen (§ 259 BGB). Über Einzelheiten ist in verkehrsüblicher Weise zu informieren.²⁰⁷ Sofern üblich, ist die aufgestellte Rechnung durch Belege zu untermauern (§ 259 Abs. 1 BGB). Eine bloße Vorlage von Belegen mit einzelnen mündlichen Erläuterungen ist nicht ausreichend. Gefordert ist ausdrücklich eine übersichtliche und in sich verständliche Zusammenstellung. Diese hat über den jeweils derzeitigen Stand hinaus im Einzelnen auch die Entwicklung zu berücksichtigen. Der Empfänger muss in der Lage sein, die aufgestellte Rechnung, erbrachte Nachweise und Erläuterungen ohne fremde Hilfe zu über(*prüfen*).²⁰⁸ Die angesprochene Rechenschaftspflicht ist im Rahmen des Schuldverhältnisses des § 666 BGB ausdrücklich vom Gesetzgeber angeordnet.

Grundsätzlich ist Rechenschaft mit der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt zu besorgen (§§ 259 Abs. 2, 276 Abs. 2 BGB). Diese *im Verkehr erforderliche* Sorgfalt ist ein objektiv-abstrakter Sorgfaltsmaßstab.²⁰⁹ Nicht individuelle Ansichten oder Umstände²¹⁰ sind maßgebend, sondern die Bedürfnisse des üblichen Verkehrs. Dies ist nicht als „Verkehrsüblichkeit der Praxis“ zu missverstehen, sondern als eine juristische, konkret beschreibbare Erforderlichkeit zu begreifen.²¹¹ Leitend ist der Gedanke des Vertrauensschutzes. Der Leistungsempfänger darf im Rahmen des üblichen Verkehrs darauf vertrauen, dass der Leistungserbringer über die zur Leistung notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt. Kommt in diesem Bezug also der Rechenschaftspflichtige seiner Sorgfaltspflicht nicht nach, treten Haftung und Schadensersatz ins Blickfeld (§§ 276, 823 Abs. 2 BGB).²¹² Das ist zunächst auch grundlegend für die handelsrechtliche Betrachtung, welche folgt.

²⁰⁶ Vgl. *Grüneberg*, in: *Palandt*, § 259 Rn. 4.

²⁰⁷ Vgl. *Sprau*, in: *Palandt*, § 666 Rn. 4.

²⁰⁸ Vgl. *Grüneberg*, in: *Palandt*, § 259 Rn. 8.

²⁰⁹ Vgl. *Grüneberg*, in: *Palandt*, § 276 Rn. 15, dazu insbesondere später Abschnitt §2.A.IV.

²¹⁰ Einige Umstände sind allerdings zu berücksichtigen, hierzu im Detail *Grüneberg*, in: *Palandt*, § 276 Rn. 17.

²¹¹ Zum Beispiel gezeigt bei BGH Urteil vom 15.11.1971 - VIII ZR 62/70, DB 1971, S. 2466 ff.

²¹² Zur Rechtsprechung beispielsweise BGH Urteil vom 14.02.1958 – I ZR 151/56, Herrenreiter, DB 1958, S. 423 - 425; BGH Urteil vom 21.05.1963 – VI ZR 254/62, Ritterspiele, DB 1963, S. 1356; BGH Urteil vom 11.04.2000 – X ZR 19/98, Gescheiterte Festplattenrettung, DB 2000, S. 1507 f.

b) Handels- und Europarecht

Auf Basis der oben dargestellten Zusammenhänge sind auch Kaufleute (§§ 1, 6 HGB) zur Rechenschaft verpflichtet (§ 666 BGB). So hat im wirtschaftlichen Verkehr der Kapitalnehmer dem Kapitalgeber über den Stand (Verlauf) der Geschäfte zu berichten. Die besorgten Geschäfte sind aufzuzeichnen (§ 243 Abs. 1 HGB). Das gilt sowohl für Jahres- als auch Konzernabschlüsse (§§ 297, 298 Abs. 1 HGB). Maßgebend ist generell Bilanzwahrheit, also die Vermittlung „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“ (§ 264 Abs. 2 HGB)²¹³. Das gilt europarechtlich, im Grunde international: Es soll ein „getreues Bild“ (*true and fair view/ fair presentation*) über die Lage des Unternehmens vermittelt werden.²¹⁴ Das lässt sich juristisch konkret fassen (wie vom *EuGH* in den Urteilen *DE + ES Bauunternehmung GmbH*²¹⁵ (1999), *BIAO*²¹⁶ (2003) und *GIMLE*²¹⁷ (2013) gezeigt)²¹⁸: Es geht somit um die angemessene, bewertungsrechtlich nachprüfbar Darstellung wesentlicher Sachverhalte als Herz einer funktionierenden Vermögensordnung.²¹⁹

Damit ist im Grunde für den Rechnungsleger schon der Umfang der einzubringenden Sorgfalt umrissen: Wesentlichkeit ist ein Sorgfaltsmaßstab.²²⁰ Der Maßstab ist dabei nicht zu missinterpretieren als einen von dem exakte Größen ablesbar wären. Er ist auf das Leben, den wirtschaftenden Verkehr der Menschen bezogen und als menschliches Maß Bilanzwahrheit bestimmend.²²¹ Hier fußt das Ethos der Rechtsanwender:²²² Es geht um getreue Rechenschaft (um ein „getreues Bild“²²³). Hierbei hat der Kaufmann bei Abgabe dieses gegenüber dem Rechenschaftsempfänger als „ordentlicher Kaufmann“ besondere Sorgfalt walten zu lassen (§ 347 Abs. 1 HGB); ebenso der „Geschäftsführer“ (§ 43 Abs. 1 GmbHG) oder Geschäftsleiter (§§ 93 Abs. 1 Satz 1, 116 AktG).²²⁴ Dies prüft der Wirtschaftsprüfer (WP, § 316 HGB). Sein vom Gesetzgeber auferlegtes Programm fügt sich in den hier gezeichneten Rahmen ein: Er hat

²¹³ *EuGH* Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-234/94, Rn. 17.

²¹⁴ Vgl. Luttermann, in: *Kropff/Semler*, § 264 HGB Rn. 1.

²¹⁵ *EuGH* Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-275/97.

²¹⁶ *EuGH* Urteil vom 7. Januar 2003 in der Rechtssache C-306/99.

²¹⁷ *EuGH* Urteil vom 3. Oktober 2013 in der Rechtssache C-322/12.

²¹⁸ Vgl. zu den Urteilen *Tomberger* und *DE + ES Bauunternehmung GmbH* auch Luttermann, in: *Kropff/Semler*, § 264 Rn. 84 - 92, zum Urteil *Tomberger* siehe schon Fn. 213.

²¹⁹ Vgl. Luttermann, AG 2010, 341, 345, *ders.*, *StuW* 2010, 346, 347, *ders.*, *RIW* 2017, I.

²²⁰ Vgl. Luttermann, AG 2010, 341, 345.

²²¹ Ebd., 341, 342, zum Rechtsbegriff *ders.*, in: *Kropff/Semler*, §§ 243, 342 Rn. 15, *Großfeld/Luttermann*, Rn. 62.

²²² Vgl. Luttermann, in: *Kropff/Semler*, § 264 Rn. 17, 19 - 21, siehe auch § 242 BGB („wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern“).

²²³ Luttermann, in: *Kropff/Semler*, § 264 Rn. 19.

²²⁴ Vgl. Luttermann, AG 2010, 341, 346.

sicherzustellen, dass keine wesentlichen Fehler das Bild der tatsächlichen Verhältnisse (§ 264 Abs. 2 HGB) der Gesellschaft verzerren (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB). Hiervon muss er sich durch eine gewissenhafte Berufsausübung (Prüfung) überzeugen (§§ 317 Abs. 1 Satz 3, 323 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Die Bilanzwahrheit steht im Zentrum. Um diese kreisen Rechenschaftsgeber und Wirtschaftsprüfer. Für beide gilt es sich klarzumachen, ob über alle wesentlichen Sachverhalte wahrheitsgemäß berichtet wurde, oder ob wesentliche Fehler vorliegen, welche die Bilanzwahrheit überdecken. Allerdings scheinen im Rahmen dieses Unterfangens bei genauerem Blick unterschiedliche Sorgfaltsmaßstäbe vorzuliegen: Zum einen die „im Verkehr erforderliche Sorgfalt“ im gestiegenen Grad des „ordentlichen Kaufmanns“, „Geschäftsführers“ oder „Geschäftsleiters“ als Rechenschaftsgeber. Zum anderen das Sorgfaltsmaß des Wirtschaftsprüfers. Dieses ergibt sich zum einen aus dem Gegenstand und Umfang der Prüfung sowie seiner Verantwortlichkeit („gewissenhaften Berufsausübung“ (Prüfung), §§ 317 Abs. 1 Satz 3, 323 Abs. 1 Satz 1 HGB). Zum anderen spricht das Gesetz dem WP zur „sorgfältigen Prüfung“ ein Vorlagen- und Auskunftsrecht zu (§ 320 Abs. 2 Satz 1 und 3 HGB). Insofern scheint hier eine Gemengelage an verschiedenen Sorgfaltsmaßstäben vorzuliegen.²²⁵

Insbesondere die auf die Abschlussprüfung bezogenen Rechtsbegriffe sind des Weiteren von Interesse. Sie bedürfen einer Definition um einen eindeutigen Maßstab als Grundlage und Anspruch an die Prüfungshandlungen einer Abschlussprüfung darzulegen. Nur hiernach können schließlich Entwicklungen einer digitalen Abschlussprüfung richtig interpretiert werden. Anschub für die im Folgenden zu unternehmende Detailbetrachtung leistet die rechtswissenschaftliche Literatur: Vereinzelt liegen dort Hinweise vor, dass nicht absolute Einigkeit darüber herrscht, was „gewissenhaft“ bedeutet und worin der Unterschied zu „sorgfältig“ liegt.²²⁶ Auch ist schon schleierhaft, wieso der Gesetzgeber sich zu der Verwendung des Begriffs „gewissenhaft“ entschieden hat.²²⁷ Dies bedarf Klärung. Es folgt zunächst

²²⁵ Dazu später näher § 2.A.IV.

²²⁶ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 40 ff., zur ausdrücklichen Abgrenzung von „Gewissenhaft“ zur „bloßen Sorgfalt“ *Filmer*, S. 26, so auch beispielsweise für die Gewissenhaftigkeit eines Arztes, *Zimmermann*, S. 4, für die Gewissenhaftigkeit eines gerichtlichen Sachverständigen, *Zimmermann*, S. 27, für die Gewissenhaftigkeit eines Beamten, *Zimmermann*, S. 28 erste Fußnote.

²²⁷ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 40, es wird vermutet, dass der Gesetzgeber damit unter anderem dem besonderen Treuverhältnis zwischen Abschlussprüfer und Gesellschaft Ausdruck verleihen wollte, so *Schlegelberger/Quassowski/Schmölder* (Hrsg.), *Verordnung über Aktienrecht vom 19. September 1931*, § 262g Rn. 2, diese Einstufung kann heute aber durch die rein gesellschaftsexterne Funktionswahrnehmung des Abschlussprüfers nicht mehr gelten, hierzu *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 41.

ein näherer Blick auf den Gegenstand der Untersuchung. Anschließend wird eine rechtshistorische Betrachtung seiner Entwicklung vorgenommen (§2.A.III.), wonach sich die Auslegung des Gewissensbegriffs anschließt (§2.A.IV.).

II. Handelsrechtliche Ausgangslage

1. Dritter Unterabschnitt HGB, Prüfung

Das Dritte Buch des HGB (Handelsbücher, §§ 238 - 342e) enthält *de lege lata* im zweiten Abschnitt, dritter Unterabschnitt, die Vorschriften zur Abschlussprüfung (§§ 316 - 324a HGB). Ursprünglich siedelten die Vorschriften zur APr in den §§ 262a - g HGB (1931). Eingang in das Handelsrecht fanden sie durch die „*Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie*“²²⁸ vom 19. September 1931. Primär stand damals im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften der Schutz des Unternehmens.²²⁹ § 262a HGB (1931) sah zunächst die Pflichtprüfung von Kapitalgesellschaften vor, welche bestimmte Größenklassen überschritten.²³⁰ Das änderte sich bereits 1934 mit der Durchführungsverordnung²³¹ (DVO) vom 16.02.1934, wonach ab nun alle AG und KGaA der Pflichtprüfung unterlagen. Mithin gehen die Vorschriften zur APr durch das Aktiengesetz von 1937 vom HGB auf das AktG über (§§ 135 - 142 AktG 1937). Treibende Kraft hinter dem Wechsel in das Aktiengesetz ist das sich geänderte Bewusstsein des Gesetzgebers. Nicht mehr der Schutz des Unternehmens, sondern die soziale Bedeutung der Gesellschaften steht ab nun verpflichtend für die durchzuführende Abschlussprüfung.²³²

Die Vorschriften zur APr verbleiben auch nach der Aktienrechtsreform von 1965 im Aktiengesetz (§ 162 ff. AktG 1965). Die Aktienrechtsreform brachte bilanzrechtliche Veränderungen im Interesse der Aktionäre mit sich. Auch die Regelungen zur APr gingen auf die Interessen der Eigner ein. Dennoch sieht der damalige Geist der Zeit die Änderungen vor allem im Zeichen des allgemeinen Interesses.²³³ Mit dieser Entwicklung im Einklang steht der Erlass des Publizitätsgesetzes vom 15.08.1969, mit welchem auch Großunternehmen außerhalb der

²²⁸ VO, 19. September 1931 RGBl. I, S. 493 ff., die Artikel zur Prüfung ab RGBl. I 1931 S. 498 f., auch bereits oben Einleitung, I.2.

²²⁹ Vgl. Zimmer, in *Canaris/Schilling/Ulmer*: Handelsgesetzbuch Großkommentar, § 316 Rn. 2.

²³⁰ Vgl. Müller, in: *Hachmeister et al.*: Bilanzrecht Kommentar, § 316 Rn. 1.

²³¹ Fünfte Verordnung zur Durchführung (DVO) der aktienrechtlichen Vorschriften und der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktien, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 16.02.1934, RGBl. I, S. 125.

²³² Vgl. Zimmer, in *Canaris/Schilling/Ulmer*: Handelsgesetzbuch Großkommentar, § 316 Rn. 2, dort Fn. 5, für Koehler ist der Abschlussprüfer auch bereits 1937 „im öffentlichen Interesse“ tätig, Koehler, in: *Teichmann/Koehler*: Aktiengesetz (1937), S. 326, 330.

²³³ Vgl. Zimmer, vorherige Fn., § 316 Rn. 3.

Rechtsform der AG oder KGaA zur Prüfung verpflichtet wurden (§ 6 PublG). Den Weg zurück in das HGB finden die Vorschriften zur Abschlussprüfung schließlich durch Umsetzung der Jahresabschlussrichtlinie²³⁴- und Konzernabschlussrichtlinie²³⁵ mit dem Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19. Dezember 1985. Das BiRiLiG setzt in diesem Zusammenhang die Art. 51 der Jahresabschluss-; sowie Art. 37 der Konzernabschlussrichtlinie um und weitet die Prüfungspflicht auf alle Kapitalgesellschaften aus.²³⁶

2. Kodifikation des Begriffs im HGB

Damit ist der Ausgangspunkt der weiteren Untersuchung gekennzeichnet. Ausgegangen wird vom Gesetz, vom gesetzten Recht. Dieses entfaltet mit § 316 HGB das Programm der Abschlussprüfung: Jahresabschluss und Lagebericht sind von allen Kapitalgesellschaften zu prüfen, sofern sie nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB sind (§ 316 Abs. 1 HGB). Der Prüfungspflicht unterliegen auch Konzernabschlüsse und Konzernlageberichte (Abs. 2). Absatz 3 sieht eine Nachtragsprüfung vor, sofern es zu Änderungen des Abschlusses kommt und diese Änderungen eine Prüfung erfordern. Vollständigkeitshalber ist darüber hinaus auf die Pflichtprüfung für Unternehmen zu verweisen, die sich aus anderen Normen ergibt: So beispielsweise für Personenhandelsgesellschaften, Einzelkaufleute oder Vereine (§§ 1, 3, 6, 14 PublG), Genossenschaften (§§ 1, 53 GenG) oder branchenspezifische Vorschriften für Kreditinstitute (§ 340k HGB) und Versicherungen (§ 341k HGB).²³⁷

Gegenstand und Umfang der Prüfung regelt § 317 HGB. Hier erwähnt der Gesetzgeber zum Abschlussprüferrecht zum ersten Mal den Begriff „gewissenhaft[er]“: „Die Prüfung ist so anzulegen, daß Unrichtigkeiten und Verstöße [...] die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesell-

²³⁴ Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (Jahresabschlussrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 222 vom 14.08.1978, S. 11 - 31, inzwischen aufgehoben durch Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (neue Jahres- und Konzernabschlussrichtlinie 2013/34/EU), in: ABl.EU, Nr. L 182 vom 29.06.2013.

²³⁵ Siebente Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (Konzernabschlussrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 193 vom 18.7.1983, S. 1 - 17, ebenfalls aufgehoben durch die neue Jahres- und Konzernabschlussrichtlinie 2013/34/EU.

²³⁶ Vgl. Müller, in: *Hachmeister et al.: Bilanzrecht Kommentar*, § 316 Rn. 2, das PublG wurde vom BiRiLiG ebenfalls tangiert, hierzu *Peat, Marwick, Mitchel & Co WPG StBG* (Hrsg.), S. 175, *Gross/Schruff*, S. 247 ff.

²³⁷ Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bil. 8. Aufl., § 316 Rn. 4, eine detaillierte Auflistung von *Schmidt/Küster* in: *Förschle et al.*, § 316 Rn. 4 ff.

schaft wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden“ (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB). Hervorhebend wirkt die Kodifikation der Berufspflicht in § 323 Abs. 1 Hs. 1 HGB: „Der Abschlußprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet [...]“. Darüber hinaus nennen noch verschiedene andere Normapparate den Begriff (WPO, BS WP/vBP).²³⁸ Seine Systematik, Entwicklung, die Motivation des Gesetzgebers hinsichtlich seiner Kodifikation, sowie seine Interpretation durch die Gerichte ist zu untersuchen (§2.A.III. und IV.).

III. Handels- und Aktienrechtliche Herkunft und Entwicklung

1. Handelsgesetzbuch 1931. Einführung der Pflichtprüfung

Eingang in das Handelsrecht fanden die Vorschriften zur Abschlussprüfung (Pflichtprüfung) mit der *Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie* vom 19. September 1931.²³⁹ Die Vorschriften galten nach der Durchführungsverordnung vom 16.02.1934²⁴⁰ für alle Aktiengesellschaften (AG) und Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA). Die Prüfung hat sich gem. der §§ 262a HGB 1931 ff. auf die Buchführung und den Geschäftsbericht zu erstrecken. Ferner sind die Vorschriften der §§ 260 HGB 1931 ff. zu beachten, welche Vorgaben zur Gewinnverteilung, Geschäftsbericht sowie zum Ansatz und Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden beinhalten (§ 262a Abs. 2 HGB 1931). Den Kern der bewertungsrechtlichen Vorschriften bilden dabei § 260a Abs. 4 HGB 1931 und § 260b Abs. 2 HGB 1931. Demnach hat die Berichterstattung den „Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechnungslegung zu entsprechen.“ Der Jahresabschluss muss den Beteiligten einen „möglichst sicheren Einblick“ in die Lage der Gesellschaft gewähren.

Grundsätzlich taucht der Gewissensbegriff hier bereits im § 260a Abs. 4 HGB 1931 auf, jedoch bezogen auf die Rechenschaftsableger. Der dynamische Verweis über den § 262a Abs. 2 HGB 1931 bezieht diese Norm in die „pflichtgemäße Prüfung“ (§ 262f HGB 1931) der

²³⁸ Dazu bereits oben Einleitung, §1.A.II.1.

²³⁹ Siehe Abschnitt §1.A.I., Fußnote 35, die Einstufung der damaligen Reichsregierung dieser Maßnahme als „von großer [...] moralischer Bedeutung“ ist aus heutiger Sicht bemerkenswert, vgl. *Engelke/Maltschew*, Weltwirtschaftskrise, Aktienskandale und Reaktionen des Gesetzgebers durch Notverordnungen im Jahre 1931, in: *Bayer/Habersack* (Hrsg.): Aktienrecht im Wandel, Band I: Entwicklung des Aktienrechts, S. 590 Rn. 52, zur Einführung der Pflichtprüfung auch zum Wohle der Volkswirtschaft, *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 316 Rn. 31.

²⁴⁰ Fünfte DVO vom 16.02.1934 zur VO vom 19. September 1931, RGBl. I, S. 125.

Bilanzprüfer zwar mit ein. Schwerer wiegt für den Prüfer aber die direkte Ansprache des Gesetzgebers: So verpflichtet dieser bereits 1931 in § 262g Abs. 1 HGB den Bilanzprüfer und seine Assistenten zur „gewissenhaften und unparteiischen Prüfung“. Was genau der Gesetzgeber darunter versteht ist im damaligen HGB nicht weiter ausgeführt. Wie oben schon erwähnt sind auch die Hintergründe, weshalb der Gesetzgeber sich hier dem Begriff „gewissenhaft“ bedient, nicht nachvollziehbar.²⁴¹ Lediglich Sanktionen bei Verletzung der dem Bilanzprüfer angetragenen „Obliegenheiten“ werden angeschnitten. Da die Vorschriften zur Pflichtprüfung nur für AG und KGaA galten, lag es nahe, diese in das AktG umzusiedeln.

2. Aktiengesetz 1937. Übergang vom HGB ins AktG

Mit der Reform des Aktienrechts im Jahr 1937 gingen die Vorschriften zur Pflichtprüfung in das Aktiengesetz über (§§ 135 - 142 AktG 1937). Im Einzelnen werden die Vorschriften zur Pflichtprüfung dadurch nicht verändert, sondern lediglich einer rechtstechnischen Erneuerung unterzogen.²⁴² In diesem Normensystem regelt § 135 AktG 1937 den Umfang der Prüfung: Jahresabschluss, Buchführung und Geschäftsbericht sind von einem oder mehreren sachverständigen Prüfern (Abschlussprüfer) zu prüfen. Mit § 136 wird die Bestellung der Abschlussprüfer geregelt (Wahl durch die Hauptversammlung, § 136 Abs. 1 AktG 1937). Gemäß § 137 können als Abschlussprüfer nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt werden. Diese haben über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten (nur für den Mandanten bestimmter Prüfungsbericht, § 139 AktG 1937) und einen entsprechenden Vermerk zu erteilen (zu veröffentlichender Bestätigungsvermerk, § 140 AktG 1937).²⁴³

Die Verantwortlichkeit des Prüfers bestimmt § 141 AktG 1937 als eine Verpflichtung zur „gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit“ und wird ausdrücklich als das Maß der Sorgfaltspflicht verstanden.²⁴⁴ Der Wortlaut ist dem aus der Verordnung des Reichspräsidenten von 1931 identisch (vgl. oben). Ebenso § 141 Abs. 1 Satz 3 AktG 1937 mit der Haftungsregel für Prüfer und Gehilfen wurde unverändert übernommen (Schadensersatz bei Pflichtverletzung). Sie entspricht wörtlich der in § 42 AktG 1937 definierten Verantwortlichkeit der Prüfer von Gesellschaftsgründungen (auch dort zur „gewissenhaften und unpartei-

²⁴¹ Abschnitt §2.A.I.2.b), Fn. 227.

²⁴² Vgl. *Bayer/Engelke*, Die Revision des Aktienrechts durch das Aktiengesetz von 1937, in: *Bayer/Habersack* (Hrsg.): Aktienrecht im Wandel, Band I: Entwicklung des Aktienrechts, S. 644 Rn. 56.

²⁴³ Vgl. *Godin*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1937, § 139 Anm. 1, § 140 Anm. 1 - 6.

²⁴⁴ Vgl. *Godin*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1937, § 141.

ischen Prüfung“). Dabei handelt es sich hier schon nicht (nur) um ein subjektives, sondern (auch) um ein objektives Maß.²⁴⁵ Dieses verlangt vom Prüfer, über den Interessen der AG hinaus, auch diejenigen anderer Personenkreise wie der von Gläubigern, Aktionären und die der Allgemeinheit nach rein sachlichen Erwägungen im Blickfeld zu haben.²⁴⁶ Eine Berufung auf mangelnde Sachkenntnis ist ihm nicht zulässig. Darin schimmert bereits der oben beschriebene objektiv-abstrakte Maßstab durch (Abschnitt §2.A.I.2.a).

3. Aktiengesetz 1965. Prüfung von Konzernabschlüssen

Die bisher geltenden Vorschriften stammten noch vom Aktiengesetz aus 1937.²⁴⁷ Die Reform von 1965 war unter anderem erforderlich durch den Wiederaufbau nach dem Krieg und einer damit verbundenen, notwendigen Wiederingangsetzung des Kapitalmarkts.²⁴⁸ Hierzu wurden mit der Reform die Rechenschaftspflichten der Gesellschaften erweitert: Hinzu traten erstmals Regelungen zur Konzernrechnungslegung (Konzernabschluss und Konzerngeschäftsbericht, §§ 329 - 338 AktG 1965).²⁴⁹ Auch der Kreis der Rechenschaftspflichtigen (bisher nur AG, KGaA) wurde mit den Regeln zur Konzernrechnungslegung um die Rechtsform der GmbH erweitert, sofern mindestens eine Gesellschaft des Konsolidierungskreises die Rechtsform einer AG oder KGaA hatte (§ 28 EGAktG 1965).²⁵⁰ Maßgebend ist aber auch hier immer der Grundsatz der Bilanzwahrheit (damals ist noch „ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage“ zu geben, § 149 AktG 1965).²⁵¹

Mit der Reform blieben die Vorschriften zur Pflichtprüfung im Aktiengesetz enthalten (§§ 162 - 169 AktG 1965). Allerdings sind nun neben den Einzelabschlüssen auch Konzernabschlüsse zu berücksichtigen (§ 336 AktG 1965). Für die Prüfung der Konzernabschlüsse sind dabei die Regeln zur Prüfung von Einzelabschlüssen anzuwenden.²⁵² Hiernach sind Abschlussprüfer und ihre Gehilfen „zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegen-

²⁴⁵ Vgl. *Godin*, ebd., § 42 Anm. 2.

²⁴⁶ Vgl. ebd.

²⁴⁷ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Rückblicke, S. 70.

²⁴⁸ Vgl. *Kropff*, Reformbestrebungen im Nachkriegsdeutschland und die Aktienrechtsreform von 1965, in: *Bayer/Habersack* (Hrsg.): *Aktienrecht im Wandel*, Band I: Entwicklung des Aktienrechts, dort zur politischen und wirtschaftlichen Gesamtsituation S. 682 Rn. 1 ff., zum damaligen Kapitalmarktversagen Rn. 10, zu den Schwerpunkten der Reform Rn. 53, zum wiederbeleben des Kapitalmarkts Rn. 63 ff.

²⁴⁹ Vgl. *Wilhelmi*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1965, Vorbem. §§ 329 - 338, Ausführliche Besprechung zur technischen Umsetzung *Busse von Colbe*, AG 1966, 269 ff, 308 ff, 350 ff, zur Prüfung 350, 353.

²⁵⁰ Vgl. *Wilhelmi*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1965, § 329 Anm. 2.

²⁵¹ Vgl. *Wilhelmi*, ebd., § 149 Anm. 1, zum Bewertungsspielraum und der (damals) damit verbundenen Relativierung von Bilanzwahrheit siehe *Mellerowicz*, in: *Barz et al.*, § 149 Anm. 1, dies kritisch einordnend sowie zur Bilanzwahrheit und Aufgabe des Abschlußprüfers *Kropff*, WPg 1966, 369, 379 f.

²⁵² Vgl. *Wilhelmi*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1965, § 336 Anm. 1.

heit“ verpflichtet (§ 168 Abs. 1 AktG 1965). Damit stimmt der Wortlaut vollständig mit dem des AktG von 1937 überein. Es handelt sich auch hier nicht (nur) um einen subjektiven, sondern einen objektiven Maßstab. Hierunter ist auch gleichbedeutend zum Gesetz von 1937 die Berücksichtigung verschiedener Interessen auf Basis rein sachlicher Erwägungen, sowie der Ausschluss von Haftung wegen mangelnder Sachkenntnis des Prüfers zu verstehen.²⁵³

Neu hinzugetreten sind allerdings in § 168 Abs. 1 Satz 3 AktG 1965 die Begriffe „vorsätzlich“ und „fahrlässig“. Sie dienen nun der ausdrücklichen Einordnung der Pflichtverletzung, wohingegen im Gesetz von 1937 lediglich insgesamt von einer Verletzung der Obliegenheiten gesprochen wurde (vgl. oben). Die Konkretisierung der Pflichtverletzung des Abschlussprüfers verdeutlicht den zivilrechtlichen Schutzcharakter (i.S.d. § 823 Abs. 2 BGB). Dieser gilt aber nicht für die Verantwortlichkeiten des Prüfers und seiner Gehilfen hinsichtlich der Durchführung der Prüfung (gewissenhafte und unparteiische Prüfung, Verschwiegenheit, § 168 AktG 1965), sondern lediglich für Verletzungen der Berichts- und Geheimhaltungspflicht (§§ 403, 404 AktG 1965). Was die Durchführung der Prüfung angeht, bleiben der Prüfer und seine Gehilfen lediglich im Rahmen des Auftragsverhältnisses zwischen Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und der auftraggebenden Gesellschaft sowie etwa geschädigten Konzernunternehmen haftbar.²⁵⁴

4. Handelsgesetzbuch 1985. BiRiLiG

Mit dem Bilanzrichtliniengesetz²⁵⁵ (BiRiLiG) vom 19.12.1985 wurden die 4. Richtlinie (Jahresabschlussrichtlinie, 78/660/EWG²⁵⁶), die 7. Richtlinie (Konzernabschlussrichtlinie, 83/349 EWG²⁵⁷) und die 8. Richtlinie (Prüferbefähigungsrichtlinie, 84/253/EWG²⁵⁸) in deutsches Recht umgesetzt.²⁵⁹ Es trat am 01.01.1986 in Kraft. Mit diesem Gesetz hat das HGB seine bedeutendste Veränderung seit der Ausgliederung rechnungslegungsbezogener Vorschriften in das Aktiengesetz von 1937 erfahren.²⁶⁰ Die vierte Richtlinie enthält Vorschriften zur Rech-

²⁵³ Vgl. *Wilhelmi*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1965, § 168 Anm. 3.

²⁵⁴ Keine Haftung der Abschlussprüfer gegenüber prüfvertragsfremden Dritten, dazu *Ebke*, S. 2 f., 72, 89, 368 f., *Wilhelmi*, in: *Godin/Wilhelmi*, Aktiengesetz 1965, § 168 Anm. 2, 5.

²⁵⁵ Veröffentlicht im Bundesgesetzblatt I Nr. 62 vom 24.12.1985, BGBl. I S. 2355.

²⁵⁶ Fn. 234.

²⁵⁷ Fn. 235.

²⁵⁸ Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (Prüferbefähigungsrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 126 vom 12.5.1984, S. 20 - 26.

²⁵⁹ Siehe bereits Abschnitt §2.A.II.1.

²⁶⁰ Hierzu oben Abschnitt §2.A.III.2, vgl. *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB Komm 1987, Einl v § 238 Anm. I 1.

nungslegung von Kapitalgesellschaften, namentlich der AG, KGaA und der GmbH (Jahresabschlussrichtlinie Art. 1). Ebendiese haben gem. der siebenten Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen einen Konzernabschluss aufzustellen (Konzernabschlussrichtlinie Art. 1, 4). Die Richtlinien vier und sieben wurden schwerpunktmäßig in einem neuen, dritten Buch innerhalb des Handelsgesetzbuches umgesetzt.²⁶¹ Die achte Richtlinie betreffend die Zulassung von Abschlussprüfern betraf zwar im Wesentlichen die WPO, mit dem BiRiLiG wurden die Vorschriften zur Abschlussprüfung jedoch wieder vom AktG zurück in das HGB umgesiedelt (§§ 316 - 324 HGB 1985²⁶²).²⁶³

Damit sind die Vorschriften zur Abschlussprüfung an der Stelle des Gesetzes, wo sie *de lege lata* auch heute im Jahr 2021 zu finden sind.²⁶⁴ Grundsätzlich sind nun alle mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften prüfungspflichtig (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB 1985; von § 162 Abs. 1 AktG 1965). Betroffen ist davon nun auch der Einzelabschluss der GmbH;²⁶⁵ Konzernabschlüsse betreffen hinsichtlich Aufstellung und Prüfung unverändert die AG, KGaA und GmbH (§§ 290 Abs. 1, 316 Abs. 2 HGB 1985; zu größenabhängige Befreiungen § 293 HGB 1985). § 317 Abs. 1 HGB 1985 entspricht im Grundsatz dem § 162 Abs. 2 AktG 1965;²⁶⁶ enthält nach dem BiRiLiG aber noch *nicht* den Gewissensbegriff (dazu folgend Abschnitt 5.) Dieser zuvor in § 168 Abs. 1 AktG 1965 kodifizierte Begriff wird durch § 323 Abs. 1 HGB 1985 unverändert übernommen.²⁶⁷ Grundsätzlich wurde die Wichtigkeit der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers auch vom Gesetzgeber erkannt. Er entschied sich aber zu einer unveränderten Übernahme des Aktienrechts in das HGB, da auch hierzu eine europarechtliche Harmonisierung absehbar war.²⁶⁸

Somit verpflichtet nach dem BiRiLiG der § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB 1985 die Abschlußprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter zur „gewissenhaften und unparteiischen Prüfung“. *Baumbach/Duden/Hopt* verweisen in ihrer Kommentierung nach dem BiRiLiG dazu auch auf die *Berufspflichten* des WP insgesamt. Diese

²⁶¹ Vgl. *Biener/Berneke*, S. 36 ff., 277 ff., *Helmrich*, S. 21

²⁶² Mit der Notation „HGB 1985“ wird sich einfachheitshalber auf das Gesetz nach Geltung des BiRiLiG bezogen, wessen Gesetzgebungsverfahren mit der Zustimmung des Bundesrates vom 19.12.1985 abgeschlossen und am 24.12.1985 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I, S. 2355) veröffentlicht wurde; zu einzelnen Fristen und Übergangsvorschriften siehe zum Beispiel *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB Komm 1987, Einl v § 238 Anm. V.

²⁶³ Vgl. *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB Komm 1987, Einl v § 238 Anm. I 2 C), *Helmrich*, S. 259.

²⁶⁴ Vergleiche Abschnitt §2.A.II.

²⁶⁵ Vgl. *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB Komm 1987, § 316 Anm. I 1).

²⁶⁶ Vgl. *Biener/Berneke*, S. 404, *Helmrich*, S. 266.

²⁶⁷ Vgl. *Baumbach/Duden/Hopt*, HGB Komm 1987, § 323 Anm. 1), *Biener/Berneke*, S. 432, *Helmrich*, S. 287.

²⁶⁸ Vgl. *Biener/Berneke*, vorherige Fn., ebd.

ergeben sich im Besonderen aus der WPO. Eine Inbezugnahme der Berufspflichten hat jedoch offenbar nichts mit der Prüferbefähigungsrichtlinie zu tun. Die Umsetzung der Prüferbefähigungsrichtlinie²⁶⁹ mit dem BiRiLiG brachte zwar Veränderungen der WPO mit sich, entsprechend der Regelungen der Richtlinie waren aber vor allem Vorschriften zur Zulassung zum WP-Examen, zum Berufsregister und die zur Anerkennung von WPG betroffen.²⁷⁰

Die WPO trägt den Gewissensbegriff („Beruf [...], gewissenhaft [...], auszuüben.“, § 43 Abs. 1 WPO 1961²⁷¹) als allgemeine Berufspflicht schon seit ihrem Inkrafttreten im Jahr 1961. Allerdings ergeben sich viele der Pflichten des WP auch aus der Berufssatzung der WPK, welche zwar für die WP nicht unbedingt zwingend bindend ist, aber die WPO konkretisierend (siehe Abschnitt §1.A.II). Insofern scheint nun mit dem Verweis auf die Pflichten des WP im weiteren Sinne hier ein nicht-subjektiver Gewissensbegriff durchzudringen. Ein Verständnis des Gewissensbegriffes, welches sachlicher und verstärkt im Sinne des Gesetzes auszufüllen ist (zum weiteren, heutigen Verständnis und zur gerichtlichen Auslegung siehe unten Abschnitt §2.A.IV.).²⁷²

5. Handelsgesetzbuch 1998. KapAEG und KonTraG

Mit dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich²⁷³ (KonTraG) sowie dem Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz²⁷⁴ (KapAEG) von 1998 erfuhr das HGB seit dem BiRiLiG von 1985 erste wesentliche Korrekturen.²⁷⁵ Beide Gesetze trugen der zunehmenden Internationalisierung der Kapitalmärkte Rechnung. So ergänzte das KonTraG die Überwachung (*Corporate Governance*), Rechnungslegung und Prüfung um international bereits anerkannte Gepflogenheiten.²⁷⁶ Der Konzernabschluss wird demnach nun um eine Kapitalflussrechnung, einen Eigenkapitalspiegel und eine Segmentberichterstattung ergänzt. Ferner hat der Vorstand für die Implementierung eines Risikomanagementsystems zu sorgen, welches vom Abschlussprüfer auf seine Eignung zu überprüfen ist. Der Prüfer hat den Prüfungsbericht

²⁶⁹ Achte Richtlinie 84/253/EWG (Fn. 258).

²⁷⁰ Vgl. IDW, WP Handbuch 1985/86, Band II, S. 2 ff.

²⁷¹ Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung, WPO) vom 24.07.1961 (BGBl. I, S. 1049).

²⁷² Vgl. *Filmer*, S. 26.

²⁷³ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998, BGBl. I, S. 786, in Kraft getreten am 01. Mai 1998.

²⁷⁴ Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz – KapAEG) vom 20.04.1998, BGBl. I, S. 707, in Kraft getreten am 24. April 1998.

²⁷⁵ Vgl. *Ernst*, WPg 1998, 1025, 1025 („wichtigste Gesetze der abgelaufenen 13. Legislaturperiode“).

²⁷⁶ Vgl. *Ernst/Seibert/Stuckert*, S. 1 - 6.

nicht mehr an den Vorstand, sondern an den Aufsichtsrat zu richten, von welchem der Prüfer nunmehr beauftragt wird.²⁷⁷

Das KapAEG öffnet die Rechnungslegung für weitere Internationalisierung: Nach § 292a HGB 1998 („Öffnungsklausel“) kann sich eine börsennotierte Konzernmuttergesellschaft von der Aufstellung und Offenlegung eines Konzernabschlusses nach deutschem Recht befreien, wenn der Abschluss bereits nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen (IAS oder US-GAAP)²⁷⁸ aufgestellt worden ist.²⁷⁹ Somit ist eine doppelte Aufstellung oder kostspielige Umrechnung nicht mehr nötig und vermeidet die häufig damit einhergehende Verwirrung (Prägend: *Daimler Benz AG* im Jahr 1993 an der *New York Stock Exchange*).²⁸⁰

Die Vorschriften zur Abschlussprüfung finden sich nach den Gesetzesmaßnahmen des KonTraG und KapAEG weiterhin im Dritten Buch des HGB (§§ 316 - 324 HGB 1998). Allerdings wurde der Gegenstand und Umfang der Prüfung (§ 317 HGB 1998) vollständig erneuert und hat hinsichtlich § 317 Abs. 1 Satz 3 eine Ergänzung erfahren.²⁸¹ Dem KonTraG folgend ist nach der neuen Fassung des HGB die Prüfung nun „so anzulegen, daß Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden“ (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB 1998 i.d.F. KonTraG Art. 2 Nr. 6 (1)). Zuvor hatte sich die Prüfung insgesamt auf die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und sie ergänzender Bestimmungen zu erstrecken (§ 317 Abs. 1 Satz 2 HGB 1985). Mit der Formulierung nach dem KonTraG („Unrichtigkeiten und Verstöße“) unternimmt der Gesetzgeber eine problemorientierte Fokussierung der Abschlussprüfung.²⁸² Motiv des Gesetzgebers sind auch hier die schon in internationaler Praxis geltenden Grundsätze und eine Erhöhung der Qualität der Abschlussprüfung.²⁸³

²⁷⁷ Vgl. *Schindler/Rabenhorst*, BB 1998, 1886, 1886 - 1889, zur Prüfung des Überwachungssystems, 1886, 1891.

²⁷⁸ Vgl. *Ernst*, WPg 1998, 1025, 1031.

²⁷⁹ Vgl. *Ernst/Seibert/Stuckert*, S. 6 ff.

²⁸⁰ Vgl. *Baumbach/Hopt*, HGB Komm 2000, § 292a Anm. 1.

²⁸¹ Vgl. *Schindler/Rabenhorst*, BB 1998, 1886, 1889.

²⁸² Im Grunde handelt es sich dabei eher um eine Gesetzesmaßnahme mit deklaratorischer Wirkung, da insbesondere bereits die großen Praxen nach diesem Grundsatz arbeiten, vgl. *Ernst*, Auswirkungen des KonTraG auf Rechnungslegung und Prüfung, S. 9, und *Lehner*, Risikomanagement – ein Gegenstand der Abschlußprüfung, S. 26, beide in: *Baetge* (Hrsg.), Auswirkungen des KonTraG auf Rechnungslegung und Prüfung, insgesamt weiterführend und das KonTraG bezüglich der Abschlussprüfung diskutierend *Dörner*, DB 1998, 1, 1, 7, *Forster*, WPg 1998, 41, 44 f., *Wiedmann*, WPg 1998, 338, 342.

²⁸³ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drs. 13/9712, S. 26 f.

Warum der Gesetzgeber mit dem KonTraG nun auch im § 317 Abs. 1 Satz 3 den Rechtsbegriff „gewissenhaft(er)“ einbringt, ist ebenso unklar wie schon seine Implementierung im § 262g HGB 1931, welcher später im § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB aufging (siehe oben Abschnitt §2.A.III.1 und 4). Jedenfalls liefert die Begründung zum damaligen Gesetzentwurf keine Erklärung.²⁸⁴ Auch die zur damaligen Zeit mit dem Thema befasste Literatur scheint sich nicht sonderlich für diesen Rechtsbegriff zu interessieren.²⁸⁵ Mutmaßungen legen einen rechtssystematischen Grund nahe – eben weil schon die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers (§ 323 HGB 1998) diesen zur „gewissenhaften [...] Prüfung“ verpflichtet. Andererseits wird angemerkt, dass sich durch die Kodifikation des Gewissensbegriffs nach dem KonTraG im § 317 HGB 1998 auch keine besonderen Neuerungen des Sorgfaltsmaßstabs für den WP ergeben und auf das bereits bestehende Verständnis des Rechtsbegriffs im § 323 HGB verwiesen (dazu detailliert später §2.A.IV).²⁸⁶ Der § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB 1998 hat hinsichtlich des Gewissensbegriffs mit dem KonTraG keine Veränderungen erfahren.

6. Handelsgesetzbuch 2009. BilMoG

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz²⁸⁷ (BilMoG) gilt als eines der einschneidendsten Reformgesetzgebungen für das HGB seit dem BiRiLiG von 1985.²⁸⁸ Das BilMoG ist der Abschluss einer bereits mit dem Bilanzrechtsreformgesetz²⁸⁹ (BilReG) und Bilanzkontrollgesetz²⁹⁰ (BilKoG) im Jahr 2004 gestarteten Bilanzrechtsmodernisierung. Sie gründet insgesamt auf dem von der Bundesregierung im Jahr 2003 aufgelegten Zehn-Punkte-Programm „Unternehmensintegrität und Anlegerschutz“.²⁹¹ Die in diesen Jahren vorgenommene Modernisierung des deutschen Bilanzrechts ist die Reaktion des Gesetzgebers auf die fortschreitende Internationalisierung der Rechnungslegung und Prüfung. Dabei ging es hauptsächlich um Deregulierung und Entlastung für kleine Unternehmen einerseits und Anpassung des bestehenden Bilanzrechts an internationale Regelungen andererseits.²⁹²

²⁸⁴ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drs. 13/9712.

²⁸⁵ Soweit ersichtlich, siehe bereits *Ernst*, Fn. 278.

²⁸⁶ Vgl. *Förschle/Peter*, in: *Pankow/Sarx*, § 317 Rn. 100 und *Budde/Hense*, in: *Pankow/Sarx*, § 323 Rn. 11.

²⁸⁷ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009, BGBl. I, S. 1102, in Kraft getreten am 29.05.2009.

²⁸⁸ Vgl. einer statt viele *Ernst/Naumann*, S. 1.

²⁸⁹ Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 04.12.2004, BGBl. I, S. 3166.

²⁹⁰ Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15.12.2004, BGBl. I, S. 3408.

²⁹¹ Vgl. *Kaiser*, WPg 2005, 405, 405.

²⁹² Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses, BT-Drs. 16/12407, S. 1 ff.

Dem BilMoG gingen neben den bilanzrechtlichen Neuerungen von BilReG und BilKoG auch handels- und berufsrechtliche Reformgesetze wie dem Abschlussprüferaufsichtsgesetz²⁹³ (APAG) und dem Berufsaufsichtsreformgesetz²⁹⁴ (BARefG) voraus. Insofern hatte der deutsche Gesetzgeber hierzu mit Blick auf die noch umzusetzenden europarechtlichen Vorgaben einige Vorarbeit geleistet.²⁹⁵ Mit dem BilMoG wurden noch verbleibende umzusetzende Vorgaben, insbesondere die Abschlussprüferrichtlinie²⁹⁶ vom 17. Mai 2006 umgesetzt, wonach die EU-Staaten gem. der Art. 1, 2 und 26 Abs. 1 - 3 verpflichtet sind, die Anwendung der ISA für Pflichtprüfungen vorzuschreiben. Dazu wurde § 317 HGB um einen Absatz 5 ergänzt. Die Zulässigkeit weiterer Prüfverfahren oder Prüfanforderungen wurde mit § 317 Abs. 6 umgesetzt (Art. 26 Abs. 4 der Abschlussprüferrichtlinie, insgesamt hierzu noch § 2.C.). Darüber hinaus hat der Paragraph noch bezüglich einer Erklärung zur Unternehmensführung und der Verwertung der Arbeit eines anderen Prüfers bei Konzernabschlussprüfungen weitere Veränderungen erfahren.²⁹⁷ Diese betreffen – wie die Gesamte Arbeit des Prüfers – auch den Gewissensbegriff, jedoch nur indirekt, weshalb diese hier nicht weiter vertieft werden.

Somit sind insgesamt die Reformwirkungen des BilMoG auf die handelsrechtlichen Regelungen zur Abschlussprüfung – mit Ausnahme der Regelungen bezüglich der Konzernabschlussprüfung – als eher gering einzustufen.²⁹⁸ Bei Betrachtung des § 323 HGB 2009 zeigt dieser nach BilMoG keine Veränderungen auf. Insofern ist auch hier der Gewissensbegriff durch das BilMoG nicht direkt tangiert.

7. Handelsgesetzbuch 2015. BilRUG, AReG und APAREG

Basis des im Jahr 1985 beschlossenen BiRiLiG sind die europarechtlichen Bilanzrechtsharmonisierungsbestrebungen, welche mit der 4. Richtlinie (Jahresabschlussrichtlinie) und 7.

²⁹³ Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz - APAG) vom 27.12.2004, BGBl. I, S. 3846.

²⁹⁴ Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG) vom 03.09.2007, BGBl. I, S. 2178.

²⁹⁵ Vgl. *Kuhn/Stibi*, WPg 2009, 1157, 1157.

²⁹⁶ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Abschlussprüferrichtlinie), in: ABl. EG Nr. L 157 vom 09.06.2006, S. 87 - 107.

²⁹⁷ Vgl. für eine Übersicht und prägnante Erläuterung der Veränderungen *Petersen/Zwirner/Boecker*, § 317 HGB. Gegenstand und Umfang der Prüfung, in: *Petersen/Zwirner* (Hrsg.), Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, S. 570.

²⁹⁸ So auch *Kuhn/Stibi*, WPg 2009, 1157, 1166, dort aber Regelungen zu Unabhängigkeitsvorschriften (§§ 319a, 319b HGB) nicht betrachtet.

Richtlinie (Konzernabschlussrichtlinie) ihren wesentlichen Kern hatten.²⁹⁹ Mit dem Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz³⁰⁰ (BilRUG) vom 17. Juli 2015 werden die bisherigen europarechtlichen Harmonisierungen weiter verfolgt und die Jahres- und Konzernabschlussrichtlinie von 1985 in einer neuen Richtlinien 2013/34/EU³⁰¹ (neue Jahres- und Konzernabschlussrichtlinie 2013/34/EU) zusammengefasst.³⁰² Die 8. Richtlinie (Prüferbefähigungsrichtlinie) von 1985 wurde mit der Abschlussprüferrichtlinie von 2006 aufgehoben, welche selbst wiederum mit der Richtlinie 2014/56/EU³⁰³ geändert und durch das Abschlussprüfungsreformgesetz³⁰⁴ (AReG) vom 10.05.2016 umgesetzt wurde.

Mit dem BilRUG wurden im Wesentlichen die Vorschriften der Aufstellungspflichten, Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften zum Konzernabschluss sowie Vorschriften zum Anhang, Lagebericht und der Offenlegung neu geregelt.³⁰⁵ Die Änderungen des bisherigen Rechts der §§ 316 bis 324 HGB sind größtenteils redaktioneller Natur und beziehen sich inhaltlich auf die oben genannten Schwerpunkte des BilRUG. Das zeigt ein Vergleich zwischen den Neuerungen und des bestehenden Rechts.³⁰⁶ Mit Blick auf die Vorschriften zur Abschlussprüfung bleibt bezüglich des BilRUG auf die punktuellen Änderungen des Bestätigungsvermerks hinzuweisen. Insgesamt setzt der Gesetzgeber mit dem BilRUG im Bereich der Regelungen zur Abschlussprüfung nur das Mindestmaß an vorgegebenen EU-Recht um.³⁰⁷ Bedeutender wirken hierzu die schon oben angesprochene Richtlinie

²⁹⁹ Siehe Abschnitt §2.A.III.4.

³⁰⁰ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BilRUG) vom 17.07.2015, BGBl. I, S. 1245; in Kraft seit dem 23.07.2015.

³⁰¹ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (neue Jahres- und Konzernabschlussrichtlinie 2013/34/EU), in: ABI.EU, Nr. L 182 vom 29.6.2013.

³⁰² Vgl. *Fink/Heyd/Kreher*, S. 27, *Theile*, S. 1, für einen Gesamtüberblick über alle Harmonisierungs- und Internationalisierungsphasen *Zwirner*, WPg 2015, 218, 222.

³⁰³ Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, in: ABl., Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 196 - 226.

³⁰⁴ Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2016, BGBl. I, S. 1142, (in Kraft am 17.06.2016).

³⁰⁵ Vgl. *Fink/Heyd/Kreher*, S. 39, *Petersen/Zwirner*, WPg 2015, S. 811 - 816.

³⁰⁶ Vgl. *Theile*, S. 245 - 262, *Beck'sche* Textausgaben, BilRUG, S. 195 - 217.

³⁰⁷ Vgl. *Russ/Tenzer*, in: *Russ/Janssen/Götze*, BilRUG-Komm., §§ 317, 322, 324 HGB Tz. 1.

2014/56/EU³⁰⁸ sowie die Verordnung EU/537/2014³⁰⁹, ebenfalls vom 16. April 2014.³¹⁰

Die Neuregelungen der Richtlinie gelten für alle gesetzlichen Abschlussprüfungen und diejenigen der Verordnung speziell für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse (*public interest entities*, PIE).³¹¹ Das AReG ergänzt das bereits am 03.12.2015 beschlossene Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz³¹² (APAREG), welches vor allem die berufs- und aufsichtsrechtlichen Bereiche der Richtlinie 2014/56/EU und der Verordnung EU/537/2014 umsetzt.³¹³ Mit dem APAREG wird insbesondere eine neue Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) eingerichtet und nimmt Änderungen an der WPO vor. Teilweise wird auch das HGB durch das APAREG angeschnitten, wodurch die §§ 316 ff. HGB betroffen sind, allerdings größtenteils bezogen auf das Berufs- und Aufsichtsrecht der Wirtschaftsprüfer. Bedeutend ist allerdings die mit dem APAREG vorgenommene Erweiterung der allgemeinen Berufspflichten um die „kritische Grundhaltung“ (§ 43 Abs. 4 WPO, dazu später ausführlich §2.B.II.1 und §3.B.II.3). Der Gewissensbegriff selbst oder der Umfang der Prüfung bleiben direkt unberührt.

Das AReG hingegen widmet sich gezielt der Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der beiden EU-Regulierungen. Im Mittelpunkt der Gesetzesmaßnahme stehen die Einführung der Pflicht zum regelmäßigen Austausch des Abschlussprüfers (§ 318 Abs. 1a HGB a.F.) sowie die Nicht-Vereinbarkeit von Prüfungs- und Beratungstätigkeit (§ 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 HGB a.F.).³¹⁴ Darüber hinaus sind auch Regelungen zum Bestätigungsvermerk, der Anforderungen und Sanktion von Aufsichtsräten sowie die Nichtigkeit von Jahresabschlüssen betroffen.³¹⁵ Sieht man die Neuregelungen im Einzelnen durch und vergleicht die im nationalen Recht betroffenen Paragraphen mit vorherigem Recht, so lässt sich auch bezüglich des

³⁰⁸ Fn. 303.

³⁰⁹ Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, in: Abl.EU Nr. L 158/77 S. 77 - 112, siehe auch bereits Fn. 68 und Abschnitt §1.A.II.2.

³¹⁰ Vgl. *Russ/Tenzer*, Fn. 307, ebd.

³¹¹ Einen Überblick hierzu gibt *Velte*, WPg 2016, 125, 126.

³¹² Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAREG) vom 31.03.2016, BGBl. I, S. 518, (in Kraft am 17.06.2016).

³¹³ Vgl. IDW, WPg 2016, 58, 59, *ders.*, WPg 2016, 2, 2, ausführlicher *Kelm/Schneiß/Schmitz-Kerkendell*, WPg 2016, 60 ff.

³¹⁴ Aufgehoben durch das Finanzmarkintegritätsstärkungsgesetz vom 03. Juni 2021, dazu nächster Abschnitt.

³¹⁵ Vgl. IDW, WPg 2016, 58 f., *Velte*, WPg 2016, 125, 125.

AReG für den hier zu untersuchenden Bereich des Gewissensbegriffs (§§ 317, 323 HGB, 43 Abs. 1 WPO) keine direkte, materielle Veränderung feststellen.

8. Handelsgesetzbuch 2021. FISG

Das zum 01.07.2021 in Kraft getretene Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (FISG)³¹⁶ brachte gravierende Änderungen für das bis dahin geltende Abschlussprüferrecht. Ausgangspunkt der Gesetzesinitiative ist der Zusammenbruch des DAX-Konzern *Wirecard* im Jahre 2020. Der Gesetzgeber sah hierdurch auf verschiedenen Ebenen der Finanzmarkt- und Unternehmensüberwachung Handlungsbedarf in Form einer zu verstärkenden Bilanzkontrolle und weiterer Abschlussprüferregulierung.³¹⁷ Konkret werden neben der Abschlussprüfung insbesondere der Bereich der *Corporate Governance* und die Finanzmarktaufsicht tangiert. Gemäß § 107 Abs. 4 Satz 1 bis 3 i.V.m. § 100 Abs. 5 AktG sind börsennotierte Aktiengesellschaften (PIE), deren Aufsichtsrat aus mehr als drei Mitgliedern besteht, nun zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses mit mindestens zwei Sachverständigen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Abschlussprüfung verpflichtet. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses hat nun gem. § 107 Abs. 4 Satz 4 AktG ein direktes Auskunftsrecht gegenüber den Leitern der Zentralbereiche Rechnungslegung, Kontroll- und Revisionssystem, Risikomanagement sowie Abschlussprüfung (bisher nur gegenüber dem Vorstand).

Der Vorstand ist hingegen nun gem. § 109 Abs. 1 AktG ausdrücklich nicht zur Teilnahme an Sitzungen des Aufsichtsrats oder einer seiner Ausschüsse, in denen der Abschlussprüfer als Sachverständiger hinzugezogen wird, berechtigt, es sei denn, der Aufsichtsrat hält seine Teilnahme für erforderlich. Außerdem haben PIE gem. § 91 Abs. 3 AktG nun eine Pflicht zur Einrichtung eines angemessenen und wirksamen internen Kontrollsystems und entsprechenden Risikomanagementsystems (bisher gem. § 91 Abs. 2 AktG nur Pflicht zur Einrichtung eines Risikofrühwarnsystems)³¹⁸. Für einen falschen Bilanzeid können gem. § 331a HGB nun fünf Jahre Freiheitsstrafe verhängt werden (bisher bis zu drei Jahre).³¹⁹ Das bisherige zweistufige Bilanzkontrollverfahren durch die *Bundesanstalt für Finanzmarktaufsicht* (BaFin) und der *Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung* (DPR) wird aufgegeben und zugunsten

³¹⁶ Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz, FISG) vom 03. Juni 2021, BGBl. I., S. 1534, (in Kraft am 01.07.2021 vorbehaltlich der Übergangsvorschriften des Artikel 27).

³¹⁷ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) mit Begründung, BT-Drs. 19/26966, S. 1.

³¹⁸ Welches durch den Prüfer bei einer Abschlussprüfung einer börsennotierten Aktiengesellschaft gem. § 317 Abs. 4 HGB nach IDW PS 340 n.F. zu prüfen ist.

³¹⁹ Dazu auch noch unten zum Bilanzstrafrecht.

einer stärkeren einstufigen Bilanzkontrolle allein durch die BaFin ersetzt.³²⁰

Die weitere Abschlussprüferregulierung des FISG zielt im Wesentlichen auf zwei Bereiche. Zum einen auf eine Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie zum anderen auf eine verschärfte Haftung. Ersteres soll durch mehrere Maßnahmen erreicht werden. So werden bei PIE die mit dem Abschlussprüfungsreformgesetz³²¹ (AReG) wahrgenommenen Mitgliedstaatenwahlrechte einer erweiterten Mandatslaufzeit über 10 Jahre hinaus (§ 318 Abs. 1a HGB a.F.) sowie die Gewährung von Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen neben der Abschlussprüfung (§ 319a HGB a.F.) gestrichen.³²² Hinsichtlich der Mandatslaufzeit gelten nun die Bestimmungen des Artikel 17 Abs. 1 Unterabsatz 2 der Verordnung EU/537/2014³²³. Entsprechend haben PIE das Mandat für die Abschlussprüfung nach 10 Jahren neu zu vergeben (externe Rotation). Abweichend von Artikel 17 Abs. 7 der Verordnung muss der für die Abschlussprüfung verantwortliche Prüfungspartner seine Teilnahme an dem Mandat gem. § 43 Abs. 6 Satz 2 WPO schon nach 5 Jahren beenden (interne Rotation).³²⁴ Für die Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen ist zukünftig uneingeschränkt der Artikel 5 der Verordnung EU/537/2014 zu beachten.

Bedeutend sind darüber hinaus die Änderungen der straf- und zivilrechtlichen Haftung. Die Änderungen des Bilanzstrafrechts betreffend sowohl die Organmitglieder einer Kapitalgesellschaft als auch den Abschlussprüfer. Das Strafmaß für eine leichtfertig abgegebene „unrichtige Darstellung“ durch ein Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Kapitalgesellschaft wurde auf Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr abgesenkt (§ 331 Abs. 2 HGB).³²⁵ Für eine vorsätzlich abgegebene unrichtige Darstellung gilt weiterhin das bisherige Strafmaß von bis zu drei Jahren Freiheitsstrafe. Der Straftatbestand der unrichtigen Versicherung („Bilanzzeit“) wird nun im neu geschaffenen § 331a HGB geregelt: Eine vorsätzlich unrichtige Versicherung, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht ein zutref-

³²⁰ Vgl. IDW Assurance, WPg 2021, 745, 745.

³²¹ Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2016, BGBl. I, S. 1142, (in Kraft am 17.06.2016).

³²² FISG, Fn. 316, Artikel 11 Nr. 5 a) und Nr. 6, zur Umsetzung des AReG bereits vorheriger Abschnitt.

³²³ Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, in: Abl.EU Nr. L 158/77 S. 77 - 112.

³²⁴ Gem. Artikel 17 Abs. 7 der Verordnung (vorherige Fn.) ist die Teilnahme des für die Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner spätestens erst nach sieben Jahren zu beenden.

³²⁵ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, Fn. 317, S. 105.

fendes Bild von der Lage des Unternehmens vermitteln, kann zukünftig mit bis zu fünf Jahren Freiheitsstrafe geahndet werden. Ein abgeschwächtes Strafmaß von bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe kann für eine leichtfertig abgegebene Versicherung verhängt werden.³²⁶

Für einen vorsätzlich inhaltlich unrichtig abgegebenen Bestätigungsvermerk kann der Abschlussprüfer mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren bestraft werden. Das galt auch schon nach dem bisherigen § 332 Abs. 2 HGB. Um die Bedeutung für das Vertrauen in die Richtigkeit des öffentlich bekanntgemachten Bestätigungsvermerks bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 316a Satz 2 HGB n.F.) herauszustellen, forciert der Gesetzgeber mit dem neu angefügten § 332 Abs. 2 Satz 2 HGB diesen Strafrahmen insbesondere für Abschlussprüfungen bei PIE.³²⁷ Neu ist in diesem Zusammenhang das Strafmaß von bis zu zwei Jahren Freiheitsstrafe oder Geldstrafe auch für einen leichtfertig inhaltlich unrichtig abgegebenen Bestätigungsvermerk für Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 332 Abs. 3 HGB n.F.).

Und schließlich hat auch die zivilrechtliche Haftung des WP durch das FISG eine Verschärfung erfahren.³²⁸ Diese drückt sich sowohl qualitativ in einer Erweiterung der zuzurechnenden Tatbestände als auch quantitativ in einer Anhebung der monetären Haftgrenzen aus.³²⁹ Grundsätzlich haftet der Abschlussprüfer nach wie vor dem FISG für Vorsatz und Fahrlässigkeit (§ 323 Abs. 1 Satz 3 HGB). Ebenso unverändert ist die unbeschränkte Haftung des WP für vorsätzliche Pflichtverletzungen,³³⁰ nun ausdrücklich gem. § 323 Abs. 2 S. 2, Halbsatz 1 HGB festgehalten. Neu hingegen ist die Erweiterung der unbeschränkten Haftung auf das Verschuldensmaß der groben Fahrlässigkeit. Der Gesetzgeber hält diese nicht mehr für schutzwürdig.³³¹ Allerdings wird hierbei zwischen grob fahrlässigen Pflichtverletzungen bei Abschlussprüfungen einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft (unbegrenzte Haftung, § 323 Abs. 2 S. 2, Halbsatz 2 HGB) und nicht-kapitalmarktorientierten Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen (beschränkte Haftung bis 32 Millionen Euro, § 323 Abs. 2 S. 3 HGB) sowie sonstigen Unternehmen (beschränkte Haftung bis 12 Millionen Euro, § 323 Abs.

³²⁶ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, Fn. 317, S. 105 f.

³²⁷ Vgl. ebd., S. 106.

³²⁸ „[...] um die notwendigen Anreize zu einer sorgfältigen und gewissenhaften Prüfung der Rechnungslegungsunterlagen zu setzen.“, Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drs. 19/26966, S. 56.

³²⁹ Vgl. *Buchert/Weber*, WPg 2021, 621, 621, 624 f.

³³⁰ Noch IDW, WP Handbuch 2021, Kapitel A, Rn. 325.

³³¹ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, Fn. 317, S. 103 f., der Gesetzgeber orientiert sich hierbei auch am BGH Urteil vom 29.09.1992 - XI ZR 265/91, NJW 1992, 3235, 3236.

2 S. 4 HGB) differenziert.³³²

Neben den neuen Regelungen zur Haftung für Pflichtverletzungen wegen grober Fahrlässigkeit hat der Gesetzgeber zur weiteren Qualitätssteigerung der Abschlussprüfung auch die Haftungshöchstgrenzen für leichte Fahrlässigkeit angepasst.³³³ Die vorherige Regelungssystematik der zwei Haftungsstufen wurde aufgegeben. Zuvor beschränkte sich die Haftung bei leicht fahrlässiger Pflichtverletzung des Abschlussprüfers auf 1 Million Euro; bei Prüfungen von Aktiengesellschaften, deren Aktien zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, auf 4 Millionen Euro (§ 323 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 HGB a.F.). Mit dem FISG wurden zum einen die Haftungshöchstgrenzen angehoben und zum anderen eine dritte Stufe eingeführt. Nunmehr gilt bei einer leicht fahrlässigen Pflichtverletzung bei Prüfungen von kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i.S.v. § 316a Satz 2 Nr. 1 HGB gem. § 323 Abs. 2 Nr. 1 HGB eine Haftungshöchstgrenze von 16 Millionen Euro. Bei leicht fahrlässiger Pflichtverletzung im Rahmen der Prüfung von nicht-kapitalmarktorientierten Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen i.S.v. § 316a Satz 2 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB gem. § 323 Abs. 2 Nr. 2 HGB auf 4 Millionen Euro. Und schließlich gilt nun mit dem FISG bei leichter Fahrlässigkeit im Rahmen von Abschlussprüfungen bei sonstigen Unternehmen, die nicht-kapitalmarktorientiert i.S.v. § 316a Satz 2 HGB sind, gem. § 323 Abs. 2 Nr. 3 HGB eine Haftungshöchstgrenze von 1,5 Millionen Euro.³³⁴

Der kodifizierte Gewissensbegriff des § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB wurde durch das FISG jedoch nicht direkt tangiert. Der zweite Halbsatz des § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB a.F. zur Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht (Verweis auf § 57b WPO) wurde lediglich durch den Halbsatz „gesetzliche Mitteilungspflichten bleiben unberührt“ ersetzt. Gleiches gilt für den Gewissensbegriff des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB. Die Änderungen des § 317 HGB sind lediglich redaktioneller Natur.³³⁵ Der alte Absatz 3a des § 317 HGB a.F. über den Vorrang der

³³² Vgl. *Poll*, in: *Häublein/Hoffmann-Theinert*, BeckOK HGB, § 323 HGB Rn. 40, diese neuen Haftgrenzen gelten für alle gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen der Geschäftsjahre welche nach dem 31.12.2021 beginnen, also bei kalendergleichen Geschäftsjahren mit Stichtag 31.12.2022 für Abschlussprüfungen in 2023, Art. 86 Abs. 1 S. 1 EGHGB.

³³³ Zur Begründung schon Fn. 328.

³³⁴ Vgl. *Poll*, in: *Häublein/Hoffmann-Theinert*, BeckOK HGB, § 323 HGB Rn. 39, zum Anwendungszeitpunkt bereits Fn. 332, die Vorschriften des § 323 Abs. 2 HGB gelten neben den genannten kapitalmarktorientierten und nicht-kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen über verschiedene Verweise auf § 323 HGB unter anderem auch für den Kapitalgesellschaften gleichgestellten Personenhandels-gesellschaften i.S.d. § 264a Abs. 1 HGB, dazu ebenfalls *Poll*, ebd., § 323 Rn. 42.

³³⁵ Vgl. Begründung, Fn. 317, S. 101, die Wörter „des Unternehmens“ wurden durch die Wörter „der Kapital-gesellschaft“ ersetzt, siehe Artikel 11 Nr. 4 a) des FISG (Fn. 316).

Abschlussprüferverordnung für alle Kapitalgesellschaften von öffentlichem Interesse geht nun im § 316a HGB auf.³³⁶ Der kodifizierte Gewissensbegriff des § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO ist von den Änderungen des FISG ebenfalls nicht betroffen. Insgesamt kann hier somit nun ein von der oben geschilderten Entwicklung ausgehend aktueller oder „derzeitiger“ Rechtsstand festgehalten werden. Neben der Betrachtung der Rechtsprechung (hiernach anschließend) wird die oben geschilderte Entwicklung dieses Rechtsbegriffs und der damit verbundenen Paragraphen zu seinem Verständnis beitragen, aus welchem danach Kriterien für eine digitale Abschlussprüfung abgeleitet werden.

IV. Auslegung und Interpretation des Gewissensbegriffs

Bis hierher wurde nun der Gewissensbegriff verortet (§1.A.II, §2.A.I.1), seine (Teil-) Systematik festgestellt (§2.A.I.2) und seine Herkunft und Entwicklung nachgezeichnet (§2.A.III). Somit konnte auch bereits eine Vorstellung des Lebenssachverhalts gewonnen werden, in welchem der Rechtsbegriff des „Gewissenhaften“ in diesem spezifischen Umfeld der Abschlussprüfung operiert. Es bleibt noch die Betrachtung der relevanten Stellen im Gesetz; ihrer Interpretation unter Zuhilfenahme der Rechtsprechung. Insbesondere letztere legt für den weiteren Verlauf der Untersuchung den haltenden, juristischen Anker. Die oben vorgenommenen Vorarbeiten zu ihrem begrifflichen Hintergrund und ihrer Entwicklung können dennoch hilfreich sein: Rechtsnormen sind nicht isoliert. Ihnen liegen Wertprinzipien und Ordnungsmuster zugrunde, nach welchen die jeweiligen Lebenssachverhalte rechtlich geordnet werden.³³⁷

Allerdings ist bei der Interpretation des Gewissensbegriffs in diesem spezifischen Bereich der Abschlussprüfung – insbesondere vor dem Hintergrund des Arbeitstitels der Untersuchung – zielgerichtet(er) vorzugehen: Im Folgenden wird nicht nur versucht, den oben skizzierten Rahmen (Verständnis, Systematik) zu festigen, sondern auch darzustellen, was „das Gewissenhafte“ aus rechtsprechender Perspektive ausmacht. Es gilt im Folgenden zu untersuchen, was aus dem Blickwinkel der Rechtsprechung den „Vorgang“ oder das Merkmal des Gewissenhaften im speziellen Feld der Abschlussprüfung kennzeichnet. Oder schlicht: Festzustellen, was *de lege lata* eine „gewissenhafte Abschlussprüfung“ ist.

³³⁶ Vgl. Begründung, Fn. 317, S. 100 sowie Artikel 11 Nr. 3 und Nr. 4 b) des FISG (Fn. 316).

³³⁷ Vgl. Luttermann, S. 92, Großfeld, S. 219: „[...] daß all unsere Ordnung – von der das Recht nur ein Teil ist – ‚auf dem Fußboden‘ beginnt, d.h. bei unserer Umwelt, bei der uns umgebenden Natur“.

1. § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB: „gewissenhaften [...] Prüfung“

a) Regelungsgehalt, Rechtsbeziehung³³⁸

Einen ersten Anhaltspunkt, was eine „gewissenhafte Abschlussprüfung“ ist, bietet § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB: „Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet; [...].“ Diese Verpflichtung baut auf einer schuldrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen dem Auftraggeber und dem Abschlussprüfer.³³⁹ Dabei überlagert der § 323 HGB als *lex specialis* die allgemeinen Regeln des Schuldrechts.³⁴⁰ Das einstige Verständnis, der Abschlussprüfer sei *qua* Erteilung des Prüfauftrages Organ der Gesellschaft, wurde aufgegeben.³⁴¹ Er hat keine gesellschaftsinnerrechtliche Stellung, ist auch kein Hilfs- oder Unterstützungsorgan, sondern hat seine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsaufgaben als gesellschaftsexterner Vertragspartner wahrzunehmen.³⁴²

Diese gesellschaftsexterne, schuldrechtliche Vertragsbeziehung ist grundlegend. Sie bindet den Abschlussprüfer³⁴³ zum einen an die von ihm wahrzunehmenden Pflichten. Zum anderen bereitet sie zugleich den Boden für Haftungsfragen gegenüber der Gesellschaft oder mit der Gesellschaft verbundenen Unternehmen (§§ 323 Abs. 1 S. 3, 271 Abs. 2 HGB).³⁴⁴ Uneindeutig scheint, für welche Pflichtverletzungen der Abschlussprüfer zu haften hat.³⁴⁵ Der Gesetzgeber benennt den Pflichtenkatalog ausdrücklich: Gewissenhaftigkeit, Unparteilichkeit und Verschwiegenheit (§ 323 Abs. 1 Satz 1 HGB) sowie das Verwertungsverbot von Geschäfts- und Betriebsgeheimnissen (§ 323 Abs. 1 Satz 2 HGB). Verletzt der Abschlussprüfer vorsätzlich oder fahrlässig „seine Pflichten“ ist dieser zum Schadensersatz verpflichtet (§ 323 Abs. 1 Satz 3 HGB). Die strengere Ansicht der Lehrmeinung vertritt die Position, dass nur die vom Gesetz ausdrücklich in Satz 1 und 2 genannten Pflichten mit dem Satz 3 ange-

³³⁸ Vgl. insgesamt *Gehring*: Abschlussprüfung, Gewissenhaftigkeit und Prüfungsstandards, S. 40 ff.

³³⁹ Zum zivilrechtlichen Auftragsverhältnis bereits Abschnitt §2.A.I.2.a), zur Pflichtverletzung §2.A.III.3, zur Wahl und Erteilung des Prüfauftrags an den Abschlussprüfer durch die gesetzlichen Vertreter § 318 HGB.

³⁴⁰ OLG *Düsseldorf*, Urteil vom 19.11.1998 – 8 U 59/98, Haftung des Abschlussprüfers gegenüber dem Gesellschafter der geprüften Gesellschaft, NZG 1999, 901, 901, eine Ausnahme gilt allerdings für die §§ 823 ff. BGB (keine absolute Sperrwirkung des § 323 HGB bei deliktischen Vergehen), vgl. *Schmidt/Feldmüller*, in: *Förschle et al.*, § 323 Rn. 172.

³⁴¹ Vgl. *Ebke*, S. 14 f.

³⁴² Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 316 Rn. 32, zur Rechtsnatur des Prüfungsvertrages *Müller*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 318 Rn. 88.

³⁴³ Auf den Hinweis, dass hier auch stets „seine Gehilfen“ (§ 278 BGB) angesprochen sind, wird zu Gunsten der Lesbarkeit im Folgenden verzichtet.

³⁴⁴ Zur Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten oben §2.A.III.4, weitergehend in §2.A.IV.1.b).i.2.

³⁴⁵ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 22.

sprochen sind.³⁴⁶ Die herrschende Meinung jedoch subsumiert unter der Formulierung „seine Pflichten“ alle Pflichten, die er bei der Durchführung der Abschlussprüfung zu erfüllen hat.³⁴⁷

Damit ist der Anwendungsbereich des § 323 HGB angesprochen. Die „gewissenhafte und unparteiische Prüfung“ in Absatz 1 Satz 1 bedarf der Klärung, wo diese beginnt und wo diese endet.³⁴⁸ Erst nach Definition des Anwendungsbereichs kann auch klar sein, wann die damit verbundenen Pflichten und Haftungsregeln greifen (im Detail folgender Abschnitt). Insgesamt sind drei Fallstricke fraglich: Erstens die Frage, in wieweit § 323 HGB auch auf freiwillige Prüfungen zutrifft. Zweitens, ob § 323 HGB auch für den Bereich eines ausgeweiteten Prüfungsauftrags gilt. Und drittens, ob der § 323 HGB auch auf atypische Prüfungshandlungen anzuwenden ist. Einigkeit herrscht hinsichtlich der Frage zur Anwendbarkeit des § 323 HGB bei freiwilligen Abschlussprüfungen. Hier greift § 323 HGB nicht. Damit gibt er im Bereich der freiwilligen Prüfungen die Stellung als *lex specialis* auf und es gelten die allgemeinen schuldrechtlichen Regeln.³⁴⁹

Bei einer Ausweitung des Prüfungsauftrags ist zwischen zwei Formen zu unterscheiden.³⁵⁰ Einmal kann es sich um eine „Ergänzung“ des Prüfungsauftrags handeln, wenn über den gesetzlich umschriebenen Prüfungsauftrag hinaus zusätzliche Prüfungsgegenstände und Prüfungsziele vereinbart werden (zum Beispiel eine Geschäftsführungsprüfung, IDW PS 220 Tz. 20/ISA [DE] 210 Tz. D.10.1).³⁵¹ Ferner können auch „Erweiterungen“ den gesetzlich anzulegenden Prüfungsumfang modifizieren, dadurch, dass über die gesetzliche Mindestanforderung hinaus zusätzliche Prüfungshandlungen durchgeführt werden. Solche Prüfungsschwerpunktlegungen (zum Beispiel auf den Bereich der Rückstellungen) haben eine höhere Anzahl an Prüfungshandlungen für den bestimmten Bereich zur Folge. Zunächst ist grundsätzlich über alle Abweichungen vom gesetzlichen Anforderungsprofil einer Abschlussprüfung (freiwillige Prüfung, Ergänzung oder Erweiterung) eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen Auftraggeber und Abschlussprüfer festzuhalten; bei einer Ergänzung ist auch über eine Haftungsvereinbarung nachzudenken.

³⁴⁶ Vgl. Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323 Rn. 23.

³⁴⁷ Vgl. ebd., Rn. 24, Müller, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, § 323 Rn. 22, Hopt/Merkt, in: Baumbach/Hopt, HGB Komm 2016, § 323 Rn. 1, Schmidt/Feldmüller, in: Förtschle et al., § 323 Rn. 10.

³⁴⁸ Gehring spricht in diesem Zusammenhang von einer vorzunehmenden Grenzziehung, S. 44.

³⁴⁹ Vgl. Müller, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, § 323 Rn. 9, zur Stellung des § 323 HGB bei gesetzlichen Abschlussprüfungen oben Fn. 340.

³⁵⁰ Vgl. auch im Folgenden Gehring, S. 44 ff.

³⁵¹ IDW, WPg 2001, 895, 897.

Für den Anwendungsbereich des § 323 HGB ist insgesamt der Begriff der „Prüfung“ ausschlaggebend: Er bezieht sich auf den Gesamtbereich der *gesetzlichen* Abschlussprüfung (§§ 316 ff. HGB).³⁵² Diese beinhaltet noch die vertraglich festzuhaltenden „Erweiterungen“, sofern diese sich auf Prüfungsgegenstände des § 317 HGB beziehen.³⁵³ Auf freiwillige Abschlussprüfungen oder eine „Ergänzung“ zur gesetzlichen Abschlussprüfung kann der § 323 HGB aber nicht mehr bezogen werden.³⁵⁴ An diesen Rahmen orientiert sich die Haftung des Abschlussprüfers. Das gilt auch für atypische Prüfungshandlungen, also für Handlungen, die nicht allgemein als gesetzlich notwendige Prüfungshandlungen eingestuft werden können.³⁵⁵ Diese Handlungen könnten aber dennoch bei Durchführung der Abschlussprüfung als sinnvoll erachtet werden, sofern sie notwendig zur Erfüllung der gesetzlichen Abschlussprüfung sind. Nur sofern dies bei atypischen Prüfungshandlungen im konkreten Einzelfall zutrifft, wäre eine Anwendung des § 323 HGB denkbar.³⁵⁶

Mit dem Begriff der „Prüfung“ wurde somit der Anwendungsbereich des § 323 HGB bestimmt: Der Abschlussprüfer haftet für die Verletzung *aller* Pflichten, für die er bei der Erfüllung der *gesetzlichen Abschlussprüfung* Sorge zu tragen hat. Bei Pflichtverletzung hat er gegenüber der beauftragenden Gesellschaft in diesem Rahmen mit entsprechender Haftung zu rechnen. Die Eingrenzung ergibt sich zum einen aus dem oben vorgenommenen Ausschnitt der Sperrwirkung des § 323 HGB gegenüber den allgemeinen Haftungsregeln: § 323 greift als *lex specialis* dort, wo der Abschlussprüfer den der gesetzlichen Abschlussprüfung zugeordneten Pflichten nicht nachkommt. Zum anderen spricht für diesen Rahmen, dass § 323 Abs. 1 Satz 3 nicht ausdrücklich (nur) Bezug auf die in Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 konkret genannten Pflichten nimmt.³⁵⁷ Das wird durch seine systematische Stellung als Bestandteil des Unterabschnitts über die Prüfung (§§ 316 - 324a HGB) untermauert.

³⁵² Vgl. Müller, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn 1, Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 15.

³⁵³ Vgl. Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 19, Gehringer, S. 46.

³⁵⁴ Vgl. Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 15, 17.

³⁵⁵ Vgl. Gehringer, S. 47.

³⁵⁶ Vgl. ebd., S. 47 f.

³⁵⁷ Vgl. Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 24.

b) Haftung und Ahndung des Abschlussprüfers

i. Zivil- und Handelsrechtliche Haftungsregeln (BGB, HGB)

1. Haftung gegenüber der Gesellschaft (Auftraggeberhaftung)

§ 323 Abs. 1 HGB schützt den Auftraggeber einer pflichtgemäßen Abschlussprüfung vor Schäden durch eine Pflichtverletzung des Abschlussprüfers. Vor diesem Hintergrund bildet die oben besprochene Vertragsbeziehung zwischen Abschlussprüfer und der zu prüfenden Gesellschaft die Grundlage für Haftungsfragen und Schadenersatz zugunsten der Gesellschaft oder mit der Gesellschaft verbundenen Unternehmen. Der Abschlussprüfer ist diesen im Rahmen einer unternommenen Pflichtprüfung im Falle einer Pflichtverletzung zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Dritten gegenüber haftet der Abschlussprüfer auf der Grundlage des erteilten Auftrages über die Abschlussprüfung nicht (dazu nächster Abschnitt). Es gelten die Bestimmungen des Zivilrechts: Eine Ersatzpflicht liegt vor, sofern die Pflichtverletzung vom Schuldner vorsätzlich oder fahrlässig begangen worden ist (§§ 280 Abs. 1 Satz 1, 276 Abs. 1 Satz 1 BGB).³⁵⁸ Vorsatz ist das Wissen und Wollen des pflichtwidrigen Erfolgs.³⁵⁹ Konkret bedarf es das Wissen des Prüfers um die Pflichtverletzung und das Wollen des Prüfers um die Pflichtverletzung. Umfasst ist auch der bedingte Vorsatz bei welchem der Prüfer die Pflichtverletzung zumindest billigend in Kauf nimmt. Bei einer vorsätzlichen Pflichtverletzung haftet der Prüfer vollumfänglich.

Fahrlässig handelt, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt (§ 276 Abs. 2 BGB). Das gilt für grobe als auch für leichte Fahrlässigkeit.³⁶⁰ Die im Verkehr erforderliche Sorgfalt ist ein objektiv-abstrakter Sorgfaltsmaßstab.³⁶¹ Konkret kommt es dabei nicht auf die individuellen Ansichten, Fähigkeiten oder Erfahrungen des Abschlussprüfers an, sondern maßgebend sind einzig die im jeweiligen Fall allgemeinen Verkehrsbedürfnisse.³⁶² Beauftragt eine prüfungspflichtige Gesellschaft einen Wirtschaftsprüfer mit der vorzunehmenden Jahresabschlussprüfung, so muss sie darauf vertrauen können, dass dieser über die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten zur Durchführung der Abschlussprüfung verfügt (Vertrauens-

³⁵⁸ Vgl. auch im Folgenden Müller, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 65. Mitverschulden des Schadens durch den Anspruchsberechtigten (Organe oder Erfüllungsgehilfen der zu prüfenden Gesellschaft) bei eigener Sorgfaltsverletzung kann sich schadensmindernd oder gar anspruchvernichtend auswirken, so Müller, ebd., § 323 Rn. 81, dargelegt auch durch OLG Saarbrücken, Urteil vom 18.07.2013 - 4 U 278/11-88, DB 2013, 2324 ff.

³⁵⁹ Vgl. Grüneberg, in: *Palandt*, § 276 Rn. 10.

³⁶⁰ Vgl. Schmidt/Feldmüller, in: *Förschle et al.*, § 323 Rn. 105.

³⁶¹ Vgl. bereits oben §2.A.I.2.a).

³⁶² Vgl. Grüneberg, in: *Palandt*, § 276 Rn. 15.

schutz).³⁶³ Nach § 323 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 HGB a.F. beschränkte sich die Haftung bei leicht fahrlässiger Pflichtverletzung des Abschlussprüfers auf 1 Million Euro; bei Prüfungen von Aktiengesellschaften, deren Aktien zum Handel im regulierten Markt zugelassen sind, auf 4 Millionen Euro.

Seit dem FISG differenziert der Gesetzgeber zwischen mehreren Haftungsstufen im Rahmen von leicht fahrlässigen und grob fahrlässigen Pflichtverletzungen.³⁶⁴ Bei einer leicht fahrlässigen Pflichtverletzung bei Prüfungen von kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften i.S.v. § 316a Satz 2 Nr. 1 HGB n.F. sieht der Gesetzgeber gem. § 323 Abs. 2 Nr. 1 HGB n.F. eine Haftungshöchstgrenze von 16 Millionen Euro vor. Bei leicht fahrlässiger Pflichtverletzung im Rahmen der Prüfung von nicht-kapitalmarktorientierten Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen i.S.v. § 316a Satz 2 Nr. 2 oder Nr. 3 HGB n.F. liegt die Haftungsgrenze gem. § 323 Abs. 2 Nr. 2 HGB n.F. bei 4 Millionen Euro. Im Rahmen von Abschlussprüfungen bei sonstigen Unternehmen, die nicht-kapitalmarktorientiert i.S.v. § 316a Satz 2 HGB n.F. sind, gilt gem. § 323 Abs. 2 Nr. 3 HGB n.F. eine Haftungshöchstgrenze von 1,5 Millionen Euro. Bei grob fahrlässigen Pflichtverletzungen im Rahmen der Abschlussprüfung einer kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaft gilt zukünftig keine Haftungsbegrenzung (§ 323 Abs. 2 S. 2, Halbsatz 2 HGB n.F.). Lediglich bei grob fahrlässigen Pflichtverletzungen bei einer Abschlussprüfung von nicht-kapitalmarktorientierten Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen ist die Haftung auf 32 Millionen Euro (§ 323 Abs. 2 S. 3 HGB n.F.) sowie bei sonstigen Unternehmen auf 12 Millionen Euro (§ 323 Abs. 2 S. 4 HGB n.F.) beschränkt.

2. Haftung gegenüber Dritten (Dritthaftung)

Dritte – also weder Pflichtprüfungsauftrag vergebene Gesellschaft, noch ein mit dieser Gesellschaft verbundenes Unternehmen – sind nicht Partei der schuldrechtlichen Leistungsbeziehung und damit nicht vom Schutzbereich des § 323 Abs. 1 HGB umfasst. Dies gilt zunächst grundsätzlich, schließt jedoch eine vertragliche Haftungsvereinbarungen mit Schutzwirkung zugunsten Dritter nicht aus. Insgesamt ist aber die – auch vertragliche – Dritthaftung des Abschlussprüfers an strenge Restriktionen gebunden: Der Einbezug einer unbekanntem Vielzahl von Gläubigern, Gesellschaftern oder Anteilserwerbern in den vertraglichen Schutzbereich liefe sonst der gesetzlichen Absicht einer angemessene Haftungsbegrenzung des Abschlussprüfers

³⁶³ Siehe Fn. 211 f., dort auch zur allgemeinen, zivilrechtlichen Rechtsprechung.

³⁶⁴ Dazu und im Folgenden bereits Abschnitt §2.A.III.8 dort Fn. 329 und Fn. 331.

zuwider.³⁶⁵ Daran knüpft auch das OLG *Düsseldorf*, welches unter anderem als eine Voraussetzung der vertraglichen Dritthaftung des Abschlussprüfers die Erkennbarkeit der in den Haftungskreis aufzunehmenden Personen nennt.³⁶⁶ Die Haftung des Abschlussprüfers kann durch Vertrag weder ausgeschlossen, noch beschränkt werden (§ 323 Abs. 4 HGB).³⁶⁷

Der Abschlussprüfer haftet gegenüber Dritten neben der oben angerissenen vertraglichen Haftung noch für deliktische Vergehen gem. § 823 Abs. 1 und Absatz 2 und § 826 BGB.³⁶⁸ In Betracht kommt hinsichtlich § 823 BGB insbesondere der Absatz 2, nach welchem der Abschlussprüfer gegenüber Dritten haftet, sofern er gegen den Schutz eines anderen bezweckendes Gesetz verstößt.³⁶⁹ Hier kommen für den Abschlussprüfer primär vermögensschützende Gesetze des Straf- und Handelsgesetzbuches, etwa bei Verletzung von Berichts- (§§ 321, 332 HGB) oder Geheimhaltungspflichten (§ 333 HGB), in Betracht.³⁷⁰ Nach § 826 BGB haftet, wer in einer gegen die guten Sitten verstoßenden Weise einem anderen vorsätzlich Schaden zufügt. Dies kommt für Abschlussprüfer in Betracht, sofern eine besonders fahrlässige oder gewissenlose Pflichtverletzung festgestellt wird. Als Beispiel wird die Erteilung eines Bestätigungsvermerks ohne Prüfungsdurchführung oder die grob fahrlässige Verweigerung der Einsicht des Abschlussprüfers um die Unrichtigkeit seines Prüfungsurteils genannt.³⁷¹

ii. Berufsrechtliche Ahndung (WPO)

1. Grundlage, Zuständigkeiten, Verfahren

Neben der zivil- und handelsrechtlichen Haftung drohen dem Abschlussprüfer bei Verletzung seiner Pflichten (§ 323 Abs. 1 HGB) auch berufsrechtliche Konsequenzen. Ausgangspunkt ist die Wirtschaftsprüferkammer (WPK), bei der alle Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vereidigte Buchprüfer und Buchprüfungsgesellschaften Pflichtmitglieder sind (§§ 58 Abs. 1, 128 Abs. 3 WPO). Die WPK wacht über die beruflichen Pflichten ihrer Mitglieder (§ 57 Abs. 1 WPO). Diese haben ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO). Ferner nennt die WPO die

³⁶⁵ BGH Urteil vom 06.04.2006 - III ZR 256/04, DB 2006, S. 1105, 1106.

³⁶⁶ OLG *Düsseldorf*, Urteil vom 02.06.2009 – I – 23 U 108/08, DB 2009, S. 2369, 2370 f.

³⁶⁷ Eine Erhöhung wäre zumindest zivilrechtlich möglich, sofern der Abschlussprüfer von seiner Schutzvorschrift des § 323 Abs. 2 HGB Abstand nimmt und einer Haftsummenerhöhung vertraglich zustimmt, so *Müller*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 95.

³⁶⁸ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 92, für solche entfaltet § 323 HGB auch bei Pflichtprüfungen keine absolute Sperrwirkung, siehe Fn. 332.

³⁶⁹ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 209.

³⁷⁰ Vgl. *Schmidt/Feldmüller*, in: *Förschle* et al., § 323 Rn. 175.

³⁷¹ BGH Urteil vom 26.11.1986 - IV a ZR 86/85, DB 1987, S. 828 f., BGH Urteil vom 26.09.2000 - X ZR 94/98, DB 2000, S. 2363, 2367.

Pflicht des berufswürdigen Verhaltens, die Pflicht zur Wahrung einer kritischen Grundhaltung, sowie die Vermeidung unlauterer Werbung (§§ 43 Abs. 2 Satz 3, 43 Abs. 4, 52 WPO).³⁷² Die von der WPK genannten Berufspflichten werden in der von ihr erlassenen Berufssatzung (BS WP/vBP) konkretisiert (§ 57 Abs. 3 WPO). Zumindest für die Berufspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit und Verschwiegenheit ist Deckungsgleichheit zwischen WPO und HGB festzustellen.³⁷³ Daher ist hier die Frage von Pflichtverletzung und Ahndung aus berufsrechtlicher Perspektive neben den zuvor betrachteten zivil- und handelsrechtlichen Haftungsregeln ebenfalls von Interesse.

Leitend für die Berufsaufsicht über den Berufsstand ist der Gedanke der Selbstverwaltung.³⁷⁴ Diese Aufgabe kommt der WPK zu (Kammerzuständigkeit, § 57 WPO). Daneben arbeitet eine berufsstandsunabhängige Aufsichtsbehörde, welche mit dem APAREG eine Reform erfahren hat.³⁷⁵ Um den europarechtlichen Bestimmungen einer berufsstandsunabhängigen Aufsichtsbehörde zu genügen, wurde die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) ersetzt.³⁷⁶ Die zuvor bestandene APAK war zwar ein vom Berufsstand unabhängiges Gremium, aber keine eigenständige Behörde, ohne eigene Mitarbeiter und konnte letztlich auch keine eigenen Verwaltungsakte erlassen.³⁷⁷ Dem genügt nun die mit dem APAREG neu eingesetzte APAS beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA), welche eine öffentliche fachbezogene Aufsicht über die WPK führt und die Letztentscheidungsbefugnis hat (§ 66a Abs. 1, Absatz 4 Satz 2 WPO). Sie unternimmt insbesondere die anlassunabhängigen Inspektionen und die anlassbezogenen Untersuchungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 316a Satz 2 HGB (§ 66a Abs. 6 WPO).

Auch das System der Ermittlung, Verhängung und Überprüfung berufsaufsichtlicher Maßnahmen wurde mit dem APAREG geändert. Grundsätzlich kommen nun als Ahndungen die berufsrechtlichen Maßnahmen gem. § 68 Abs. 1 Satz 2 WPO in Betracht. Berufsvergehen werden von der WPK oder – sofern zuständig – der APAS ermittelt (kammerseitige Ermittlungsbefugnis, § 61a Satz 2 WPO).³⁷⁸ Die Verhängung berufsaufsichtlicher Maßnahmen obliegt dem Vorstand der WPK oder der APAS (§§ 68 Abs. 1 Satz 1, 66a Abs. 6 WPO). Gegen

³⁷² Vgl. IDW, WP Handbuch 2012, Rn. A269 - A465.

³⁷³ § 43 Abs. 1 WPO nennt noch die Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit.

³⁷⁴ Vgl. *Kelm/Schneiß/Schmitz-Kerkendell*, WPg 2016, 60, 62.

³⁷⁵ Siehe Abschnitt §2.A.III.7.

³⁷⁶ Vgl. *Kelm/Schneiß/Schmitz-Kerkendell*, WPg 2016, 60, 60.

³⁷⁷ Vgl. *Lücke/Stöbener/Giesler*, BB 2015, 1578, 1579 f.

³⁷⁸ Vgl. *Grabarse-Wilde*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 61a, Rn. 9.

die verhängten Maßnahmen kann der Berufsangehörige Einspruch erheben, womit das berufsgerichtliche Verfahren eröffnet wird (§§ 71a, 85 WPO). Das berufsgerichtliche Verfahren ist den Spruchkörpern der ordentlichen Gerichtsbarkeit zugeordnet. Nach dem APAReG kann sich die berufsgerichtliche Entscheidung jedoch lediglich noch auf den Streitgegenstand in Form der zuvor von WPK oder APAS erlassenen Maßnahmen beziehen (§ 103 Abs. 2 Satz 1 WPO).³⁷⁹ Das Gericht entscheidet entweder auf Zurückweisung des Antrags über berufsgerichtliche Entscheidung, auf Verurteilung oder Freisprechung, oder auf Einstellung des Verfahrens (§ 103 Abs. 2 Satz 2 WPO).

2. Pflichtverletzung, insbesondere Gewissenhaftigkeit

Im Rahmen des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens kann der Vorstand der WPK oder die APAS eine Pflichtverletzung nur feststellen, sofern Kammermitglieder objektiv und schuldhaft gegen eine der ihnen auferlegten Pflichten verstoßen haben (§§ 57 Abs. 1, 61a Satz 2, 67 Abs. 1, 68 Abs. 1 Satz 1 WPO).³⁸⁰ Das gilt für alle Berufspflichten, welche sich aus WPO und BS WP/vBP ergeben.³⁸¹ Voraussetzung ist stets die *persönliche* Vorwerfbarkeit des objektiv rechtswidrigen Verhaltens. Schuldhaftes Verhalten im Sinne des § 67 Abs. 1 WPO ist sowohl die vorsätzliche als auch fahrlässige Pflichtverletzung.³⁸²

Für die Frage, wann die Sorgfaltspflicht der gewissenhaften Berufsausübung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO) verletzt ist, knüpft die WPO – wie auch oben für das HGB gezeigt – an den zivilrechtlichen Bestimmungen des § 276 BGB an. Eine Pflichtverletzung liegt also dann vor, wenn der Abschlussprüfer nicht der „im Verkehr erforderlichen Sorgfalt“ nachgekommen ist. Ausgehend von den obigen handelsrechtlichen Regelungen und der nun hier beschriebenen berufsrechtlichen Systematik deutet vieles auf eine notwendige Konkretisierung des zivilrechtlichen Sorgfaltsmaßstabs in Verbindung mit dem Begriff der „Gewissenhaftigkeit“ bei Abschlussprüfungen hin. Dem wird sich im Folgenden genähert.

c) Allgemein: Pflichten des Abschlussprüfers

Somit gelten für den Abschlussprüfer die oben beschriebenen Pflicht- und Haftungsregeln des § 323 HGB grundsätzlich bei: die den Prüfungsumfang und Gegenstand bestimmenden Vor-

³⁷⁹ Vgl. *Pickel*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 103, Rn. 2.

³⁸⁰ Vgl. *Grabarse-Wilde*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 67, Rn. 10, § 68, Rn. 6.

³⁸¹ Vgl. ebd., § 68, Rn. 6.

³⁸² Vgl. ebd., § 67, Rn. 12, § 68, Rn. 10.

schriften (§ 317), der Einholung von Auskünften und der Entgegennahme von Unterlagen (§ 320 HGB), bei der Berichterstattung (§ 321), bis hin zur falschen oder unbegründeten Versagung des Bestätigungsvermerks (§ 322). Darüber hinaus bestehen Pflichten auf Grundlage anderer Gesetze, wie beispielsweise bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse die Pflichten der Verordnung EU/537/2014 oder die der oben beschriebenen Berufspflichten der WPO, welche durch die BS WP/vBP konkretisiert wird.³⁸³ Diese knüpft an die Regelungen der WPO an (§ 1 BS WP/vBP); sie hat jedoch nicht gleiche Bindungswirkung.³⁸⁴

Durch die Konkretisierungsfunktion der Berufssatzung entsteht mit § 4 Abs. 1 BS WP/vBP und der dort vorgenommenen Konkretisierung der Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit (§ 43 Abs. 1 WPO) ein scheinbar dynamischer Gesetzesverweis auf die Verlautbarungen des IDW.³⁸⁵ Die Berufssatzung schreibt hier vor, dass WP/vBP³⁸⁶ „bei der Erfüllung ihrer Aufgaben [...] sich über die für ihre Berufsausübung geltenden Bestimmungen zu unterrichten und diese und fachliche Regeln zu brachten [haben].“ Das IDW interpretiert hierunter die IDW-Normen, insbesondere die IDW-Prüfungsstandards (IDW PS), Stellungnahmen zur Rechnungslegung (IDW RS) sowie die Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH).³⁸⁷ Ferner werden hierunter auch die *International Standards on Auditing* (ISA) subsumiert (§ 317 Abs. 5 HGB), welche bisher jedoch nicht von der EU-Kommission angenommen wurden. Zu berücksichtigen sind jedoch spätestens im Jahr 2023 bei Prüfungen von Berichtszeiträumen mit kalendergleichem Geschäftsjahr 2022 (Stichtag 31.12.2022) die mittels Integrationsmodell in die deutschen GoA integrierten ISA [DE].³⁸⁸ Durch die Verlautbarungen scheint der Gewissensbegriff eine Konkretisierung zu erfahren und somit ein definiertes Sorgfaltsmaß vorzuliegen. Dazu später (Abschnitt §2.B.). Zunächst eine weiter tiefergehende Betrachtung hoheitlicher Gesetzgebung.

d) Pflicht zur „gewissenhaften [...] Prüfung“

Zentral steht bei allen Handlungen, die der Abschlussprüfer unternimmt, die Pflicht zur „gewissenhaften Abschlussprüfung“. Sie wird in der Literatur als die für den Abschlussprüfer

³⁸³ Vgl. Müller, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 22, zur Verordnung oben §2.A.III.7.

³⁸⁴ Zur unterschiedlichen Bindungswirkung von WPO und BS WP/vBP bereits einleitend §1.A.II.1, zur weitergehenden Betrachtung der Berufssatzung unten, Abschnitt §2.B.

³⁸⁵ Dazu eingehend Abschnitt §2.B: „Gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen.

³⁸⁶ Im Folgenden wird auf die Notation „WP/vBP“ zu Gunsten der Lesbarkeit verzichtet.

³⁸⁷ Vgl. IDW, WP Handbuch 2006, Rn. A364, WP Handbuch 2012, Rn. A383, *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 119.

³⁸⁸ WPK Magazin 2/2020, S. 28 f., später ausführlich noch Abschnitt §2.C.

„zentrale Verhaltenspflicht“³⁸⁹, „Kernvorschrift“³⁹⁰ oder „Kardinalpflicht“³⁹¹, beschrieben.³⁹² Diese fügt sich in das Zusammenspiel von Rechnungsleger, Rechenschaftsempfänger und der im Zentrum stehenden Generalnorm der Bilanzwahrheit (§ 264 Abs. 2 HGB) ein.³⁹³ Die Bilanzwahrheit gibt damit das anzuvisierende Ziel einer gewissenhaften Abschlussprüfung vor (wie in §2.A.I.2.b beschrieben): Der Rechenschaftspflichtige hat dem Rechenschaftsempfänger *getreu* über den Verlauf der Geschäfte zu berichten und damit konkret alle wesentlichen Sachverhalte angemessen darzustellen.³⁹⁴ Dabei gibt es nicht nur eine Wahrheit, sondern für jeden Abschluss muss die seinige dargelegt werden. Hieran knüpft die Abschlussprüfung und fungiert eher als „Kunsth Handwerk auf höchstem Niveau“³⁹⁵.

Somit verfügt die Rechnungslegung mit der Generalnorm der Bilanzwahrheit über einen juristisch konkret greifbaren Maßstab: Es gilt die angemessene Darstellung wesentlicher Sachverhalte unter Berücksichtigung der anzuwendenden Bilanzierungsvorschriften.³⁹⁶ Das ist nicht falsch zu verstehen: Kein Jahresabschluss gleicht dem anderen. Bei Jahresabschlüssen gibt es nicht „die eine Wahrheit“. Aber die Generalnorm ist für alle der Fixpunkt. Analog fungiert die Abschlussprüfung: Auch sie ist keine „exakte Wissenschaft“³⁹⁷. Zu klären ist deshalb, wie die Pflicht der Gewissenhaftigkeit vom Abschlussprüfer gefasst werden kann. Ebenso wie die bilanzwahre Rechnungslegung für jeden Abschluss einzeln dargelegt werden muss, muss für jede Abschlussprüfung eine solche den ihrigen Weg bis zur Kulmination in einer „gewissenhaften Abschlussprüfung“ finden – durch ständiges Nachdenken und Überprüfen der unternommenen Handlungen.³⁹⁸

Dies kann vom Gesetzgeber unmöglich konkretisiert werden.³⁹⁹ Daher bedient er sich mit dem Begriff der „gewissenhaften“ Abschlussprüfung wohl bewusst eines weiten Begriffs. Die

³⁸⁹ Gehringer, S. 48, Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323 Rn. 25.

³⁹⁰ Müller, in: Claussen/Scherrer, § 323, Rn. 26.

³⁹¹ Müller, in: Wellhöfer/Peltzer/Müller, § 24 Rn. 16.

³⁹² Vgl. Bormann/Greulich in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin, § 323 Rn. 34.

³⁹³ Vgl. oben: Gesamtrechtliche Einordnung und Systematik, Abschnitt §2.A.I.2.b).

³⁹⁴ Vgl. Luttermann, AG 2010, 341, 345.

³⁹⁵ Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323 Rn. 26 („Auditing is an art, not a science“), Ebke, Northwestern University Law Review 1984, 663, 683, wohl ursprünglich aus einer Veröffentlichung der *American Association of Public Accountants* aus dem Jahr 1887, Power, Accounting, Organizations and Society, 1992, 37, 53, zum Ursprung dieser Sentenz und kritischer Kommentierung Mochty, Der Spagat des Abschlussprüfers zwischen pflichtgemäßen Ermessen und evidenzbasierten Datenanalysen, in: Degendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Künstliche Intelligenz, S. 68 ff.

³⁹⁶ Siehe zur Rechtsprechung Fußnoten 213 ff.

³⁹⁷ Vgl. Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323 Rn. 26.

³⁹⁸ Vgl. ebd., § 317 Rn. 18, 20.

³⁹⁹ Vgl. Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323 Rn. 26.

Literatur spricht diesem größtenteils die Eigenschaft eines „unbestimmten Rechtsbegriffs“ zu.⁴⁰⁰ Eine Konkretisierung dieses Begriffs als Zentralpflicht des Abschlussprüfers (§ 323 Abs. 1 Satz 1 HGB) vor dem Hintergrund der Generalnorm der Bilanzwahrheit (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) wird im Folgenden unternommen.

e) „Gewissenhaft“ als Sorgfaltsmaß bei der Abschlussprüfung

i. Sorgfaltsmaßstäbe

Der Abschlussprüfer hat dafür *Sorge zu tragen*, dass er die ihm durch das Vertragsverhältnis mit der zu prüfenden Gesellschaft auferlegten Pflichten gem. § 323 Abs. 1 HGB nachkommt. Die vorsätzliche Pflichtverletzung des Abschlussprüfers setzt Wissen und Wollen um die Pflichtverletzung voraus. Sie hat insbesondere strafrechtliche Bedeutung und liegt außerhalb des hier weiterhin zu betrachtenden Rahmens von Sorgfaltsmaßen im Rahmen des zivilrechtlichen Verkehrs- und Vertrauensschutzes.⁴⁰¹ Daher werden die hierzu betreffenden Rechtsfragen nunmehr außer Acht gelassen. Fraglich erscheint jedoch bisher das Maß zur Bestimmung von Pflichtverletzung und Haftungsgründen bei Fahrlässigkeit. Oben wurde hierzu vorerst eine Gemengelage von verschiedenen Sorgfaltsmaßstäben festgestellt (§2.A.I.2.b).

Zum einen das zivilrechtliche Sorgfaltsmaß der „im Verkehr erforderlichen Sorgfalt“ (§ 276 Abs. 2 BGB). Zum anderen das Sorgfaltsmaß des Wirtschaftsprüfers in Form der Verpflichtung einer „gewissenhaften Berufsausübung“ (Prüfung), §§ 317 Abs. 1 Satz 3, 323 Abs. 1 Satz 1 HGB. Zwar wurde oben festgestellt, dass eine Pflichtverletzung zur gewissenhaften Prüfung vorliegt, sofern der Abschlussprüfer dieser vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt. Weiterhin wird sich zur Prüfung, ob schuldhaftes Verhalten vorliegt, auf die Bestimmungen des Zivilrechts (§ 276 BGB) bezogen. Unklar ist jedoch, inwiefern sich nun die „im Verkehr erforderliche Sorgfalt“ konkret von einer „gewissenhaften Abschlussprüfung“ unterscheidet oder Überschneidungen vorliegen.

⁴⁰⁰ Vgl. Müller, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 22, Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 26, Bormann/Greulich in: *Hennrichs/Kleindiek/Watrin*, § 323 Rn. 35, Haarmann/Hennig, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 52, zu „unbestimmten Rechtsbegriffen“ kritisch Luttermann, in: *Kropff/Semler*, §§ 243, 342 Rn. 15.

⁴⁰¹ Vgl. Grundmann, in: *Säcker/Rixecker/Oetker/Limberg*, § 276, Rn. 150, Vorsatz liegt im Falle der Wirtschaftsprüfung in der Regel auch nicht vor, so Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 70, die Unterscheidung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit ist allerdings wichtig für die Haftungsbeschränkung, dazu Abschnitt §2.A.IV.1.b).

ii. Die „im Verkehr erforderliche Sorgfalt“, § 276 BGB

1. Leichte und grobe Fahrlässigkeit

Zweck der Norm ist die Zurechnung von Störungen von Leistungen; sie begründet selbst keine Ansprüche.⁴⁰² Voraussetzung ist, dass der Schuldner die Leistungsstörung zu vertreten hat (Vertretenmüssen). Der Schuldner hat die Leistungsstörung – im Regelfall – zu vertreten, wenn er vorsätzlich oder fahrlässig seiner Schuld zur Erbringung der Leistung nicht nachkommt (Verschulden).⁴⁰³ Neben dem Vorsatz kommen als Verschuldensformen insbesondere leichte und grobe Fahrlässigkeit zum Tragen. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, „[...] wenn eine strengere oder mildere Haftung weder bestimmt noch aus dem sonstigen Inhalt des Schuldverhältnisses [...] zu entnehmen ist“ (§ 276 Abs. 1 Satz 1 BGB).⁴⁰⁴ Grobe Fahrlässigkeit ist eine Steigerung der leichten; mithin ein besonders schwerer Sorgfaltsverstoß.⁴⁰⁵

Für beide Formen der Fahrlässigkeit ist Erkennbarkeit (kognitive) und Vermeidbarkeit (voluntative) Voraussetzung.⁴⁰⁶ Der Schädiger handelt fahrlässig, wenn er den Verstoß hätte erkennen und vermeiden können. Erkennbarkeit unterteilt sich nach der Erkennbarkeit im Tatsächlichen und Erkennbarkeit im Rechtlichen. Bei Erkennbarkeit im Tatsächlichen muss der potenzielle Schädiger überhaupt erstmal einen Punkt erreichen, indem er einen möglichen Schaden erkennen und eine entsprechende Vermeidensabwägung anstellen muss (Aufgreifkriterium). Bei Erkennbarkeit im Rechtlichen muss dem potenziellen Schädiger die Rechtswidrigkeit der Fahrlässigkeit bewusst sein.⁴⁰⁷ Im Zweifel ist rechtlicher Rat einzuholen.⁴⁰⁸ Und letztlich muss die Fahrlässigkeit durch den potenziellen Schädiger vermeidbar gewesen sein.⁴⁰⁹ Dazu muss sie dem Willen des Schädigers unterworfen sein, wodurch er hätte in der Lage sein können, der Fahrlässigkeit durch eine konkrete Handlung entgegenzuwirken (und entgegenwirken musste).⁴¹⁰

⁴⁰² Vgl. Grundmann, in: Säcker/Rixecker/Oetker/Limperg, § 276, Rn. 1 f.

⁴⁰³ Zum Vertretenmüssen ohne Verschulden, ebd., Rn. 171 ff., zum Regelfall auch Schmidt-Kessel/Kramme, in: Prütting/Wegen/Weinreich, § 276, Rn. 5.

⁴⁰⁴ Vgl. Grundmann, ebd., Rn. 51.

⁴⁰⁵ Vgl. ebd., Rn. 94.

⁴⁰⁶ Vgl. ebd., Rn. 68.

⁴⁰⁷ Vgl. ebd., Rn. 73.

⁴⁰⁸ Vgl. St. Lorenz, in: Bamberger/Roth/Hau/Poseck, § 276, Rn. 30, ausführlich Westermann, in: Westermann/Grunewald/Maier-Reimer, § 276, Rn. 14.

⁴⁰⁹ Vgl. Grundmann, Fn. 401, Rn. 77.

⁴¹⁰ Auch die Vermeidbarkeit unterliegt dem tatsächlichen Kriterium (erkennen um gegenzuwirken) und rechtlichem Kriterium (Rechtswidrigkeit und gegenwirken müssen), vgl. St. Lorenz, Fn. 408, Rn. 31.

2. Objektives Maßstabelement

Grundlegend ist der Gedanke des Vertrauensschutzes. Der Leistungsempfänger muss darauf vertrauen dürfen, dass der Leistungserbringer die zur Leistung notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzt und einsetzt (§ 242 BGB: [...] wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern“).⁴¹¹ Damit dies im praktischen Rechtsverkehr gelingt, ist grundsätzlich ein objektiver Maßstab zur Bestimmung von Erfüllung und Verstoß notwendig.⁴¹² „Objektiv“ meint hier einen allgemeinverständlichen Bedarfsanspruch des Rechtsverkehrs;⁴¹³ eben die „im Verkehr erforderliche Sorgfalt“ (§ 276 Abs. 2 BGB).⁴¹⁴ Nicht von Belang sind individuelle Ansichten über die einzubringenden oder einbringbaren Kenntnisse und Fähigkeiten.⁴¹⁵ Das macht die Norm klar: Maßgebend ist nicht die persönlich mögliche Sorgfalt, sondern die *erforderliche* Sorgfalt.⁴¹⁶

Diese ist kein universales Einheitsmaß, sondern muss für den jeweiligen Sachverhalt und Verkehrskreis passgenau angelegt werden (Formbarkeit).⁴¹⁷ Neben nicht berufsbezogenen Kreisen (Alter-, Bildungs-, Lebenskreis) gelten berufskreisbezogene Besonderheiten (beispielsweise die „eines ordentlichen Kaufmanns“, § 347 HGB, eines „ordentlichen Geschäftsmannes“, § 43 GmbHG).⁴¹⁸ Das objektive Sorgfaltsmaß bemisst sich dann an den speziellen Anschauungen des jeweiligen Verkehrskreises. Handelt der Betroffene nicht mit der entsprechend anzulegenden Sorgfalt, „kann sich der zu ihrer Einhaltung Verpflichtete nur in Ausnahmefällen darauf berufen, nicht schuldhaft gehandelt zu haben“⁴¹⁹. Nicht entschuldigend sind subjektive Schwächen wie zu geringe Ausbildung, Unerfahrenheit oder Unkenntnis.⁴²⁰ Anders verhält es sich mit subjektiven Stärken, welche das individuelle Sorgfaltsmaß erhöhen können.⁴²¹ Insgesamt sind subjektive Momente von Sorgfaltsmaßnahmen aber als Unterkate-

⁴¹¹ Auch dies hilft dem Gesetzgeber, nicht allzu konkret werden zu müssen, dazu Fn. 399.

⁴¹² Ausnahmen (subjektive Maße) gelten für grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz, vgl. hierzu auch weiterführend Grundmann, in: Säcker/Rixecker/Oetker/Limberg, § 276, Rn. 54 (dort Fußnote 123).

⁴¹³ Vgl. St. Lorenz, in: Bamberger/Roth/Hau/Poseck, § 276, Rn. 20.

⁴¹⁴ BGH Beschluss vom 04.03.1957 - GSZ 1/56, DB 1957, 403, 404, BGH Urteil vom 27.03.2003 - IX ZR 399/99, NJW 2003, 2022, 2024.

⁴¹⁵ Vgl. Grundmann, in: Säcker/Rixecker/Oetker/Limberg, § 276, Rn. 55 f., 58.

⁴¹⁶ Verdeutlichend auch der BGH in den Urteilen vom 17.03.1981 - VI ZR 191/79, „Apfelschorf I-Fall“, NJW 1981, 1603, 1604, BGH Urteil vom 11.04.2000 - X ZR 19/98, Gescheiterte Festplattenrettung, DB 2000, S. 1507 f., BGH Urteil vom 30.10.1987 - V ZR 174/85, NJW 1988, 558, 560.

⁴¹⁷ Vgl. Grundmann, Fn. 415, Rn. 54, 57.

⁴¹⁸ Vgl. St. Lorenz, Fn. 413, Rn. 22, Grundmann, Fn. 415, Rn. 59, bei Geschäftsleitertätigkeiten ist die *Business Judgement Rule* zu beachten (§ 93 Abs. 1 Satz 2 AktG).

⁴¹⁹ BGH Urteil vom 31.05.1994 - VI ZR 233/93, NJW 1994, 2232, 2233.

⁴²⁰ Vgl. Grundmann, Fn. 415, Rn. 56.

⁴²¹ BGH Urteil vom 10.02.1987 - VI ZR 68/86, NJW 1987, 1479, 1480; betrifft medizinische Spezialkenntnisse.

gorie des objektiv anzulegenden Maßstabs zu verstehen.⁴²²

Die Objektivität stellt daher sozusagen einen Mindestanspruch an die Sorgfalt des jeweiligen Verkehrskreises in der jeweiligen Situation dar.⁴²³ „Objektiv“ drückt aus, dass maßgebend ist, was jeweils im Verkehrskreis allgemeinverständlich erwartbar ist.⁴²⁴ Auch hier ist festzuhalten, dass die Messlatte dabei nicht für alle Lebenssachverhalte auf gleicher Höhe liegt. Sie ist stets entsprechend der jeweiligen Situation, dem jeweiligen Sachverhalt anzupassen. Daher wird der Maßstab auch als „objektiv-abstrakt“⁴²⁵ bezeichnet. Der Maßstab ist für sich allein nicht „ablesbar“, sondern wird erst im jeweiligen Lebenssachverhalt des Verkehrskreises sichtbar. Erkennbarkeit und Vermeidbarkeit von Verstößen gegen die Sorgfaltspflicht gründen im Tatsächlichen.⁴²⁶ Hier kann der Gesetzgeber normativ leiten.

3. Normatives Maßstabelement

Die Objektivität des Sorgfaltsmaßstabs zeichnet zunächst einen formalen Rahmen. Diesem wird inhaltlich durch Normen Kontur verleihen, aber nicht vollständig ausgefüllt. Der Verkehrsteilnehmer bewegt sich bei der Bestimmung seines Sorgfaltsmaßes stets zwischen faktischen und normativen Determinanten. Der Gesetzgeber greift beispielsweise durch Vorschriften wie die Straßenverkehrsordnung, Unfallvorschriften oder technische Vorschriften in die Maßstabsbestimmung ein.⁴²⁷ Vermieden werden soll dadurch eine Verschiebung des Sorgfaltsmaßstabs zu Ungunsten der „durchschnittlichen Anforderungen“⁴²⁸ des jeweiligen Verkehrskreises.⁴²⁹ Die „durchschnittlichen Anforderungen“ stellen einen Mittelpunkt zwischen faktischer Praxis und normativem Anspruch dar.⁴³⁰ Unsitte oder schädliche Gewohnheiten eines Verkehrskreises können die objektiv erwartbaren Leistungen verzerren und somit konträr zum vom Gesetzgeber gedachten Prinzip des Vertrauensschutzes wirken.

Neben den genannten Rechtsvorschriften können auch andere verkehrskreisspezifische Vorschriften gelten.⁴³¹ So zum Beispiel auch Fach- und Standesregeln. Diese sind zwar für die

⁴²² Vgl. *Schmidt-Kessel/Kramme*, in: *Prütting/Wegen/Weinreich*, § 276, Rn. 3.

⁴²³ Vgl. ebd., Rn. 15.

⁴²⁴ Vgl. *St. Lorenz*, in: *Bamberger/Roth/Hau/Poseck*, § 276, Rn. 21.

⁴²⁵ Vgl. *Müller*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 66.

⁴²⁶ Vgl. *Grundmann*, in: *Säcker/Rixecker/Oetker/Limberg*, § 276, Rn. 54.

⁴²⁷ Vgl. *St. Lorenz*, Fn. 424, Rn. 24, *Grüneberg*, in: *Palandt*, § 276 Rn. 18.

⁴²⁸ *Hanau*, in: *Rebmann/Säcker*, § 276, Rn. 79.

⁴²⁹ Vgl. *Grundmann*, Fn. 426, Rn. 60.

⁴³⁰ Vgl. ebd.

⁴³¹ Vgl. *St. Lorenz*, *St. Lorenz*, Fn. 424, Rn. 24.

Gerichte nicht bindend, stellen aber eine „ständig im Fluß befindliche jeweilige ‚Verkehrsanschauung‘ der Fachleute“⁴³² dar und können somit als normativer Maßstab dienen. Wurden diese eingehalten, kann dem zur Sorgfalt Verpflichteten nur noch schwerlich Verschulden vorgeworfen werden.⁴³³ Andererseits darf der Handelnde den normativen Leitlinien des Verkehrskreises nicht „blind“ vertrauen.⁴³⁴ Es kommt auf den Verantwortlichen an. Insgesamt bleibt nach obiger Betrachtung des normativ-objektiven Sorgfaltsmaßstabs im jeglichen Fall des Handelnden letztlich eine Art Reflexion. Er hat zu reflektieren, ob er faktisch und normativ, den durchschnittlichen Anforderungen entsprechend, alles unternommen hat, um sich nicht Verschulden vorwerfen lassen zu müssen („Vergewisserung“⁴³⁵).

iii. Die „Gewissenhaftigkeit“ des Prüfers, §§ 317, 323 HGB

1. „Gewissenhaft“ als empirisch-subjektiver Maßstab

Im Rahmen der zivilrechtlichen Betrachtung wurde oben „die im Verkehr erforderliche Sorgfalt“ des § 276 Abs. 2 BGB als „äußerer“ Sorgfaltsmaßstab beschrieben. Er ist faktisch erkennbar, von „außen“ an den jeweiligen Erwartungen des Verkehrskreises ablesbar, konkretisiert durch verkehrskreisbezogene Normen. Der Begriff der „Gewissenhaftigkeit“ des Abschlussprüfers hingegen eröffnet nach seinem Wortstamm „Gewissen“ die Möglichkeit eines „inneren“ Maßstabs, da die „Gewissensentscheidung als innermenschlicher Vorgang einer direkten Erkennbarkeit von außen entzogen ist.“⁴³⁶ Gewissenhaft handelt, wer seiner „inneren Stimme“⁴³⁷ folgt. Damit tun sich an dieser Stelle nochmals rechtsphilosophische Betrachtungen auf, die vor dem Hintergrund eines Versuchs der Konkretisierung von „Gewissenhaft“ wohl naturgemäß nicht ausbleiben können. Das untermauert zum einen der Wortstamm des Begriffs („Gewissen“⁴³⁸), welcher als empirischer oder deskriptiver Begriff der Seinserkennt-

⁴³² BGH Urteil vom 11.12.1979 - VI ZR 141/78, DB 1980, 775, 778, „allgemein anerkannte Regeln der Technik“ (Anmerkung *Brinkmann*).

⁴³³ Vgl. *St. Lorenz*, Fn. 431.

⁴³⁴ OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 08.05.2003 - 3 U 228/97, NJW-RR 2003, 1673, 1674.

⁴³⁵ *Schmidt-Kessel/Kramme*, in: *Prütting/Wegen/Weinreich*, § 276, Rn. 11, auf den solch einen Vorgang der Reflexion ähnlich auch der BGH: „Zur Beachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt gehört ferner, daß er [ein Heilpraktiker] sich [...] im Einzelfall jeweils selbstkritisch prüft, ob seine Fähigkeiten oder Kenntnisse ausreichen [...]“, so im BGH Urteil vom 29.01.1991 - VI ZR 206/90, NJW 1991, 1535, 1537, *Westermann*: „[...] wie sich ein ordentlicher und gewissenhafter Verkehrsteilnehmer in der konkreten Situation verhalten haben würde [...]“, dort auch zur objektiven ex-ante-Betrachtung, in: *Westermann/Grunewald/Maier-Reimer*, § 276, Rn. 10.

⁴³⁶ *Schulze zur Wiesch*, S. 110,

⁴³⁷ *Sigloch*, Stichwort Gewissenhaftigkeit, in: *Coenenberg/Wysocki* (Hrsg.), *Handwörterbuch der Revision* (1983), Nr. 515.

⁴³⁸ Vgl. hierzu bereits oben: Konstrukt, Definition und rechtsphilosophischer Hintergrund, §2.A.I.1.a) und b).

nis bedarf.⁴³⁹ Zum anderen wird bei diesem Vorgang der Erkenntnis häufig ein (Wert)Urteil und damit eine ethische oder moralische Überlegung nötig.⁴⁴⁰

Schon für das Berufsbild des Revisors als Vorläufer des Wirtschaftsprüfers wurde Ende der 1930er Jahre eine Verantwortlichkeit der Berufsangehörigen über die bloße Bücherrevision hinausgehend festgestellt.⁴⁴¹ Neben dieser wurde auch auf eine moralische Verantwortung hingewiesen. Sie ergebe sich insbesondere durch den großen Wirkungskreis, welchen er durch die Ergebnisse seiner Tätigkeit in Form von Gutachten und Revisionsberichten erziele. Diese Verantwortung lässt sich nicht im Gesetz regeln, sondern wird durch verschiedene ethische Faktoren determiniert. Sie stellt somit zugleich eine Hürde für den Eintritt in den Berufsstand dar. Den Beruf des Bücherrevisors und Treuhänders dürfen nur vertrauenswürdige Personen ausüben, welche charakterfest genug sind, einer solchen Verantwortung nachzukommen. Die Aufgabenfelder der beiden Berufsbilder stellen von sich ausgehend ethische Anforderungen an die Berufsangehörigen.⁴⁴² Nach dieser Ansicht bedingt das Tätigkeitsfeld die Berufsethik. Daher erfordere es einer bestimmten Haltung sowie einer allgemeinen- und aufgabenbezogenen Wertvorstellung der Persönlichkeit, um einer solchen Berufsethik zu genügen.⁴⁴³ Erst aus der geübten Berufsethik ergeben sich sodann die Berufsgrundsätze.⁴⁴⁴

Der Berufsgrundsatz der Gewissenhaftigkeit wird dabei als persönlicher, subjektiver Grundsatz verstanden, der häufig in Verbindung mit dem Gewissen gebracht wird.⁴⁴⁵ Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ist das Gewissen „das subjektive Bewußtsein des einzelnen vom objektiven Wert oder Unwert seines eigenen Verhaltens [...]“.⁴⁴⁶ Von der Wortherkunft ausgehend kommt diesem eine zweifache Bedeutung zu. *Völschau* bestimmt demnach zunächst „Gewissenhaft“ als das, „[...] was dem Gewissen entspricht“⁴⁴⁷ – eine rein subjektive Betrachtung. In diesem Zusammenhang wird daher als Zweites der Ausdruck „nach bestem Wissen und Gewissen“ als notwendige Objektivierung verstanden.⁴⁴⁸ Der Prüfer handelt dem-

⁴³⁹ Vgl. *Tipke*, in: *Leffson/Rückle/Großfeld* (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, S. 2 f.

⁴⁴⁰ Ebd.

⁴⁴¹ Zur Entwicklung des Berufsstands *Koch*, S. 55 ff., zur Verantwortlichkeit vgl. im Folgenden *Voss*, S. 170.

⁴⁴² Vgl. *Ludewig*, Stichwort Berufsgrundsätze des Wirtschaftsprüfers, in: *Ballwieser/Coenenberg/Wysocki* (Hrsg.), Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, Nr. 281 f.

⁴⁴³ Vgl. ebd.

⁴⁴⁴ Vgl. ebd., Nr. 281, 285.

⁴⁴⁵ Vgl. *Pougin*, WPg 1960, 2, 3 f.

⁴⁴⁶ *Schulze zur Wiesch*, S. 110.

⁴⁴⁷ *Völschau*, S. 46.

⁴⁴⁸ Vgl. *Völschau*, S. 46 f.

nach pflichtwidrig, wenn er die Möglichkeit auslässt, sich das erforderliche Wissen zu verschaffen, worin *Völschau* eine Verbindung zur Sorgfalt sieht. Gewissenhaft wird hier als ein besonderes Maß an Sorgfalt bezeichnet. Hieran knüpft *Kircherer*, für welchen mit dem Gewissensappel an das Verhalten des Prüfers „besonders strenge ethische Maßstäbe anzulegen“⁴⁴⁹ sind. Ebenso wie bei *Völschau* ist für *Kircherer* die Gewissenhaftigkeit ein rein subjektives Sorgfaltselement. Dieses ist als strengeres Maß für sich unabhängig von der Sorgfalt, welche als objektives Element lediglich ein Mindestmaß darstellt.⁴⁵⁰

Folgt man dieser Einordnung, lässt der Begriff der „Gewissenhaftigkeit“ sich als empirisch-wertausfüllungsbedürftigen Begriff klassifizieren.⁴⁵¹ Die zur Erfüllung der „Gewissenhaftigkeit“ vorzunehmenden Handlungen bestimmen sich nach den subjektiven Überlegungen des Verkehrsteilnehmers. *In praxi* kommt es demnach vor der im Mindesten anzusetzenden Sorgfalt vor allem auf die besondere Qualifikation, die persönliche Erfahrung und Eindrücke des Abschlussprüfers an.⁴⁵² Diese subjektive Komponente des Sorgfaltsmaßes sei durch die Kodifikation des Gewissensbegriffs vom Gesetzgeber so auch bewusst gewollt: Vom Abschlussprüfer kann keine absolute Wahrheitsfindung verlangt werden; eine objektive, apodiktische Bestätigung über die Richtigkeit des Jahresabschlusses ist daher nicht erforderlich.⁴⁵³

Das wird an dieser Stelle der Untersuchung kritisch eingeordnet: Vor dem Hintergrund des oben beschriebenen zivilrechtlichen Sorgfaltsmaßstabs mutet ein solch *rein* subjektiver Maßstab noch unbestimmter an, als der „unbestimmte Rechtsbegriff“ der Gewissenhaftigkeit für sich schon ist. Demnach ließe eine in dem Grad bestimmende Subjektivität in jedem Fall einer Gewissensentscheidung unterschiedliche Sorgfaltsmaßstäbe bei gleichen durchschnittlich erwartbaren Anforderungen des Verkehrskreises zu. Das würde in einer praktisch-rechtlichen Gesamtschau zu einem „heillosen Relativismus“⁴⁵⁴ führen. Daher kommt eine Betrachtung des Gewissensbegriffs als normativ-objektiver Sorgfaltsmaßstab in Frage, welche folgt.

⁴⁴⁹ *Kircherer*, S. 44.

⁴⁵⁰ Vgl. *Kircherer*, S. 140.

⁴⁵¹ Vgl. *Tipke*, Fn. 439.

⁴⁵² Vgl. *Niemann*, DStR 2004, 52, 53.

⁴⁵³ *Pougin*, WPg 1960, 2, 4.

⁴⁵⁴ Ebd.

2. „Gewissenhaft“ als normativ-objektiver Maßstab

Der Betrachtung des Gewissensbegriffs der §§ 317, 323 HGB als „inneres“ Sorgfaltsmaß steht eine Betrachtung als „äußeres“ Sorgfaltsmaß gegenüber. Nach Letzterem gründet ein solches Sorgfaltsmaß im Tatsächlichen; die Maßnahme bei Verstößen lässt sich im jeweiligen Verkehrskreis von „außen“ vornehmen und wird durch verkehrskreisspezifische Normen präzisiert. Maßgebend ist, was nach Sinn und Zweck der gesetzlichen und normativen Regelungen über die Abschlussprüfung erforderlich ist.⁴⁵⁵ Damit erhält dieses Sorgfaltsmaß im Gegensatz zum obigen empirisch-subjektiven Maß einen Fixpunkt. Die Literatur stimmt heute zum überwiegenden Teil darin überein, dass das Sorgfaltsmaß des Abschlussprüfers nach diesen normativ-objektiven Kriterien zu bestimmen ist.⁴⁵⁶

Für die Bestimmung der Gewissenhaftigkeit ist der im Zivilrecht übliche Maßstab der „die im Verkehr erforderlichen Sorgfalt“ des § 276 Abs. 2 BGB anzuwenden.⁴⁵⁷ Dies ergibt sich systematisch aus der Eigenschaft der Prüfer-Gesellschaftsbeziehung als schuldrechtliches Auftragsverhältnis, welches so auch in § 318 Abs. 1 HGB benannt wird („Prüfungsauftrag“). Insofern wird hier zunächst festgehalten, dass sich aus dem Gewissensbegriff des § 323 und auch des § 317 HGB keine höheren oder anderen Anforderungen ergeben, wie noch den Beiträgen einiger Autoren der vorherigen Diskussion zu entnehmen ist.⁴⁵⁸ Eine solche Schlussfolgerung kann aus dem Gesetz *de lege lata* nicht gezogen werden. Die Konturen der „im Verkehr erforderlichen Sorgfalt“ auf den Gewissensbegriff des Abschlussprüfers gemünzt bedeuten für diesen, dass nicht seine individuellen Ansichten, Fähigkeiten oder Erfahrungen maßgebend sind, sondern die Erforderlichkeiten im jeweiligen Einzelfall des Prüfauftrags; eben die in diesem Verkehr erforderliche Sorgfalt.⁴⁵⁹

Die „Unbestimmtheit“ des Rechtsbegriffs „Gewissenhaft“ endet somit spätestens im jeweiligen Verkehrsmoment mit der Frage, was nach gesetzlichem Sinn und Zweck für die Abschlussprüfung erforderlich ist.⁴⁶⁰ Das ist auch für die Rechtsprechung ausschlaggebend.⁴⁶¹

⁴⁵⁵ Vgl. Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323, Rn. 44.

⁴⁵⁶ Vgl. Ebke, ebd., Müller, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, § 323 Rn. 26, ders., in: Claussen/Scherrer, § 323, Rn. 26, Marsch-Barner, in: Ensthaler, § 323, Rn. 1, Poll, in: Häublein/Hoffmann-Theinert, BeckOK HGB, § 323 HGB Rn. 9, § 317 HGB Rn. 23.

⁴⁵⁷ Vgl. Budde/Hense, in: Pankow/Sarx, § 323 Rn. 11, Schmidt/Feldmüller, in: Grottel et al., § 323 Rn. 11.

⁴⁵⁸ Siehe vorheriger Abschnitt §2.A.IV.1.e).ii.

⁴⁵⁹ Vgl. Müller, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, § 323 Rn. 26, ders., in: Claussen/Scherrer, § 323, Rn. 26, Schmidt/Feldmüller, in: Grottel et al., § 323 Rn. 11.

⁴⁶⁰ Gehringer spricht daher noch von einem „normativen unbestimmten Rechtsbegriff“, siehe S. 72.

⁴⁶¹ Vgl. Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323, Rn. 44.

Ähnlich wie die verkehrskreisspezifischen Vorschriften des zivilrechtlichen Sorgfaltsmaßstabs können auch die berufsspezifischen Regelungen der Abschlussprüfer das Maß mitbestimmen. Die Berufsauffassung kann dabei aber nur einen Anhaltspunkt bieten. Inwieweit sie die Kontur des Gewissensbegriffs beeinflusst, bleibt noch zu untersuchen (dazu Abschnitt §2.B).

f) Zwischenfazit

Die „gewissenhafte [...] Prüfung“ nach § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB ist eine mit der für die jeweilige Prüfung erforderlichen Sorgfalt. Diese ist im Einzelfall normativ-objektiv zu bestimmen. Die Berufsgrundsätze leiten normativ. Insgesamt jedoch lässt sich der „gewissenhaften Abschlussprüfung“ eine subjektive, menschliche Komponente nicht gänzlich absagen. Diese ist aber nicht der Sorgfalt maßgebend, sondern eher formaler Teil des faktischen Moments der Erkenntnis von Sorgfaltsverstößen. Eine Reflexion über Getanes und Erforderliches. Ein Appell an das Ethos; das Bewusstsein der Verantwortung für seine eigenen Handlungen.⁴⁶² Diese Reflexion fungiert *innerhalb* des normativ-objektiven Rahmens. Der Gewissensbegriff verdeutlicht diesen Vorgang der *Sorgfaltsmaßnahme* nur („Was soll ich tun?“)⁴⁶³, er leistet aber keinen *sorgfaltsbestimmenden* Beitrag („Was ist Sorgfalt?“). Um eine Verletzung der Pflicht zur gewissenhaften Abschlussprüfung zu vermeiden, ist sich schlicht im Sinne des Rechts Gedanken zu machen, ob das Geleistete dem (normativ-objektiv) Erforderlichen genügt.

2. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB: „gewissenhafter Berufsausübung“

a) Regelungsgehalt des § 317 HGB

Zu Beginn der Untersuchung wurde der für den Abschlussprüfer zentrale Gewissensbegriff in den §§ 317 und 323 HGB verortet.⁴⁶⁴ Dabei wurde dort bereits eine Gleichbedeutung für die beiden Begriffsstandorte festgestellt. Es handelt sich inhaltlich nicht um zwei verschiedene Begriffe. Vielmehr nimmt § 317 HGB erst mit dem KonTraG⁴⁶⁵ im Jahr 1998 den Gewissensbegriff auf, also lange Zeit nach seiner ursprünglichen Kodifikation mit der *Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie* vom 19. September 1931⁴⁶⁶ im damaligen Handelsgesetzbuch. Wie dargelegt⁴⁶⁷ liegen die gesetzgebe-

⁴⁶² Müller, Fn. 459, jeweils Rn. 29: „[...] enthält „gewissenhaft“ ein subjektives (moralisches) Element.“

⁴⁶³ Theoretisch analog oben §2.A.I.1.e), Fn. 162.

⁴⁶⁴ Abschnitt §2.A.III.5.

⁴⁶⁵ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998, BGBl. I, S. 786, in Kraft getreten am 01. Mai 1998.

⁴⁶⁶ Verordnung, 19. September 1931 RGBl. I, S. 493 ff., die Artikel zur Prüfung ab RGBl. I 1931 S. 498 f.

⁴⁶⁷ Siehe Abschnitt §2.A.III.5.

rischen Motive sowohl für die erstmalige Kodifikation des Begriffs im § 262g HGB von 1931 – welcher später im § 323 HGB aufgeht – als auch die Begriffsaufnahme im § 317 HGB von 1998 im Nebulösen. Einleuchtend scheint einzig eine rechtssystematische Begründung mit lediglich deklaratorischer Wirkung. Somit nimmt § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB die zentrale Verhaltensvorschrift des § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB („[...] zur gewissenhaften [...] Prüfung [...] verpflichtet“) noch einmal auf und erinnert an seine Bedeutung auch für den hier konkretisierten Gegenstand und Umfang der Prüfung. Das wird mitunter als redundant erfunden; die grundsätzlich erwartbare Qualität der Prüfungshandlungen ist immer gewissenhaft.⁴⁶⁸

Systematisch bildet die Basis zunächst § 316 HGB in welchem der Prüfungsgegenstand festgelegt ist (Jahresabschluss, Konzernabschluss, Lagebericht- und Konzernlagebericht). Zielsetzung und Umfang der auf diesen Gegenstand gerichteten Prüfung wird mit § 317 HGB geregelt.⁴⁶⁹ *De lege lata* ist nach § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB die Prüfung so anzulegen, „daß Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.“ Gemäß Satz 2 hat sich die Prüfung darauf zu erstrecken, ob bei der Erstellung des Jahresabschlusses und Konzernabschlusses die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Satz 1 bezieht die Buchführung in den Jahresabschluss mit ein.

Neben dem eingangs schon eingeordneten Gewissensbegriff sind zwei weitere Punkte des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB für den weiteren Verlauf der Untersuchung richtungsweisend. Zum einen ist neben dem Gewissensbegriff mit dem KonTraG⁴⁷⁰ auch der Passus „Unrichtigkeiten und Verstöße [...] die sich [...] wesentlich auswirken“ vom Gesetzgeber aufgenommen worden.⁴⁷¹ Mit diesem gab der Gesetzgeber der Abschlussprüfung einen risikoorientierten Prüfungsansatz.⁴⁷² Dabei ist zu differenzieren: Nicht zu den vom Abschlussprüfer (gezielt)⁴⁷³ zu erkennenden „Unrichtigkeiten und Verstöße“ gegen die gem. § 264 Abs. 2 HGB gefor-

⁴⁶⁸ Vgl. *Schüppen*, § 317, Rn. 3, siehe auch unten Abschnitt §2.A.IV.2.b.vi. (Qualitätssicherung).

⁴⁶⁹ Vgl. ebd., Rn. 1.

⁴⁷⁰ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Fn. 465.

⁴⁷¹ Vgl. auch im Folgenden bereits Abschnitt §2.A.III.5.

⁴⁷² Der Begriff der „Wesentlichkeit“ wird unten in Abschnitt §2.B.III bei der Behandlung der Berufsgrundsätze beleuchtet, da der Berufsstand zu dem Begriff umfassende Leitlinien entwickelt hat welche dann auch im Licht der gesetzgeberischen Normen betrachtet werden.

⁴⁷³ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 317, Rn. 66.

derte Darstellung gehören kriminelle Handlungen oder Unterschlagungen. So ist auch das Sorgfaltsmaß der „gewissenhaften Berufsausübung“ zu verstehen: Erkennt der Prüfer deliktische Machenschaften im Rahmen einer gesetzlichen Pflichtprüfung nicht, hat er nur bei grober Fahrlässigkeit gegen seine Pflicht verstoßen.⁴⁷⁴

Als dritter bedeutender Punkt für die spätere Gesamtkonzeptionierung⁴⁷⁵ ist an dieser Stelle auf die hier vom Gesetzgeber nun ausdrücklich formulierte Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB als Fixpunkt der Abschlussprüfung hinzuweisen. Sie ist wie der gesamte dritte Satz des § 317 Abs. 1 HGB durch das KonTraG an dieser Stelle neu gefasst worden.⁴⁷⁶ Dies führt allerdings aus zwei Gründen nicht zu einer nun völlig neu vorzunehmenden Konfiguration von Abschlussprüfungen: Zum einen entsprach das Aufdecken von Unrichtigkeiten und Verstößen schon vor der Neufassung des dritten Satzes der internationalen Prüfpraxis. Der Grundsatz wird mit dem KonTraG an dieser Stelle „nur“ noch gesetzlich verankert.⁴⁷⁷ Zum anderen war der Fixpunkt auch schon vor der Neufassung des dritten Satzes die Generalnorm der Bilanzwahrheit. Das bedingen die Begriffe „Unrichtigkeiten“ und „Verstoß“, welche ohne einen Fixpunkt leerlaufen. So erhielt die Generalnorm der Bilanzwahrheit ihre jetzige Form bereits mit der Jahresabschlussrichtlinie 78/660/EWG⁴⁷⁸ von 1978; sie wirkte aber im Grunde auch davor schon als Maßstab für den Jahresabschluss und damit auch für die Prüfung (vgl. §§ 149 Abs. 1 Satz 2, 168 Abs. 1 AktG 1965).⁴⁷⁹

Dem Gewissensbegriff der Abschlussprüfung – als Pflicht zur gewissenhaften Prüfung des § 323 Abs. 1 HGB – wurde in den Vorabschnitten Kontur verliehen. Fraglich ist für das Weitere, welchen Einfluss er auf das Prüfprogramm- und die Methode des Abschlussprüfers hat. Das wird im Folgenden untersucht.

⁴⁷⁴ OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen Pflichtverletzung bei Abschlussprüfung (Verbuchung fingierter Absatzgeschäfte), online [Stand 20.08.2019], problematisch ist hierbei aber wohl künftig die seit dem FISG (Abschnitt §2.A.III.8) geltende unbeschränkte Haftung für grob Fahrlässige Pflichtverletzungen, wenn gleichzeitig Mitverschulden der vertretungsberechtigten Organe des Unternehmens vorliegt. In dem Fall dürfte es wohl im Rahmen der Rechtsprechung nur zu einer anteiligen Haftung des WP und einer Schadenaufteilung gem. § 254 BGB kommen, *Buchert/Weber*, WPg 2021, 621, 625.

⁴⁷⁵ Siehe später Abschnitt §3.A.

⁴⁷⁶ Vgl. *Förschle/Kofahl*, in: *Pankow/Sarx*, § 317 Rn. 14.

⁴⁷⁷ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drs. 13/9712, S. 27.

⁴⁷⁸ Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (Jahresabschlussrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 222 vom 14.8.1978, S. 11 - 31.

⁴⁷⁹ Vgl. *Luttermann*, in: *Kropff/Semler*, § 264 HGB Rn. 5, 22, insgesamt auch Abschnitt §2.A.III.3.

b) Programm und Prüfungsmethode

Die Abschlussprüfung ist gem. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 genannten Bestimmungen, welche sich wesentlich auf die Darstellung des nach § 264 Abs. 2 geforderten Bildes auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden. Dies umreißt sogleich den Prüfungsumfang. Der Abschlussprüfer muss solche Tätigkeiten und Prüfungshandlungen vornehmen, die zur Erlangung eines Urteils über die Regelkonformität des Jahresabschlusses notwendig sind. Gefordert ist keine absolute, sondern eine hinreichende – und damit den Erfordernissen genügende – Sicherheit (Effektivität der Abschlussprüfung).⁴⁸⁰ Wie dies genau *in praxi* umzusetzen ist, lässt der Gesetzgeber weitgehend offen, das heißt die im Einzelnen vorzunehmenden Prüfungshandlungen sind durch das HGB direkt nicht bestimmt.⁴⁸¹ Allerdings wird durch die Anforderung einer „gewissenhaften Berufsausübung“ die Anwendung berufsüblicher Prüfungsansätze- und Verfahren gefordert.⁴⁸² Diese berufsüblichen Prüfungsansätze- und Verfahren werden in den IDW Prüfungsstandards und ISA [DE] *dargestellt*, die in Summe die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) bilden (dazu nächste Abschnitte §2.B. und C.).⁴⁸³

Zu den berufsüblichen Prüfungsansätzen und Verfahren, welche sich aus § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB mit der Formulierung „[...] Unrichtigkeiten und Verstöße [...] die sich [...] wesentlich auswirken“ ergeben, zählt insbesondere der risikoorientierte Prüfungsansatz. Er wurde mit Hilfe des KonTraG vom Gesetzgeber ausdrücklich forciert (auch „Problemorientierung“).⁴⁸⁴ Diese Risikoorientierung beziehungsweise Problemorientierung ist bei der Prüfung von Buchführung und Jahresabschluss (§§ 238, 242 HGB, Konzernabschluss, § 297 HGB), insgesamt

⁴⁸⁰ Vgl. *Schmidt/Almelig*, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 10, zur Effektivität der Abschlussprüfung als erste Zielgröße der Wesentlichkeit, *Burg*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 317, Rn. 45, zur Abgrenzung von Wesentlichkeitsbestimmungen nach Gesetz und Berufsgrundsätzen siehe Abschnitt §2.B.III.1.

⁴⁸¹ Vgl. *Schmidt/Almelig*, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 22.

⁴⁸² OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen Pflichtverletzung bei Abschlussprüfung (Verbuchung fingierter Absatzgeschäfte), online [Stand 20.08.2019], vgl. auch *Schmidt/Almelig*, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 13.

⁴⁸³ Vgl. *Schmidt/Almelig*, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 23; einen Überblick über die spätestens bei der Prüfung für kalendergleiche Geschäftsjahre (Stichtag 31.12.2022) anzuwendenden GoA gibt der ISA [DE] 200 Anlage D.1.

⁴⁸⁴ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, BT-Drs. 13/9712, S. 26 f., *Ernst*, Auswirkungen des KonTraG auf Rechnungslegung und Prüfung – Ein Beitrag zur Schließung der Erwartungslücke, S. 9 und *Wiedmann*, Neuere Prüfungsansätze vor dem Hintergrund des KonTraG, S. 76, beide in: *Baetge* (Hrsg.), Auswirkungen des KonTraG auf Rechnungslegung und Prüfung. Stets wird an den angegebenen Stellen darauf hingewiesen, dass sich in der Praxis dadurch nicht viel ändert, sondern der Gesetzgeber mit dem § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB „internationalen Maßstäben“ nachkommt (siehe Begründung, S. 27). Ursprung dieser internationalen Maßstäbe ist wohl zunächst ein Aufsatz von *Elliot/Rogers* im *Journal of Accountancy* im Jahr 1972 zu einem statistischen Auswahlverfahren, welches dann von dem *American Institute of Certified Public Accountants* im Statement on Auditing Procedure (SAP) No. 54 und später modifiziert in Statement on Auditing Standard (SAS) No. 39 im Jahr 1981 und SAS No. 47 im Jahr 1983 Eingang fand, vgl. insgesamt hierzu *Stibi, Eva*, S. 89 - 98.

Rechnungslegung (Rechenschaft, § 666 BGB), zu beachten. Zunächst entfaltet die Rechnungslegung ein eigenes Programm⁴⁸⁵: Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten (§ 243 Abs. 1 HGB). Dreh- und Angelpunkt bildet hier die Generalnorm der Bilanzwahrheit (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB). Sie wird komplementär ausgefüllt durch Einzelregeln wie unter anderem der Klarheit (§ 243 Abs. 2 HGB), Vollständigkeit (§ 246 Abs. 1 HGB) und den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (§ 252 Abs. 1 HGB) wie der Bilanzidentität (Nr. 1), Vorsicht (Nr. 4), Periodenabgrenzung (Nr. 5) sowie der Stetigkeit und Vergleichbarkeit (Nr. 6).

Der mit dem Jahresabschluss (Konzernabschluss) dargelegten Rechenschaft sind somit entsprechend der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mehrere Aussagen inhärent (vollständig, vorsichtig, periodengerecht... angesetzt, bewertet und ausgewiesen). Der IDW PS 300 n.F. Tz. A58/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. A129 stellt diese Aussagen wie folgt dar:⁴⁸⁶

(a) Aussagen zu Arten von Geschäftsvorfällen und Ereignissen sowie dazugehörige Abschlussangaben für den zu prüfenden Zeitraum:

- (i) *Eintritt* – erfasste oder angegebene Geschäftsvorfälle und Ereignisse haben stattgefunden und diese Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind der Einheit zuzurechnen.
- (ii) *Vollständigkeit* – sämtliche zu erfassende Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden erfasst und sämtliche dazugehörige in den Abschluss aufzunehmende Angaben wurden aufgenommen.
- (iii) *Genauigkeit* – Beträge und andere Daten im Zusammenhang mit erfassten Geschäftsvorfällen und Ereignissen wurden angemessen erfasst und dazugehörige Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben.
- (iv) *Periodenabgrenzung* – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden in der richtigen Berichtsperiode erfasst.
- (v) *Kontenzuordnung* – Geschäftsvorfälle und Ereignisse wurden auf den richtigen Konten erfasst.
- (vi) *Darstellung* – Geschäftsvorfälle und Ereignisse sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben und die dazugehörigen Abschlussangaben sind im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze relevant und verständlich.

⁴⁸⁵ Vgl. *Großfeld/Luttermann*, Rn. 230 f., 317 ff.

⁴⁸⁶ Im Folgenden wird der ISA [DE] 315 (Revised) wiedergegeben.

(b) Aussagen zu Kontensalden und dazugehörige Angaben am Abschlussstichtag:

- (i) *Vorhandensein* – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital sind vorhanden.
- (ii) *Rechte und Verpflichtungen* – Die Einheit hält die Rechte an Vermögenswerten bzw. hat die Kontrolle darüber, Schulden stellen Verpflichtungen der Einheit dar.
- (iii) *Vollständigkeit* – Sämtliche zu erfassende Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital wurden erfasst und sämtliche dazugehörige in den Abschluss aufzunehmende Angaben wurden aufgenommen.
- (iv) *Genauigkeit, Bewertung und Zuordnung* – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital sind mit angemessenen Beträgen im Abschluss enthalten und etwaige resultierende Bewertungs- oder Zuordnungsanpassungen wurden in angemessener Weise erfasst, und dazugehörige Abschlussangaben wurden angemessen bewertet und beschrieben.
- (v) *Ausweis* – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital wurden auf den richtigen Konten erfasst.
- (vi) *Darstellung* – Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital sind angemessen aggregiert oder disaggregiert und klar beschrieben und die dazugehörigen Abschlussangaben sind im Kontext der Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze relevant und verständlich.

Diese der Rechnungslegung innewohnenden expliziten und impliziten Aussagen werden vom Abschlussprüfer überprüft.⁴⁸⁷ Dabei ist es dem Abschlussprüfer unmöglich, alle Vorgänge, Konten, Belege oder Transaktionen, welche insgesamt den Jahresabschluss ausmachen, einer Prüfung zu unterziehen.⁴⁸⁸ Er hat deshalb bei der Abschlussprüfung die vom Gesetzgeber geforderte Risikoorientierung zu beachten, welche mit dem Prüfungsrisikomodell umgesetzt wird.

i. Das Prüfungsrisikomodell

Der Prüfer hat das Prüfungsrisiko (*audit risk*, AR), dass ihm die vom Gesetzgeber geforderte Erkenntnis über wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße in der Rechnungslegung der zu prüfenden Gesellschaft nicht gelingt. Wie schon festgestellt, ist es dem Prüfer unmöglich, in

⁴⁸⁷ Vgl. Schmidt/Almelig, in: Grottel et al., § 317 Rn. 101, Burg, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, § 317 Rn. 28.

⁴⁸⁸ Vgl. Müller, in: Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen, § 323 Rn. 63.

der zur Verfügung stehenden Zeit eine Vollprüfung des Abschlusses durchzuführen.⁴⁸⁹ Daher muss der Prüfer seine Prüfungshandlungen derart gestalten, dass das Prüfungsrisiko (AR) dennoch möglichst gering bleibt.⁴⁹⁰ Eine Gestaltungsmöglichkeit bieten mathematisch-statistische Risikomodelle.⁴⁹¹ Grundsätzlich sind unterschiedliche Prüfungsrisikomodelle möglich.⁴⁹² Geläufig ist in der Literatur allerdings das mit dem Statement on Auditing Standard (SAS) No. 47 bereits im Jahr 1983 definierte Risikomodelle.⁴⁹³ Das Prüfungsrisiko ist hiernach definiert als die Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer eine Aussage des Jahresabschlusses als richtig anerkennt, obwohl wesentliche falsche Angaben vorliegen.⁴⁹⁴ Der Risikowert wird in der Praxis vom Prüfer festgelegt.⁴⁹⁵ Seine Komponenten bestehen aus dem Fehlerrisiko und dem Entdeckungsrisiko (*detection risk*, DR, IDW PS 261 n.F. Tz. 6/ISA [DE] 200 Tz. 13(c), 13(e), 13(n)). Das Fehlerrisiko setzt sich weitergehend aus dem inhärenten Risiko (*inherent risk*, IR) und dem Kontrollrisiko (*control risk*, CR) zusammen. Ausgehend vom Gesamtrisiko werden somit die Komponenten des Risikomodells formal dargestellt als

$$AR = IR \times CR \times DR.^{496}$$

Damit der Prüfer eine adäquate risikoorientierte Prüfungsstrategie und ein daraus abgeleitetes risikoorientiertes Prüfungsprogramm entwickeln kann, muss er zunächst die einzelnen Komponenten des Prüfungsrisikos kennen und analysieren (IDW PS 261 n.F. Tz. 5/ISA [DE] 300 Tz. 7 - 9, ISA [DE] 315 (Revised)).⁴⁹⁷ Die Fehlerrisiken, also das inhärenten Risiko und das Kontrollrisiko, unterscheiden sich vom Entdeckungsrisiko dahingehend, dass der Prüfer diese zwar schätzen, aber nicht beeinflussen kann.⁴⁹⁸ Denn sowohl das inhärente Risiko als auch das Kontrollrisiko sind vom Prüfungsprozess unabhängig.⁴⁹⁹ Die Beurteilung des inhärenten

⁴⁸⁹ Vgl. Müller, vorherige Fn., § 323 Rn. 63.

⁴⁹⁰ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 108.

⁴⁹¹ Zur grundsätzlich beweisrechtlichen Zulässigkeit von mathematisch-statistischen Verfahren bereits der BGH im Urteil vom 14.12.1989 - 4 StR 419/89, NJW 1990, 1549 - 1552.

⁴⁹² Für einen Überblick insgesamt Prinsloo, The Development and Evaluation of Risk-Based Audit Approaches, zu seinen Ursprüngen Fn. 484.

⁴⁹³ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statement on Auditing Standards (SAS) No. 47 – Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, in: Journal of Accountancy, February, S. 143 - 146, vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 232.

⁴⁹⁴ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 232.

⁴⁹⁵ Er beträgt in der Regel 5-10%, vgl. Wiese, S. 18, Marten/Quick/Ruhnke, S. 234.

⁴⁹⁶ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 232.

⁴⁹⁷ Vgl. Wiese, S. 17 (Abbildung 3).

⁴⁹⁸ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 110, Marten/Quick/Ruhnke, S. 233 f.

⁴⁹⁹ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 233.

Risikos ist aufgrund seiner Komplexität und Vielzahl der Einflussfaktoren schwierig.⁵⁰⁰ Sowohl allgemeine Faktoren wie die der makroökonomischen Situation, branchenspezifischen Besonderheiten und mandatspezifischen Eigenschaften als auch prüffeldspezifischen Faktoren wie beispielsweise die Prüfbarkeit der Jahresabschlussausgabe beeinflussen das inhärente Risiko.⁵⁰¹ Um sie zu beurteilen, nimmt der Prüfer analytische Prüfungshandlungen vor.⁵⁰² Das Kontrollrisiko muss dahingehend eingeschätzt werden, wie wirksam die internen Kontrollen zur Vermeidung oder Aufdeckung von wesentlichen falschen Angaben in der Rechenschaft sind.⁵⁰³ Dazu nimmt der Prüfer eine Aufbauprüfung und Kontrolltests vor.⁵⁰⁴

Während das Prüfungsrisiko (AR) vom Prüfer vorzugeben sowie das inhärente Risiko (IR) und das Kontrollrisiko (CR) vom Prüfer zu beurteilen sind, ist das Entdeckungsrisiko (DR) vom Prüfer zu berechnen.⁵⁰⁵ Mit diesem wird der Prüfungsbedarf quantitativ dargestellt.⁵⁰⁶ Wird die Ausgangsgleichung nach dem Entdeckungsrisiko (DR) umgestellt, so ergibt sich das maximal zulässige Risiko, einen wesentlichen Fehler durch die Prüfungshandlungen nicht aufzudecken als:

$$DR = \frac{\text{....AR.....}}{IR \times CR}$$

Dem errechneten Entdeckungsrisiko muss der Prüfer durch die Wahl seiner Handlungen (Prüfungsbedarf) adäquat (richtige Kombination von Prüfungshandlungen) begegnen.⁵⁰⁷ Dem Prüfer stehen dabei Einzelfallprüfungshandlungen (*test of details risk*, TDR), welche geschäftsvorfall- oder kontensaldenbezogen sind, sowie analytische Prüfungshandlungen auf Kontenebene (*analytical procedures risk*, APR) zur Verfügung (insgesamt aussagebezogene Prüfungshandlungen).⁵⁰⁸ Sie sind multiplikativ verknüpft, wonach sich das Entdeckungsrisiko darstellen lässt als:⁵⁰⁹

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR} = TDR \times APR$$

⁵⁰⁰ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 233.

⁵⁰¹ Vgl. ebd.

⁵⁰² Vgl. Wiese, S. 17 (Abbildung 3).

⁵⁰³ Vgl. ebd.

⁵⁰⁴ Vgl. ebd.

⁵⁰⁵ Vgl. ebd.

⁵⁰⁶ Vgl. Wiese, S. 18.

⁵⁰⁷ Vgl. ebd.

⁵⁰⁸ Vgl. Wiese, S. 19.

⁵⁰⁹ Vgl. Wiese, S. 20 (Abbildung 4).

Die Komponenten des Risikomodells verhalten sich dabei invers zueinander. Bei einem gegebenen Prüfungsrisiko (AR) muss eine Erhöhung des Fehlerrisikos (IR x CR) durch ein geringeres Entdeckungsrisiko (DR) – also der Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer einen wesentlichen Fehler nicht entdeckt – ausgeglichen werden.⁵¹⁰ Um diese Wahrscheinlichkeit einer Nichtaufdeckung von wesentlichen Fehlern zu verringern, muss er mit einem höheren Prüfungsbedarf reagieren. Ein aufgrund hoher Fehlerrisiken reduziertes Entdeckungsrisiko führt somit zu einem höherem Prüfungsbedarf und damit zu umfangreicheren Prüfungshandlungen. Somit ist stets das Risiko, wesentliche Fehler in der Rechenschaft (Fehlerrisiken) nicht zu entdecken, Ausgangspunkt der Tätigkeit des Abschlussprüfers. Der Prüfer setzt den risikoorientierten Prüfungsansatz um, in dem er für jedes wesentliche Prüffeld die Fehlerrisiken feststellt, beurteilt und auf sie mit adäquaten Prüfungshandlungen reagiert (IDW PS 261 n.F. Tz. 1/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 3, ISA [DE] 330 Tz. 3). Dazu weiter im Folgenden.

ii. Feststellung und Beurteilung der Fehlerrisiken

1. Feststellung von Fehlerrisiken

Die Risikoanalyse des Prüfers beginnt schon vor Annahme des Prüfauftrags.⁵¹¹ Der Prüfer darf kein Mandat annehmen, für welches er nicht ausreichend sachliche, personelle oder zeitliche Ressourcen aufbringen kann (§ 43 Abs. 5 WPO, § 53 BS WP/vBP, IDW PS 240 Tz. 7/ISA [DE] 300 Tz. 8). Sollte der Prüfer den Auftrag annehmen, wird eine Risikobeurteilung zur Durchführung einer ordnungsgemäßen Prüfungsdurchführung in verschiedenen Bereichen vorgenommen.⁵¹² Bei der Feststellung von Fehlerrisiken muss der Abschlussprüfer Wesentlichkeitsgrade berücksichtigen (IDW PS 261 n.F. Tz. 8/ISA [DE] 320 Tz. 5). Eine Vollprüfung des Jahresabschlusses ist naturgemäß nicht möglich und vor dem Hintergrund des Wirtschaftlichkeitsgrundsatzes auch nicht angemessen.⁵¹³ Das Gesamturteil des Abschlussprüfers ist mit hinreichender Sicherheit getroffen – nicht mit absoluter (IDW PS 200 Tz. 24 f., IDW PS 250 n.F. Tz. 6 f., IDW PS 400 n.F. Tz. 14/ISA [DE] 200 Tz. 5). Zu berücksichtigen sind das Unternehmensumfeld (z.B. makroökonomische und branchenspezifische Faktoren), Merkmale des Unternehmens (z.B. Art, Größe, Organisationsstruktur), Ziele, Strategien und Geschäftsrisiken, betriebswirtschaftliche Erfolgskennzahlen sowie das interne Kontrollsystem (IDW PS

⁵¹⁰ Vgl. *Stibi, Eva*, S. 103, *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 234.

⁵¹¹ Vgl. dazu *Schmidt* in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 118 - 121.

⁵¹² Vgl. *Schmidt* in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 122 f.

⁵¹³ Vgl. *Müller*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 63, *Schmidt* in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 102.

261 n.F. Tz. 13/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 3, 11, 12).⁵¹⁴

Zur Gewinnung eines Verständnisses über das interne Kontrollsystem (IKS) muss der Abschlussprüfer zunächst die relevanten Kontrollen identifizieren. Für die als relevant eingestuftten Kontrollen ist sodann eine Aufbauprüfung durchzuführen (IDW PS 261 n.F. Tz. 18/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 13, A74 - A76).⁵¹⁵ Die Aufbauprüfung sollte sich dabei insbesondere – aber nicht nur – auf solche Regelungsbereiche des IKS erstrecken, welche die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und den Fortbestand des Unternehmens gewährleisten sollen (IDW PS 261 n.F. Tz. 41/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 12). Im Rahmen der Aufbauprüfung hat der Abschlussprüfer dann das Kontrollumfeld zu beurteilen, zu verstehen wie die Geschäftsleitung zu den von ihr getroffenen Risikoeinschätzungen gelangt sowie ein Verständnis davon zu erhalten, wie im Unternehmen sämtliche Risiken identifiziert werden (IDW PS 261 n.F. Tz. 43, 45, 46/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 14, 15, 16). Dieses Verfahren stellt insgesamt den Ausgangspunkt für die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers dar. Es wird durch die eigenen Beurteilungen des Abschlussprüfers ergänzt (IDW PS 261 n.F. Tz. 48/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 17).

Insbesondere hat der Abschlussprüfer solche Kontrollaktivitäten zu beurteilen, welche sich auf bedeutsame Risiken beziehen oder sich auf Risiken beziehen, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein zur Gewinnung hinreichender Sicherheit nicht ausreichen (IDW PS 261 n.F. Tz. 51/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 27 - 29, 30). Darüber hinaus obliegt dem pflichtgemäßen Ermessen bzw. der Beurteilung des Abschlussprüfers, welche weiteren Kontrollaktivitäten er als relevant einstuft. Für die Aufbauprüfung kann der Abschlussprüfer auf verschiedene Methoden zurückgreifen, wie die Befragung verschiedenster Personenkreise, die Durchsicht von Dokumenten zur Organisation oder von Dokumenten des Rechnungslegungssystems sowie der Beobachtung von Arbeitsabläufen (IDW PS 261 n.F. Tz. 61/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. A3, A100). Für die Art, den Umfang und den Zeitpunkt dieser Prüfungshandlungen sind die bisherigen Erfahrungen des Abschlussprüfers mit dem Unternehmen, seine Beurteilung der inhärenten Risiken, die Ausgestaltung des IKS sowie die Wesentlichkeit von Bedeutung.

⁵¹⁴ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 128 - 145.

⁵¹⁵ Vgl. ebd., Rn. 140.

2. Beurteilung von Fehlerrisiken

Auf Basis der vorgenommenen Feststellung von Fehlerrisiken erfolgt deren Beurteilung hinsichtlich ihrer Auswirkung auf den Jahresabschluss (IDW PS 261 n.F. Tz. 10/ISA [DE] 330 Tz. 3, 5).⁵¹⁶ Fehlerrisiken können dabei entweder als „bedeutsame Risiken“ oder als „Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein zur Gewinnung hinreichender Sicherheit nicht ausreichen“ klassifiziert werden (IDW PS 261 n.F. Tz. 10/ ISA [DE] 315 Tz. 5, A4).⁵¹⁷ Sie werden aufgrund ihrer Art, ihres Umfangs, ihrer möglichen Auswirkungen oder ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit als bedeutsam eingestuft.⁵¹⁸ Insbesondere kommen hierbei das Risiko von Unterschlagungen oder Bilanzmanipulationen, Transaktionen mit nahestehenden Personen oder besonders komplexe Geschäftsvorfälle in Betracht (IDW PS 261 n.F. Tz. 65/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 27, 28).⁵¹⁹ Ob es sich bei einem Fehlerrisiko um ein bedeutsames Risiko handelt, ist abhängig von dem pflichtgemäßen Ermessen bzw. der Beurteilung des Abschlussprüfers (IDW PS 261 n.F. Tz. 66/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 27). Allerdings resultieren wesentlich falsche Angaben aufgrund von Täuschungen häufig in einer überhöhten Darstellung der Umsatzerlöse, weshalb der Abschlussprüfer für diesen Bereich im Regelfall von einem bedeutsamen Risiko ausgehen muss (IDW PS 210 Tz. 39, IDW PS 261 n.F. Tz. 67/ISA [DE] 240 Tz. 27, auch später Abschnitt §2.A.IV.2.b.iv).

Die Beurteilung der Fehlerrisiken ist Grundlage für die Reaktion des Abschlussprüfers in Form von adäquaten Prüfungshandlungen zur Erlangung hinreichend sicherer Prüfungsnachweise und Urteilsfindung. Sie ist im Verlauf der Prüfung gegebenenfalls aufgrund neuerer Erkenntnisse anzupassen (IDW PS 261 n.F. Tz. 69/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 31). Die auf der Fehlerrisikobeurteilung aufbauenden Prüfungshandlungen umfassen zum einen die Prüfung der Funktion des IKS (Funktionsprüfung) und zum anderen Einzelfallprüfungen und aussagebezogene (analytische) Prüfungshandlungen (IDW PS 261 n.F. Tz. 10/ISA [DE] 330 Tz. 6, A4, A5).⁵²⁰

iii. Reaktion auf die beurteilten Fehlerrisiken

Der Abschlussprüfer kann den festgestellten Risiken auf unterschiedlichen *Reaktionsebenen* begegnen. Er nimmt auf die beurteilten Fehlerrisiken gezielte Prüfungshandlungen vor (IDW

⁵¹⁶ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 146.

⁵¹⁷ Vgl. ebd., Rn. 147.

⁵¹⁸ Vgl. ebd., Rn. 148.

⁵¹⁹ Vgl. ebd.

⁵²⁰ Vgl. ebd., Rn. 126.

PS 261 n.F. Tz. 70/ISA [DE] 330 Tz. 5, 6). Die Reaktionen können entweder allgemeiner Art (auf Abschlussebene) oder bezogen auf bestimmte Aussagen sein (Aussageebene).⁵²¹ Allgemeine Reaktionen auf Abschlussebene können die Betonung der kritischen Grundhaltung, den Einsatz von Spezialisten sowie nach Art, Umfang und Zeitpunkt überraschende Prüfungshandlungen umfassen (IDW PS 261 n.F. Tz. 71/ISA [DE] 330 Tz. A1). Für die Reaktionen auf Aussageebene kommen die Funktionsprüfung des zuvor beurteilten IKS und aussagebezogene Prüfungshandlungen wie geschäftsvorfall- oder kontensaldenbezogene Einzelfallprüfungshandlungen oder analytische Prüfungshandlungen in Betracht (IDW PS 261 n.F. Tz. 72/ISA [DE] 330 Tz. 8, 18, A42, A43).⁵²² Aus der Kombination einer adäquaten (risikoorientierten) Funktionsprüfung und adäquaten (risikoorientierten) aussagebezogenen Prüfungshandlungen ergibt sich insgesamt die Prüfungsstrategie.⁵²³ Diese hat eine derartige Kombination von Prüfungshandlungen als Ziel, welche es dem Abschlussprüfer erlaubt, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, um daraus Schlussfolgerungen zur Bildung eines Prüfungsurteils zu ziehen (IDW PS 300 n.F. Tz. 5/ISA [DE] 500 Tz. 4).

Die *Funktionsprüfung* ist die Prüfung der Kontrollen, welche zuvor im Rahmen der Aufbauprüfung vom Abschlussprüfer als angemessen beurteilt wurden. Sie ist für solche Kontrollen durchzuführen, welche der Prüfer entweder als wirksam erachtet und somit einen Teil der Prüfungssicherheit aus ihnen erwartet oder für Kontrollen in Prüffeldern, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht ausreichen (IDW PS 261 n.F. Tz. 74/ISA [DE] 330 Tz. 8). Im Fokus der Funktionsprüfung stehen die Art der Anwendung bestimmter organisatorischer Regelungen, die Kontinuität der Anwendungen sowie die Prüfung, ob die für die Kontrollen verantwortlichen Personen von diesen auch tatsächlich durchgeführt wurden (IDW PS 261 n.F. Tz. 73/ISA [DE] 330 Tz. 10, A26, A27). Prüfungshandlungen zur Erlangung der Prüfungsnachweise können unter anderem die Befragung von Mitarbeitern, die Durchsicht von Dokumenten sowie die Beobachtung von Abläufen sein.⁵²⁴ Ferner können auch aussagebezogene Prüfungshandlungen als Funktionsprüfung dienen und *vice versa* (IDW PS 261 n.F. Tz. 83/ISA [DE] 330 Tz. A22, A23).⁵²⁵

Aussagebezogene Prüfungshandlungen sind unabhängig von der Beurteilung der Fehlerrisi-

⁵²¹ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., Rn. 152.

⁵²² Vgl. Wiese, S. 19.

⁵²³ Vgl. ebd., S. 20.

⁵²⁴ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 154.

⁵²⁵ Sogenannter *dual purpose test*, vgl. Wiese, S. 26 f., 32 f., Marten/Quick/Ruhnke, S. 289, 315, 437, 530.

ken oder der Funktionsprüfung für alle wesentliche Prüffelder durchzuführen (IDW PS 261 n.F. Tz. 83/ISA [DE] 330 Tz. 18).⁵²⁶ Prüffelder gelten wegen der in ihnen enthaltenen Art von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussinformation als wesentlich. Die Beurteilung der Fehlerrisiken hat allerdings Einfluss auf die Art, den Umfang und Zeitpunkt der vorzunehmenden Prüfungshandlungen (IDW PS 261 n.F. Tz. 80/ISA [DE] 330 Tz. A4).⁵²⁷ Je höher das Fehlerrisiko im Rahmen der Beurteilung der Fehlerrisiken eingestuft wurde, desto höher ist auch der Umfang der vorzunehmenden aussagebezogenen Prüfungshandlungen.⁵²⁸

Bei *analytischen Prüfungshandlungen* setzt der Prüfer prüfungsrelevante Daten finanzieller und anderer Art zu anderen Daten in Beziehung, um auf dieser Grundlage vorgefundene Zusammenhänge auf Plausibilität zu beurteilen oder Abweichungen festzustellen (IDW PS 312 Tz. 5, 18, 22/ISA [DE] 520 Tz. 4). Voraussetzung ist somit das Vorliegen und Fortbestehen eines Zusammenhangs bzw. einer Beziehung zwischen den ins Verhältnis gesetzten Daten (IDW PS 312 Tz. 6/ISA [DE] 520 Tz. A2, A6).⁵²⁹ Zuvor hat der Abschlussprüfer eine Erwartung über den Zusammenhang der Daten zu formulieren, welche er auf Grundlage seiner Kenntnisse über die Betriebs- und Geschäftsabläufe aus den Prüfungshandlungen zur Feststellung von Fehlerrisiken vornimmt.⁵³⁰ Stimmt der Zusammenhang mit der Erwartung überein und erscheint somit plausibel, kann er als Prüfungsnachweis für die Aussagen der Rechnungslegung hinsichtlich Vollständigkeit, Genauigkeit und Richtigkeit dienen (IDW PS 312 Tz. 6/ISA [DE] 520 Tz. A2, A16). Zeigt die Beziehung der Daten ein von der Erwartung des Prüfers abweichendes Ergebnis sind weitergehenden Untersuchungen vorzunehmen (IDW PS 312 Tz. 26/ISA [DE] 520 Tz. 7).⁵³¹ Wie die Daten methodisch in Beziehung gesetzt werden, liegt mit Blick auf eine effektive Risikoadressierung im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers (IDW PS 312 Tz. 9/ISA [DE] 520 Tz. 5(a), ISA [DE] 330 Tz. 18, A42). In Betracht kommen einfache Vergleiche bis hin zu komplexen Analysen.

Einzelfallprüfungshandlungen sind geschäftsvorfall- oder kontensaldenbezogen. Gegenstand von geschäftsvorfallbezogenen Einzelfallprüfungshandlungen sind einzelne Geschäftsvorfälle

⁵²⁶ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 160.

⁵²⁷ Vgl. ebd.

⁵²⁸ Vgl. ebd., Rn. 164, das ergibt sich schon aus dem Prüfungsrisikomodell, Abschnitt §2.A.IV.2.b.i.

⁵²⁹ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 166.

⁵³⁰ Vgl. ebd., Rn. 167.

⁵³¹ Vgl. ebd., Rn. 170.

hinsichtlich ihrer formalen und damit auch materiellen Richtigkeit.⁵³² Wird für die direkte Prüfung des Geschäftsvorfalles keine Beanstandung festgestellt, kann indirekt auch auf die Richtigkeit der Endsalden des angesprochenen Kontos geschlossen werden.⁵³³ So sind geschäftsvorfallbezogene Einzelfallprüfungshandlungen zum einen als Substitution von Funktionsprüfungen, zum anderen als aussagebezogene Prüfungshandlungen einsetzbar (*dual purpose test*).⁵³⁴ Die formale Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsvorfälle ist somit Voraussetzung für die Wirksamkeit von kontensaldenbezogenen Einzelfallprüfungshandlungen.⁵³⁵ Diese zielen auf die Anfangs- und Endbestände der Konten, durch dessen Prüfung die Kontenzugangs- und Abgangsbuchungen indirekt mitgeprüft werden.⁵³⁶

Methodisch stehen dem Abschlussprüfer verschiedene Vorgehensweisen zur Durchführung von Einzelfallprüfungshandlungen zur Verfügung: Die Einsichtnahme in Dokumente und Inaugenscheinnahme von Vermögensgegenständen, die Beobachtung, die Befragung und Bestätigung (auch Dritter, siehe IDW PS 302 n.F./ISA [DE] 505) sowie das Nachrechnen und Nachvollziehen (IDW PS 300 n.F. Tz. A11/ISA [DE] 500 Tz. A2, A19, A20).⁵³⁷ Die Auswahl der Methoden und der zu prüfenden Elemente ist entsprechend des Ziels der Abschlussprüfung auszuwählen (ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise, IDW PS 300 n.F. Tz. 5, 7, 11, A48/ISA [DE] 500 Tz. 4, 6, A3). Bei der Auswahl der zu prüfenden Elemente ist zum einen die Relevanz und Verlässlichkeit der Information, welche als Prüfungsnachweis verwendet werden soll, zu berücksichtigen. Zum anderen muss der Abschlussprüfer einen ausreichenden Umfang der Elemente bestimmen. (IDW PS 300 n.F. Tz. 8, A48/ISA [DE] 500 Tz. 6, A6, A55).⁵³⁸ Anwendbare Verfahren zur Auswahl der zu prüfenden Elemente sind entweder die Vollerhebung (Auswahl aller Elemente, IDW PS 300 n.F. Tz. A49/ISA [DE] 500 Tz. A54), die bewusste Auswahl (Auswahl bestimmter Elemente, IDW PS 300 n.F. Tz. A50 f./ISA [DE] 500 Tz. A55) oder die Stichprobenauswahl (repräsentative Auswahl, IDW PS 310/ISA [DE] 500 Tz. A57, ISA [DE] 530). Die Vollerhebung ist bei einer geringen Anzahl von Elementen mit hohem Wert angemessen, während die bewusste Auswahl insbesondere dazu dient, Risikobeurteilungen aus der Vorprüfung zu aktualisieren oder zu bestätigen.⁵³⁹

⁵³² Vgl. *Wiese*, S. 25.

⁵³³ *Wiese*, ebd.

⁵³⁴ Vgl. *Wiese*, S. 26, siehe auch Fn. 525.

⁵³⁵ Vgl. *Wiese*, S. 24.

⁵³⁶ Vgl. *Wiese*, S. 24.

⁵³⁷ Vgl. *Schmidt* in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 171.

⁵³⁸ Vgl. ebd., Rn. 172.

⁵³⁹ Vgl. ebd., Rn. 174.

Für eine repräsentative Auswahl kommt nach IDW PS 310 Tz. 2/ISA [DE] 530 Tz. 8, A12 die Stichprobe in Frage.⁵⁴⁰ Eine Stichprobenprüfung ist die Durchführung einer Prüfungshandlung für weniger als 100% der Elemente einer prüfungsrelevanten Grundgesamtheit (IDW PS 310 Tz. 7a/ISA [DE] 530 Tz. 5(a)). Für die Stichprobenauswahl kommen entweder statistische oder nichtstatistische Auswahlverfahren zur Anwendung (IDW PS 310 Tz. 2/ISA [DE] 530 Tz. 1). Statistische Stichprobenauswahlverfahren ermöglichen die zufallsgesteuerte Auswahl der zu prüfenden Elemente und die Anwendung der Wahrscheinlichkeitstheorie zur Auswertung der Stichprobe einschließlich der Bewertung des Stichprobenrisikos (IDW PS 310 Tz. 7g/ISA [DE] 530 Tz. 5(g)). Stichprobenverfahren, welche diese beiden Merkmale nicht erfüllen, sind nichtstatistische Auswahlverfahren. Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers, welche Verfahren er vor dem Hintergrund des Ziels der Abschlussprüfung auswählt (IDW PS 310 Tz. 2/ISA [DE] 530 Tz. A9).

iv. Reaktion auf beurteilte Risiken für Verstöße

Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen/dolose Handlungen⁵⁴¹ stellen immer bedeutsame Risiken dar (IDW PS 210 Tz. 38/ISA [DE] 240 Tz. 28). Sie tragen das Momentum der Absicht in sich („*fraud*“).⁵⁴² Der deutsche Prüfungsstandard unterscheidet dabei noch drei Tatbestände: Es kann sich bei Verstößen erstens um Täuschungen in Form von bewusst falschen Angaben im Jahresabschluss, Fälschungen der Buchführung, unerlaubte Änderungen der Buchführung oder die bewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen handeln. Verstöße können zweitens auch die Form von Vermögensschädigungen durch die widerrechtliche Aneignung oder Verminderung von Gesellschaftsvermögen haben. Und drittens liegen Verstöße vor, wenn Auswirkungen von Gesetzesverstößen ohne Vermögensschädigungen bewusst unzutreffend dargestellt werden (IDW PS 210 Tz. 7). Der korrespondierende integrierte Prüfungsstandard der ISA unterscheidet zwei Arten von „dolose Handlungen“ als absichtlich falsche Darstellung: Einerseits solche, die aus Manipulationen der Rechnungslegung resultieren und zweitens solche, die aus Vermögensschädigungen resultieren (ISA [DE] 240 Tz. 3).⁵⁴³

⁵⁴⁰ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 174.

⁵⁴¹ Mit der Integration der ISA als ISA [DE] in die deutschen GoA wird für das deutsche Wort „Verstöße“ der bisherigen IDW PS und im Sinne des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB in den ISA [DE] im Rahmen der Übersetzung vom Englischen ins Deutsche von „dolose Handlung“ gesprochen; für das deutsche Wort „Unrichtigkeiten“ sprechen die ISA [DE] von „Irrtümer“, siehe ISA [DE] 200 Anlage D.2, ISA [DE] 240 Tz. D.3.1.

⁵⁴² Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 188.

⁵⁴³ Trotz der im Rahmen der Integration der ISA in die deutschen GoA auftretenden Divergenzen stellt die Berufspraxis aufgrund der zuvor schon im Rahmen des Transformationsmodells berücksichtigten ISA keine

Allerdings gilt auch für die im IDW PS 261 n.F./ISA [DE] 200, ISA [DE] 315 genannten Verstöße/dolosen Handlungen nur das Erfordernis einer Erkennung bei „gewissenhafter Berufsausübung“, wie sie der § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB fordert. Die Abschlussprüfung muss auch bezogen auf solche Risiken nicht den Umfang einer Unterschlagungsprüfung annehmen.⁵⁴⁴ Sie sind aber vom Abschlussprüfer gesondert zu erfassen (IDW PS 261 n.F. Tz. 65/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. A4). Zur Risikobeurteilung ist dazu unter anderem bereits bei der Prüfungsplanung im Prüfungsteam die Anfälligkeit der Rechnungslegung für Verstöße zu erörtern (IDW PS 210 Tz. 25/ISA [DE] 240 Tz. 16), die gesetzlichen Vertreter zu deren Risikoeinschätzung hinsichtlich Verstöße zu befragen (IDW PS 210 Tz. 26, 28/ISA [DE] 240 Tz. 19), mit den gesetzlichen Vertretern die Art, den Umfang und die Häufigkeit der Überprüfungen des internen Kontrollsystems zu besprechen (IDW PS 210 Tz. 31/ISA [DE] 240 Tz. A13), sowie Anhaltspunkten für erhöhte Risiken – wie beispielsweise Ergebniserwartungen des Managements oder Dritter – nachzugehen (IDW PS 210 Tz. 35/ISA [DE] 240 Tz. A50, Anlage 3).⁵⁴⁵ Auf Grundlage der Risikobeurteilung hat der Abschlussprüfer die Prüfungshandlungen mit dem Ziel der Erlangung hinreichender Sicherheit über die Entdeckung von wesentlichen Verstößen/falschen Angaben aufgrund von dolosen Handlungen durchzuführen (IDW PS 210 Tz. 40/ISA [DE] 240 Tz. A41, Anlage 2).

Dabei besteht grundsätzlich das bedeutende Risiko, dass das Management Kontrollen zur Aufdeckung von Verstößen bewusst außer Kraft setzt, um die Buchführung und damit den aus ihr resultierenden Jahresabschluss direkt oder indirekt zu manipulieren (*Management Override of Controls*, IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 32).⁵⁴⁶ Bei der Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Adressierung dieses Risikos hat der Abschlussprüfer insbesondere Journalbuchungen, Schätzwerte oder außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen. Im Einzelnen ist für die Journalbuchungen zu prüfen, ob diese während oder zum Ende (Abschluss- oder Anpassungsbuchungen) der Berichtsperiode zutreffend sind. Dazu müssen zum einen die in den Rechnungslegungsprozess eingebundenen Personen zu unangemessenen oder ungewöhnlichen Buchungen befragt werden. Zum anderen müssen die zum Ende – und soweit erforderlich auch die während – der Berichtsperiode vorgenommenen Buchungen und Anpassungen einer Prüfung unterzogen werden (*Journal Entry Testing*, IDW

materiellen Abweichungen zu den korrespondierenden IDW PS fest, vgl. *Gewehr/Moser*, WPg 2018, 193, 198.

⁵⁴⁴ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 317 Rn. 66.

⁵⁴⁵ Vgl. *Schmidt* in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 190.

⁵⁴⁶ Vgl. *ebd.*, Rn. 191, die folgenden Ausführungen finden sich in IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33.

PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33(a)).⁵⁴⁷

Als weitere Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer – so weit in der Rechnungslegung Schätzwerte enthalten sind – diese hinsichtlich einer möglichen zielgerichteten und einseitigen Einflussnahme des Managements durchsehen und beurteilen. Im Rahmen dieser Beurteilung muss der Prüfer einschätzen, ob Unterschiede zwischen den aus den Prüfungsnachweisen ableitbaren Schätzwerten und den in der Rechnungslegung getroffenen Schätzwerten vorliegen, welche auf eine interessengerichtete Darstellung bzw. eine einseitige Ausrichtung durch das Management hinweisen (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33(b)). Das umfasst auch eine rückblickende Durchsicht der Beurteilungen und Annahmen, welche zur Ermittlung der Schätzwerte herangezogen wurden. Für außergewöhnliche bzw. bedeutsame Geschäftsvorfälle oder in anderer Weise außergewöhnlich erscheinende Informationen muss der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen zu deren Verständnisgewinnung durchführen bzw. beurteilen, ob deren Beweggrund in der Manipulation der Rechnungslegung oder Vermögensschädigungen liegt (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33(c)). Die Prüfungshandlungen sind insgesamt aber nicht abschließend: Sofern der Abschlussprüfer im Rahmen einer Abwägung/Festlegung zu dem Ergebnis kommt, dass die Prüfungshandlungen bezüglich des Risikos einer möglichen Außerkraftsetzung der Kontrollmaßnahmen nicht ausreichen, müssen weitere Prüfungshandlungen vorgenommen werden (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 34).

v. **Dokumentation**

Der Abschlussprüfer muss durch die Anlegung von Handakten ein zutreffendes Bild über sämtliche mit dem Mandat in Beziehung stehende Tätigkeiten geben können (§ 51b Abs. 1 WPO).⁵⁴⁸ Begrifflich umreist der Terminus „Handakte“ hier alle Tätigkeiten von der Auftragsannahme über die Auftragsdurchführung bis zur Auftragsbeendigung (*Handakten im weiteren Sinne*).⁵⁴⁹ Insgesamt umfasst diese beispielsweise vom Auftraggeber übergebene Schriftstücke und Urkunden wie Buchführungsunterlagen, Belege oder Kontoauszüge; von Dritten übermittelte Schriftstücke wie Bescheide und Bescheinigungen; Arbeitsergebnisse des WP wie auftragsgemäß erstellte Buchführung, Steuererklärungen oder Hauptabschlussübersichten; Gesprächsprotokolle und Notizen; Schriftverkehr zwischen Mandant und WP; beim Rechenzentrum gespeicherte oder vom Vorgänger übertragene Stammdaten sowie die internen Ar-

⁵⁴⁷ Vgl. Schmidt in: Grottel et al., § 317 Rn. 192.

⁵⁴⁸ Vgl. Krauß, in: Ziegler/Gelhausen, § 51b, Rn. 5.

⁵⁴⁹ Vgl. ebd., Rn. 5, 13

beitspapiere (*working papers*) des WP (IDW PS 460 n.F. Tz. 1/ISA [DE] 230 Tz. 2, 3).⁵⁵⁰

In dieser Aufzählung inbegriffen sind solche Schriftstücke, die der Prüfer aus Anlass seiner beruflichen Tätigkeit von den Auftraggebern oder für diese erhält (*Handakten im engeren Sinne*, § 51b Abs. 4 WPO).⁵⁵¹ Hierzu zählen beispielsweise Schriftstücke, die der Mandant in Urschrift oder Abschrift noch nicht erhalten hat, Gesprächsprotokolle oder Notizen über Verhandlungen oder Gesprächen mit Dritten sowie beim Rechenzentrum gespeicherte oder vom Vorgänger übertragene Stammdaten.⁵⁵² Für diese gelten die gesetzliche Aufbewahrungspflicht von 10 Jahren (§ 51b Abs. 2 WPO) und die sich aus dem Zurückbehaltungsrecht mittelbar ergebende Herausgabepflicht (§ 51b Abs. 3 WPO).⁵⁵³ Die Arbeitspapiere des WP zählen ausdrücklich nicht hierzu; sie dienen internen Zwecken und sind nicht zur Weitergabe bestimmt (IDW PS 460 n.F. Tz. 1/ISA [DE] 230 Tz. 6(a), nächster Absatz).⁵⁵⁴

Neben der oben umrissenen Handakte im weiteren Sinne und Handakte im engeren Sinne gehört zum Terminus „Handakte“ des § 51b Abs. 1 WPO auch der mit dem APAREG eingeführte Begriff der „Prüfungsakte“. Sie beinhaltet „alle Aufzeichnungen und Unterlagen, die der Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er von dem geprüften Unternehmen oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zum Verbleib erhält“ (IDW PS 460 n.F. Tz. 1); der ISA [DE] 230 Tz. 6(b)) definiert sie als „ein oder mehrere Ordner oder andere Aufbewahrungsmethoden in physischer oder elektronischer Form, welche die Aufzeichnungen enthalten, aus denen die Prüfungsdokumentation für einen bestimmten Auftrag besteht.“ Sie ist im Rahmen von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB anzulegen und spätestens 60 Tage nach Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zu schließen (§ 51b Abs. 5 Satz 1 HGB). Im Falle von gesetzlichen Abschlussprüfungen als Vorbehaltsaufgabe des Abschlussprüfers wird die Handakte praktisch – nach Herausgabe des Arbeitsergebnisses – im Regelfall mit der Prüfungsakte identisch sein.⁵⁵⁵

⁵⁵⁰ Vgl. Krauß, in: Ziegler/Gelhausen, § 51b, Rn.16, Marten/Quick/Ruhnke, S. 582.

⁵⁵¹ Vgl. Krauß, in: Ziegler/Gelhausen, § 51b, Rn. 13.

⁵⁵² Vgl. ebd., Rn. 16, 21.

⁵⁵³ Vgl. ebd., Rn. 20.

⁵⁵⁴ Vgl. ebd., Rn. 5.

⁵⁵⁵ Vgl. ebd., Rn. 17.

vi. Qualitätssicherung

Ursprünglich ergab sich die Berufspflicht zur Unterhaltung eines Qualitätssicherungssystem (QS-System) bereits aus der Pflicht zur gewissenhaften Abschlussprüfung des § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO.⁵⁵⁶ Mit der Einführung des § 55b WPO durch das APAG im Jahr 2005 wird die interne Qualitätssicherung seither explizit bestimmt.⁵⁵⁷ Was unter der „Qualität der Abschlussprüfung“ genau zu verstehen ist, wird vom Gesetzgeber weder im HGB noch der WPO ausdrücklich benannt.⁵⁵⁸ Geht man daher von einer allgemeinen Qualitätsdefinition aus, würde Qualität den Erfüllungsgrad von Erwartungen an eine Leistung beschreiben.⁵⁵⁹ Das scheint vor dem Hintergrund der bisherigen Untersuchung nicht abwegig: Mit Blick auf die Eigenschaft des Prüfungsauftrags als schuldrechtlicher Vertrag und der Eigenschaft des Gewissensbegriffs eines objektiven Sorgfaltselements, ist maßgeblich, was jeweils im Verkehrskreis allgemeinverständlich erwartbar ist.⁵⁶⁰ Im Falle der Leistung einer Abschlussprüfung eine solche mit allem, was nach gesetzlichem Sinn und Zweck erforderlich ist.

Hieran knüpfte auch der § 55b WPO 2005 in Form des APAG, wonach der Wirtschaftsprüfer Regelungen, „die zur Einhaltung der Berufspflichten [...] erforderlich sind, zu schaffen (hat) sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (Qualitätssicherungssystem).“ Der Zusatz „insbesondere bei der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen“ sollte die Bedeutung eines internen QS-Systems für den Prüfungsbereich hervorheben.⁵⁶¹ Mit dem APAReG zur Umsetzung der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie im Jahr 2016 bekam der § 55b WPO eine neue Struktur. Der Absatz 1 wurde neu gefasst und gilt für alle Praxen, unabhängig von der Berufsausübung.⁵⁶² Mit dem APAReG neu hinzugekommen sind die Absätze 2 bis 4, welche nur für WP und WPG gelten, die gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen. Der Gesetzgeber gibt mit den Absätzen 2 bis 4 notwendige Mindestanforderungen der Qualitätssicherung für gesetzliche Abschlussprüfungen vor; sie werden von der Berufssatzung WP/vBP konkretisiert und ergänzt (§ 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO).⁵⁶³

Die Berufssatzung WP/vBP benennt mit § 8 zunächst allgemeine Anforderungen an die Sich-

⁵⁵⁶ Vgl. *Clauß*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 55b, Rn. 1.

⁵⁵⁷ Vgl. *Clauß*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 55b, Rn. 3, zum APAG auch bereits Abschnitt §2.A.III.6, Fußnote 293, zur externen Qualitätssicherung in Form einer berufsrechtlichen Aufsicht siehe Abschnitt §2.A.IV.1.b.ii.

⁵⁵⁸ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 586.

⁵⁵⁹ Vgl. ebd.

⁵⁶⁰ Vgl. *St. Lorenz*, in: *Bamberger/Roth/Hau/Poseck*, § 276, Rn. 21, schon Abschnitt §2.A.IV.1.e.ii.2.

⁵⁶¹ Vgl. *Clauß*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 55b, Rn. 3.

⁵⁶² Vgl. ebd., Rn. 4.

⁵⁶³ Vgl. ebd., Rn. 24, für die berufsständischen Regelungen Abschnitt §2.B.IV.

erung einer gewissenhaften Berufsausübung unabhängig von gesetzlichen Abschlussprüfungen.⁵⁶⁴ Nach § 8 Abs. 1 BS WP/vBP haben Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer in Übereinstimmung mit dem § 55b Abs. 1 WPO Regelungen in einem angemessenen Verhältnis zu Art, Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit zu schaffen, zu überwachen und durchzusetzen. Es kommt bei der Gestaltung des QS-Systems also auf Art, Größe, Tätigkeit und die qualitätsgefährdenden Risiken der WP-Praxis an (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).⁵⁶⁵ Das QS-System ist demnach an den tatsächlichen Tätigkeiten des WP auszurichten, welche gesetzliche Abschlussprüfungen nicht umfassen.⁵⁶⁶ Für die Tätigkeiten im Rahmen gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB gelten zusätzlich die QS-Anforderungen der §§ 45 bis 63 BS WP/vBP (Teil 4 der Berufssatzung: Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB).⁵⁶⁷ Sie konkretisieren die Anforderungen des § 55b Abs. 2 WPO.

Der § 55b Abs. 2 Nr. 1 bis 9 WPO hat mit dem APAReG die Mindestanforderungen einer Qualitätssicherung des Art. 24a Abs. 1 der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie übernommen („Neun-Punkte-Katalog“⁵⁶⁸).⁵⁶⁹ Der Gesetzgeber erwartete ausdrücklich nach Auflistung dieser neun Punkte in der WPO eine Konkretisierung seitens der WPK mittels der von ihr (neu) zu erlassenen Berufssatzung WP/vBP.⁵⁷⁰ Das ist mit der am 23.09.2016 in Kraft getretenen Berufssatzung WP/vBP auch erfolgt.⁵⁷¹ Nach den Regelungen der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie (welche in der WPO aufgingen) und den konkretisierenden Normen der Berufssatzung WP/vBP umfasst das Qualitätssicherungssystem bei gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zusammengefasst:

1. Solide Verwaltungs-, Risiko- und Rechnungslegungsverfahren sowie Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen

Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO

Es sind Verwaltungs- und Rechnungslegungsverfahren, interne Qualitätssicherungsmecha-

⁵⁶⁴ Vgl. *Clauß*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 55b, Rn. 8.

⁵⁶⁵ Vgl. *Farr*, WPg 2017, 299, 301.

⁵⁶⁶ Vgl. *Clauß*, Fn. 564.

⁵⁶⁷ Vgl. ebd., Rn. 7.

⁵⁶⁸ Auch im Folgenden: Systematisierte Aufzählung bei *Kelm/Schneiß/Schmitz-Kerkendell*, WPg 2016, 60, 65.

⁵⁶⁹ Vgl. auch im Folgenden *Farr*, WPg 2016, 251, 253 f.

⁵⁷⁰ Vgl. Entwurf und Begründung zum APAReG, BT-Drs. 18/6282, S. 79 f., *Farr*, WPg 2016, 251, 254.

⁵⁷¹ Allerdings mit einer stark angestiegenen Regelungsdichte von 35 auf 66 Paragrafen, vgl. *Farr*, WPg 2017, 299, 300, auch im Folgenden: Systematische Darstellung von WPO - Berufssatzung - IDW EQS 1 bei *Farr*, WPg 2017, 299, 301.

nismen, Verfahren zur Risikobewertung und Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für Datenverarbeitungssysteme zu implementieren. Konkret geht es hier um Verfahren zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Prüfungsplanung, Risikobeurteilung und Prüfungsdurchführung.

Berufssatzung WP/vBP

Es ist eine sachgerechte Gesamtplanung, Prüfungsplanung und Auftragsabwicklung durchzuführen, so dass alle Aufträge unter Beachtung der Berufsgrundsätze ordnungsgemäß und zeitgerecht durchgeführt und abgewickelt werden können (§ 4 Abs. 3, § 38, § 51 Abs. 1 Nr. 7, 9 und 10, § 55 Abs. 1, § 56 Berufssatzung WP/vBP).

2. Erforderliche Mittel und Personal

Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO

Es sind Vorkehrungen zum Einsatz angemessener und wirksamer Systeme und Verfahren zu treffen, sowie der zur angemessenen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Mittel und des dafür erforderlichen Personals. So müssen über die für eine ordnungsgemäße Prüfung technischen Mittel und Personal, welches diese adäquat einsetzen kann, verfügt werden.

Berufssatzung WP/vBP

Der Auftrag ist den Verhältnissen des Unternehmens entsprechend abzuwickeln: Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung wird eigenverantwortlich und nach pflichtgemäßem Ermessen in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsmandats bestimmt. Mitarbeiter sind durch Prüfungsanweisungen mit ihren Aufgaben vertraut zu machen. Bei Zweifel ist interner oder externer fachlicher Rat einzuholen. Die Mitarbeiter machen sich eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln. Der verantwortliche Prüfungspartner muss über die erforderliche persönliche Eignung verfügen, mit dem QS-System der Praxis vertraut sein, auf die zur gewissenhaften Prüfung erforderlichen Mittel zugreifen können sowie ein angemessenes Zeitfenster für die Durchführung der Prüfung zur Verfügung haben (§§ 39, 46, 47, 54, 57 Berufssatzung WP/vBP).

3. Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit

Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO

Es sind Grundsätze und Verfahren festzulegen, die die Einhaltung der Anforderungen an die Eigenverantwortlichkeit des verantwortlichen Abschlussprüfers (§ 44 Abs. 1 Satz 3 WPO) und die Unabhängigkeit (§§ 319 bis 319b HGB) gewährleisten.

Berufssatzung WP/vBP

WP/vBP haben den Beruf eigenverantwortlich und unabhängig und unbefangen auszuüben. Dabei müssen sie die Tätigkeiten von Mitarbeitern derart überblicken, dass sie eine auf Kenntnissen eigene Überzeugung bilden können. Sie dürfen keine widerstreitenden Interessen vertreten. Zur Sicherstellung dieser Anforderungen muss das Qualitätssicherungssystem angemessene Regelungen umfassen (§§ 1 bis 3, 12, 28 ff., 51 Abs. 1 Nr. 1, § 52 Berufssatzung WP/vBP).

4. Kenntnisse, Erfahrungen und Fortbildung bei eingesetzten Mitarbeitern*Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO*

Es sind Grundsätze und Verfahren festzulegen, die sicherstellen, dass Mitarbeiter sowie sonstige unmittelbar an den Prüfungstätigkeiten beteiligte Personen über angemessene Kenntnisse und Erfahrungen für die ihnen zugewiesenen Aufgaben verfügen sowie fortgebildet, angeleitet und kontrolliert werden.

Berufssatzung WP/vBP

WP/vBP sind fachlich mit aktuellen und vollständigen Fachinformationen fortzubilden. Sie selbst haben für eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses zu sorgen. Voraussetzung ist die Einstellung von Mitarbeitern mit fachlicher und persönlicher Eignung. Mitarbeiter dürfen nur Aufgaben übernehmen, für welche sie die erforderliche Qualifikation besitzen. Sie müssen in angemessenen Abständen beurteilt werden. Mitarbeiter müssen über das Qualitätssicherungssystem informiert und zur Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems verpflichtet werden, was dokumentarisch festzuhalten ist (§§ 5 bis 7, 51 Abs. 1 Nr. 5, 6 und 8, § 55 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).

5. Prüfungsakte*Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO*

Die Führung von Prüfungsakten nach § 51b Abs. 5 WPO.

Berufssatzung WP/vBP

Es ist eine Prüfungsakte nach § 51b Abs. 5 WPO anzulegen, welche 60 Tage nach Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks zu schließen ist. Darüber hinaus sind alle für die Prüfungsorganisation, Prüfungsdurchführung und das Prüfungsergebnis relevanten Sachfragen festzuhalten und Dokumente abzulegen (§ 58 Berufssatzung WP/vBP).

6. Vorfälle, welche die ordnungsgemäße Prüfungsdurchführung beeinträchtigen*Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO*

Es sind organisatorische und administrative Vorkehrungen für den Umgang mit Vorfällen

zu treffen, welche die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfungstätigkeiten beeinträchtigen können (Fehlermanagementsystem) sowie für die Dokumentation dieser Vorfälle.

Berufssatzung WP/vBP

Es sind angemessene Regelungen für den Umgang mit Vorfällen festzulegen, einschließlich von Beschwerden und Vorwürfen, welche die Prüfungstätigkeit beeinflussen. In der Organisation der Praxis ist dazu ein angemessenes Hinweis- und Dokumentationssystem einzurichten (§ 51 Abs. 1 Nr. 11, § 59 Berufssatzung WP/vBP).

7. Beschwerden und Vorwürfe sowie Hinweisgebersystem

Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO

Es sind Verfahren zu etablieren, die es den Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglichen, potenzielle oder tatsächliche Verstöße gegen die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 oder gegen Berufspflichten sowie etwaige strafbare Handlungen oder Ordnungswidrigkeiten innerhalb der Praxis an geeigneter Stelle berichten.

Berufssatzung WP/vBP

Es sind Regelungen einzurichten, nach welchen Mitarbeiter, Mandanten oder Dritte ohne ihres Nachteils Beschwerden oder Hinweise zu Vorwürfen melden und WP/vBP diesen nachgehen müssen, sofern sich aus ihnen Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln ergeben (§§ 40, 51 Abs. 1 Nr. 11, § 59 Berufssatzung WP/vBP).

8. Vergütung und Gewinnbeteiligung

Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO

Grundsätze der Vergütung und Gewinnbeteiligung nach § 55 WPO.

Berufssatzung WP/vBP

Es sind Regelungen festzulegen, welche sicherstellen, dass keine Vereinbarungen geschlossen werden, die die Höhe der Vergütung vom Ergebnis der Abschlussprüfung oder der Erbringung zusätzlicher Nichtprüfungsleistungen abhängig macht und ein ausreichender Anreiz besteht die Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen (§§ 43, 51 Abs. 1 Nr. 13, § 61 BS WP/vBP).

9. Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten

Neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie/WPO

Es sind Grundsätze und Verfahren festzulegen, die gewährleisten, dass im Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden.

Berufssatzung WP/vBP

Es sind Regelungen zu treffen, die sicherstellen, dass bei Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten die Qualitätssicherung und Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden, unter anderem: Dass die Wichtigkeit einer ausgelagerten Prüfungstätigkeit anhand ihrer Bedeutung für den Bestätigungsvermerk beurteilt wird; die Auslagerung bei der Prüfungsplanung berücksichtigt wird; Art, Zeit und Umfang der ausgelagerten Prüfungstätigkeit bestimmt sowie die Kompetenz und Fähigkeit des Dritten beurteilt werden (§ 51 Abs. 1 Nr. 14, § 62 Berufssatzung WP/ vBP).

Wie eingangs erwähnt, wurde die Pflicht zur Qualitätssicherung vor der Einführung des § 55b WPO von 2005 aus § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO abgeleitet. Das scheint vor dem Hintergrund der nunmehr bis heute erreichten Regelungsdichte zur Qualitätssicherung und der oben vorgenommenen Konkretisierung des Gewissensbegriffs nach deutscher Gesetzgebung an dieser Stelle noch einmal herausstellungsbedürftig: Die gewissenhafte Abschlussprüfung der §§ 323 Abs. 1 Satz 1, 317 Abs. 1 Satz 3 HGB ist eine Prüfung mit allem, was nach gesetzlichem Sinn und Zweck erforderlich ist – und dadurch eine Prüfung mit Qualität. Diese ist durch ein System von Regelungen zu *sichern* (Qualitätssicherungssystem), wird dadurch aber nicht begründet. Unter „Qualitätssicherung“ (*quality control*) waren schon damals „Grundsätze, Empfehlungen, Richtlinien und Maßnahmen zu verstehen, die dazu bestimmt sind, die Einhaltung von Normen für die Wirtschaftsprüfung ... sicherzustellen sowie gegebenenfalls die bestehenden Grundsätze für die Qualität der Prüfung und für die Berichterstattung zu verbessern.“⁵⁷²

c) Zwischenfazit

Der Gewissensbegriff des § 317 Abs. 1 Satz 3 („gewissenhafter Berufsausübung“) definiert kein materiell anderes Sorgfaltsmaß als der Gewissensbegriff des § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB. Für beide gilt das Sorgfaltsmaß der „im Verkehr erforderlichen Sorgfalt“ des § 276 Abs. 2 BGB. Allerdings fordert der Gesetzgeber vom Abschlussprüfer „Unrichtigkeiten und Verstöße“ bei einer „gewissenhaften Berufsausübung“ zu erkennen und damit die Anwendung berufüblicher Prüfungsansätze- und Verfahren. Das ist materiell kein anderes Sorgfaltsmaß, aber er umreißt damit den gewollten Umfang der Prüfung. Dieser ist risikoorientiert, konkret

⁵⁷² Lück, Stichwort Quality Control, in: *ders.* (Hrsg.), Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung (1998), S. 656 f.

in Form des Prüfungsrisikomodells greifbar (Fehlerrisiko). Der Prüfer setzt den risikoorientierten Prüfungsansatz und damit den vom Gesetzgeber gewollten Umfang der Prüfung – die gewissenhafte Berufsausübung – um, in dem er die Fehlerrisiken feststellt, beurteilt und auf sie mit adäquaten Prüfungshandlungen reagiert.

B. „Gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen

I. Begriff, Umfang und Rechtsbindung

Der Gesetzgeber hat eine nähere Regelung der Berufspflicht zur Gewissenhaftigkeit der Berufssatzung der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer überlassen (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 a) WPO). Diese haben demnach gem. § 4 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP „fachliche Regeln“ zu beachten. Der Verweis zielt auf keinen speziellen, abgeschlossenen Normapparat einer einzigen Institution, sondern umfasst fachliche Regeln – aus gesetzgeberischer oder privatrechtlich organisierter Normgebung – im Allgemeinen.⁵⁷³ Zu diesen zählen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die Verlautbarungen des *Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.* (DRSC) und besonders die vom IDW herausgegebenen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) in Form der IDW Prüfungsstandards (IDW PS) und IDW Prüfungshinweise (IDW PH).⁵⁷⁴ Nach Umstellung vom Transformations- auf das Integrationsmodell der ISA gehören zu den deutschen GoA ferner auch die vom Hauptfachausschuss verabschiedeten ISA [DE], welche spätestens für kalendergleiche Berichtszeiträume des Jahres 2022 bei deren Abschlussprüfungen im Jahr 2023 anzuwenden sind.⁵⁷⁵

Die Pflicht zur Beachtung (Prüfung) der GoB ergibt sich im Grunde schon aus der entsprechenden Norm im Handelsgesetzbuch (§§ 238 Abs. 1 Satz 1, 243 Abs. 1 HGB) und ist damit für den rechnungslegenden Kaufmann und kontrollierenden Abschlussprüfer zwingend zu befolgender Bilanzierungsmaßstab.⁵⁷⁶ Anders verhält es sich mit den Verlautbarungen des DRSC. Bei der gem. § 342 HGB geschaffenen und staatlich anerkannten Einrichtung handelt es sich um ein privates Rechnungslegungsgremium. Die nach § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB von diesem entwickelten Empfehlungen von Grundsätzen über die Konzernrechnungslegung (Deutsche Rechnungslegungsstandards, DRS) werden vom *Bundesministerium der Justiz und Verbraucherschutz* veröffentlicht (BMJ).⁵⁷⁷ Dennoch haben die DRS keine Rechtsnormqualität – sie

⁵⁷³ Vgl. *Haarmann/Henning*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 61.

⁵⁷⁴ Vgl. IDW, WP Handbuch 2017, Abschnitt A Rn. 205.

⁵⁷⁵ WPK Magazin 2/2020, S. 29, siehe auch oben einleitend Abschnitt §1.A.II.2.

⁵⁷⁶ Vgl. auch weiter zu den GoB *Drüen*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 238 Rn. 25 f.

⁵⁷⁷ Vgl. *Weis*, WPg 2011, I, I, *Merkt*, in: *Baumbach/Hopt*, HGB Komm 2016, § 342, Rn. 4.

sind unverbindlich; stellen weder gesetzliche Regelungen dar, noch bilden sie neue Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung.⁵⁷⁸ Für sie gilt lediglich bei ihrer Anwendung die Vermutung, dass der Rechnungsleger die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet hat (Richtigkeitsvermutung, § 342 Abs. 2 HGB).⁵⁷⁹ Auch diese unterliegt letzten Endes der Kontrolle der Gerichte.⁵⁸⁰

Gleiches gilt für die Verlautbarungen des IDW. Den IDW PS/ISA [DE] und IDW PH als Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung sowie den sonstigen Stellungnahmen und Verlautbarungen wie den IDW RS und IDW RH kommen keine Rechtsnormqualität zu.⁵⁸¹ So schon das Amtsgericht *Duisburg*: „Seine [des IDW, Anm. d. Verf.] Verlautbarungen (Stellungnahmen und Fachgutachten) mögen zwar einen Bestand an anerkannten Grundsätzen und Regeln der ordnungsmäßigen Berufsausübung wiedergeben, wie er nach eingehender Diskussion im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer für richtig und notwendig gehalten wird. Sie haben aber trotz der hierauf bezogenen Empfehlung der öffentlich-rechtlichen Wirtschaftsprüferkammer keine rechtliche Verbindlichkeit.“⁵⁸² Das Gericht bezieht sich ausdrücklich auf die mit den damaligen Begriffen „Verlautbarungen (Stellungnahmen und Fachgutachten)“ *gesamte* Facharbeit des IDW.⁵⁸³

Dieser Einordnung ist zu folgen. Zwar spricht das OLG *Frankfurt am Main* von „maßgeblichen Standards des Instituts der Wirtschaftsprüfer“⁵⁸⁴ und von einer „pflichtwidrigen Abschlussprüfung“⁵⁸⁵ sofern diese nicht beachtet worden sind. Sie haben jedoch auch dort Konkretisierungsfunktion⁵⁸⁶ und erreichen somit nicht den grundsätzlichen Verbindlichkeitsgrad gesetzgeberischer Normen,⁵⁸⁷ sondern lediglich einen mittelbaren Verbindlichkeitscharakter

⁵⁷⁸ Vgl. *Mock*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 342, Rn. 25.

⁵⁷⁹ Vgl. *Mock*, ebd., Rn. 33.

⁵⁸⁰ Vgl. *Mock*, ebd., Rn. 37.

⁵⁸¹ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 32, *Schülke*, S. 233.

⁵⁸² Amtsgericht *Duisburg*, Beschluss vom 31.12.1993 - 23 HR B 3193, (Bestätigungsvermerk) rkr. in: *Der Betrieb*, 1994, S. 467 (siehe bereits Abschnitt §1.A.II.1), die WPK verwies damals auf die Fachgutachten und Stellungnahmen des IDW und mahnte die Mitglieder zu deren Anwendung, sofern diese anzuwenden sind, vgl. *Taupitz*, in: *BB* 1990, 2367, 2367.

⁵⁸³ Zur Begriffsentwicklung von „Fachgutachten“ und „Verlautbarungen“ und der durch das Gesetz zur *Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich* (KonTraG) notwendig gewordenen Neusystematisierung der IDW-Verlautbarungen siehe IDW, WP Handbuch 2006, Anh 3 Rn. 2 ff.

⁵⁸⁴ OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen Pflichtverletzung bei Abschlussprüfung (Verbuchung fingierter Absatzgeschäfte), online [Stand 20.08.2019].

⁵⁸⁵ Ebd.

⁵⁸⁶ So das Gericht, ebd., mit Verweis auf *Ebke* (Münchener Kommentar zum HGB, 3. Aufl., Rn. 21 zu § 317).

⁵⁸⁷ Vgl. *Müller*, in: *Claussen/Scherrer*, § 323, Rn. 28, *ders.*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn 24.

und *können* den Gerichten als Entscheidungshilfe dienen.⁵⁸⁸ *Gehring* und *Schruff* sprechen den IDW Verlautbarungen in diesem Sinne eine „faktische“ Bindung zu, ohne aber normativ zu wirken.⁵⁸⁹

Insgesamt kommt den IDW Verlautbarungen, bei der Auslegung dessen, was eine gewissenhafte Abschlussprüfung ist, aber wohl auch gerade aufgrund der Unbestimmtheit der zentralen Verhaltenspflicht, eine besondere Bedeutung zu.⁵⁹⁰ Sie bilden, insbesondere in Form der IDW PS/ISA [DE] und IDW PH zur Abschlussprüfung, als ordnungsmäßige Grundsätze die der Berufsstand zur Abschlussprüfung sich selbst niedergelegt hat, eine Verkehrs- oder Berufspflicht und damit auch ein wichtiges normatives – wenn gleich auch nicht *rechtsnormatives* – Element des Sorgfaltsmaßes (siehe Abschnitt §2.A.IV.1.e.ii.3).⁵⁹¹ Ohne dieses normative Element kommt kein qualifizierter Berufsstand aus, deren Mitglieder an den Grundsätzen zwar nicht sklavisch hängen, aber eben hier im Sinne des gesetzlichen Ziels und Zwecks der Abschlussprüfung diese angemessen berücksichtigen müssen.⁵⁹² So ergibt sich die „gewissenhafte Berufsausübung“ des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB eben *auch* unter Berücksichtigung der sich aus den IDW Verlautbarungen ergebenden Prüfungsansätze- und Verfahren (risikoorientierter Prüfungsansatz, IDW PS 261 n.F. Tz. 1/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 3, ISA [DE] 330 Tz. 3).⁵⁹³ Die wegweisenden Eckpfeiler der IDW Verlautbarungen werden daher im Folgenden in ihrer Entwicklung nachgezeichnet. Dies soll ein grundlegendes Bild von dem vermitteln, was „gewissenhaft“ nach den deutschen maßgebenden Berufsgrundsätzen bedeutet.

II. Verlautbarungen des IDW

Als wegweisende Verlautbarungen gelten insbesondere der IDW PS 200 (Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen)⁵⁹⁴, der IDW PS 201 (Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung), IDW PS 450 (Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten) und IDW PS 400 (Bildung eines Prüfungs-

⁵⁸⁸ Vgl. *Hopt*, WPg 1986, 498, 503, *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 32, *Krein*, S. 138 - 146.

⁵⁸⁹ Vgl. *Gehring*, S. 151, *Schruff*, WPg 2006, 1, 6, dort unter Berufung auf ein Urteil des OLG *Braunschweig* (v. 11.02.1993 – 11 U 27/92, WPK Mitteilungen 1995, S. 209 - 211).

⁵⁹⁰ Vgl. *Müller*, in *Claussen/Scherrer*, § 323, Rn. 25.

⁵⁹¹ Vgl. *Hopt*, WPg 1986, 498, 502 f., *Prütting*, ZIP 2013, 203, 204.

⁵⁹² In Form einer „best practise“, so *Maxl*, in *Ziegler/Gelhausen*, Einleitung, Rn. 53, *Maxl/Geithner*, in: *Ziegler/Gelhausen*, Vor § 43, Rn. 3.

⁵⁹³ Vgl. *Schmidt/Almelig*, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 23, *Naumann/Feld*, WPg 2013, 641, 642.

⁵⁹⁴ Innerhalb der zukünftigen GoA ersetzt durch den ISA [DE] 200 „Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing“; dieser wird daher auch in den folgenden Ausführungen des Abschnittes §2.B.II.1.a) mitberücksichtigt.

urteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks). Ursprünglich gingen allesamt im Jahr 1988 aus den damals noch sogenannten Fachgutachten des IDW hervor.⁵⁹⁵ Sie geben insbesondere Hilfestellung zu den schon vom Gesetzgeber kodifizierten Programmen und Pflichten einer Abschlussprüfung (§ 317 HGB Gegenstand und Umfang der Prüfung, § 321 HGB Prüfungsbericht, § 322 HGB Bestätigungsvermerk).

Daneben sind grundlegend die 7. Stellungnahme des Hauptfachausschusses von 1997 zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (HFA 7/1997)⁵⁹⁶, die 1. Stellungnahme des Fachausschusses für moderne Abrechnungssysteme von 1987 (FAMA 1/1987)⁵⁹⁷ sowie sonstige Verlautbarungen des IDW und gemeinsame Stellungnahmen des IDW und der WPK insbesondere zur Qualitätssicherung.⁵⁹⁸ Letztere betreffen die Verordnungen zur Qualitätssicherung bis hin zum nun geltenden Qualitätssicherungsstandard IDW QS 1 vom 09.06.2017. Die Stellungnahme des HFA 7/1997 wurde später ersetzt durch den IDW PS 210 i.d.F. vom 08.05.2003⁵⁹⁹ und die 1. Stellungnahme des FAMA von 1987 wurde ersetzt durch IDW RS FAIT 1 i.V.m. IDW PS 330 jeweils i.d.F. vom 24.09.2002.⁶⁰⁰

1. Grundlegende Verlautbarungen des IDW

a) FG 1/1988 - IDW PS 200/ISA [DE 200], IDW PS 201

Grundsätzlich hat sich die Jahresabschlussprüfung nach dem IDW PS 200 Tz. 12/ISA [DE] 200 Tz. 3, D.3.1 analog der im HGB definierten Zielsetzung darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung oder sie ergänzende Bestimmungen eingehalten worden sind (vgl. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB). IDW PS 200 Tz. 2 unterstreicht dabei namentlich die Pflicht zur Gewissenhaftigkeit, welche sich auch im Einzelnen aus den zu beachten-

⁵⁹⁵ Fachgutachten 1/1988, WPg 1989, S. 9 ff., (später IDW PS 200/ISA [DE] 200 und IDW PS 201 n.F.), Fachgutachten 2/1988, WPg 1989, S. 20 ff., (jetzt IDW PS 450 n.F.), Fachgutachten 3/1988, WPg 1989, S. 27 ff., (jetzt IDW PS 400 n.F.), zur Entwicklung der Fachgutachten 1 bis 3 vgl. *Schülen*, WPg 1989, 1, 1, *Berndt/Jeker*, BB 2007, 2615, 2616, sowie IDW, WP Handbuch 2006, Anh 3 Rn. 2 ff., dazu grundsätzlich auch bereits Fn. 583, ferner *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 29.

⁵⁹⁶ Stellungnahme HFA 7/1997: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlußprüfung, WPg 1998, 29 ff., zur Entwicklung *Berndt/Jeker*, BB 2007, 2615, 2616.

⁵⁹⁷ Stellungnahme FAMA 1/1987: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung, WPg 1988, 1 ff.

⁵⁹⁸ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 29.

⁵⁹⁹ Siehe IDW PS 210 vom 08.05.2003, dort Tz. 5, in: WPg 2003, 655, 656, innerhalb der zukünftigen GoA ersetzt durch den ISA [DE] 240 „Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen“.

⁶⁰⁰ Siehe IDW RS FAIT 1 vom 24.09.2002, dort Tz. 5, WPg 2002, 1157 ff. und IDW PS 330 vom 24.09.2002, dort Tz. 6, WPg 2002, 1167 ff., der IDW PS 330 ist zum Anwendungszeitpunkt der zukünftigen GoA mit integrierten ISA [DE] nicht mehr gültig, siehe für einen Überblick über die spätestens bei der Prüfung für kalendergleiche Geschäftsjahre 2022 (Stichtag 31.12.2022) anzuwendenden GoA den ISA [DE] 200 Anlage D.1.

den Kriterien der Berufsauffassung ergibt. ISA [DE] 200 Tz. 2 verweist auf die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, alle sich im Kontext einer Abschlussprüfung zu beachtenden Gesetzen oder sich aus beruflichen Regelungen ergebenden Pflichten einzuhalten und benennt in Tz. D.14.1 konkret die sich aus dem HGB, der WPO und der BS WP/vBP ergebenden Berufspflichten.

Beide Prüfungsstandards stellen in diesem Zusammenhang von Gesetzgebung und Berufsauffassung fest, dass der Gesetzgeber im HGB den Umfang der Prüfung und den grundsätzlichen Ansatz festlegt. Der Gesetzgeber macht jedoch keine Angaben darüber, wie die Abschlussprüfung, auf die gegebenen Tatsachen und Umstände bezogen, im Einzelnen durchzuführen ist. Daher liegt es im „pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers“ (*professional judgment*), Art und Umfang der Prüfungsplanung- sowie durchführung zu bestimmen (IDW PS 200 Tz. 2/ISA [DE] 200 Tz. 7, 13(k), 16, A25 - A27). Dieses wird zwar durch die Prüfungsstandards und den übergeordneten Zielen des Abschlussprüfers geleitet (IDW PS 200 Tz. 18/ISA [DE] 200 Tz. A25), dennoch ist dies *in praxi* nicht unproblematisch. Zuletzt beanstandete das *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR) eine unzureichende kritische Grundhaltung (*professional skepticism*) der Abschlussprüfer.⁶⁰¹

Der Grundsatz der kritischen Grundhaltung findet sich im IDW PS 200 Tz. 17, wonach der Abschlussprüfer „nicht ohne weiteres im Vertrauen auf die Glaubwürdigkeit der gesetzlichen Vertreter beispielsweise von der Richtigkeit ihrer Auskünfte ausgehen [kann], sondern muss sich diese belegen lassen und die Überzeugungskraft dieser Nachweise würdigen.“ Der ISA [DE] 200 Tz. 7, 13(l), 15 spricht im Rahmen der Planung und Durchführung einer Prüfung von einer „hinterfragenden Denkweise“ und einer „kritischen Beurteilung“ von Prüfungsnachweisen mit dem „Bewusstsein“, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthalten kann. Mit dem APAReG⁶⁰² vom 31.03.2016 wurde der Grundsatz der kritischen Grundhaltung vom Gesetzgeber als weitere allgemeine Berufspflicht kodifiziert (§ 43 Abs. 4 WPO Satz 2)⁶⁰³: Zur kritischen Grundhaltung gehört es hiernach, „Angaben zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen.“

⁶⁰¹ Vgl. IDW, WPg 2017, 1041, 1041.

⁶⁰² Fn. 312, Abschnitt §2.A.III.7.

⁶⁰³ Vgl. Farr, WPg 2018, 397, 397.

Auf den ersten Blick scheint kein direktes Spannungsverhältnis von einem „pflichtgemäßen Ermessen“ und einer „kritischen Grundhaltung“ zu bestehen. Das pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers bezieht sich insbesondere auf die Prüfungsdurchführung (Bestimmung von Art, Umfang und Dokumentation, IDW PS 200 Tz. 2/ISA [DE] 200 Tz. 16, A25, A29, § 39 Abs. 1 BS WP/vBP). Der Begriff der kritischen Grundhaltung stellt in § 43 Abs. 4 Satz 2 WPO insbesondere auf die erlangten Prüfungsnachweise ab. Allerdings können gerade Prüfungsnachweise bei der Feststellung von Ungereimtheiten oder Risiken von Fehlern und damit die kritische Grundhaltung Einfluss auf die Art und den Umfang der Prüfung haben (IDW PS 261 n.F. Tz. 70/ISA [DE] 330 Tz. 5, A1, IDW PS 300 n.F. Tz. 10, 11, 22/ISA [DE] 500 Tz. A6). Das unterstreicht der IDW PS 200 Tz. 17/ISA [DE] 200 Tz. 7, 13(1), 15, wonach die Abschlussprüfung mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen ist. Die Pflicht zur Gewissenhaftigkeit konkretisiert sich also auch durch pflichtgemäßes Ermessen des Abschlussprüfers bei Wahrung einer kritischen Grundhaltung. Dies wird schließlich im Bestätigungsvermerk festgehalten (IDW PS 400 n.F.).

Mit dem IDW PS 201 legt das IDW seit 1988 die Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze fest, die von Abschlussprüfern unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit zu beachten sind. Zu den zu beachtenden Rechnungslegungsgrundsätzen zählen die nationalen- und internationalen Grundsätze; es können aber auch nationale Grundsätze der Rechnungslegung anderer Staaten zu berücksichtigen sein. Die deutschen Grundsätze sind die kodifizierten Vorschriften des HGB über die Buchführung und Inventar (§§ 238 - 241a), der Ansatz und die Bewertung von Vermögen und Schulden und der Gliederung des Jahresabschlusses (§§ 242 - 278), die vorzunehmenden Erläuterungen im Anhang und Lagebericht (§§ 284 - 289) sowie die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung (§§ 290 - 315). Darüber hinaus sind gegebenenfalls auch Vorschriften des AktG oder GmbHG zu beachten (IDW PS 201 n.F. Tz. 7) sowie Grundsätze, die zwar nicht gesetzlich kodifiziert sind, aber per Verweis ebenfalls berücksichtigt werden müssen (IDW PS 201 n.F. Tz. 8). Und schließlich ist die höchstrichterliche deutsche oder europäische Rechtsprechung zu berücksichtigen, soweit sie zu entscheidenden Fragen der Handelsgesetze Recht spricht (IDW PS 201 n.F. Tz. 9).

Gemäß dem IDW PS 201 n.F. Tz. 20 ff. zählen zu den internationalen Grundsätzen die von kapitalmarktorientierten Mutterunternehmen in der EU anzuwendenden IFRS zur Erstellung des Konzernabschlusses- und Konzernlageberichts (§§ 315a, 290 - 293 HGB). Erstellt ein

nicht-kapitalmarktorientiertes Mutterunternehmen freiwillig den Konzernabschluss nach den IFRS, so sind die internationalen Grundsätze ebenfalls zu beachten. Ferner sind im Bereich der internationalen Vorschriften die europarechtlichen Regelungen bedeutsam (IDW PS 201 n.F. Tz. 22). Hier sind die EU-Verordnungen auf Grund ihrer unmittelbaren Gültigkeit direkt anzuwenden, während die EU-Richtlinien einen Transformationsprozess durch den nationalen Gesetzgeber bedürfen. Zum Verständnis oder zu Anwendungshilfen der Richtlinien kann sich bei der Abschlussprüfung auf das Verständnis der Richtlinienregelungen zurückbezogen werden.

Der Abschlussprüfer hat gesetzliche Abschlussprüfungen nach den deutschen Prüfungsgrundsätzen durchzuführen (IDW PS 201 n.F. Tz. 24). Als deutsche Prüfungsgrundsätze gelten alle unmittelbar oder mittelbar auf die Abschlussprüfung bezogenen gesetzlichen Vorschriften (IDW PS 201 n.F. Tz. 25). Als sonstige Prüfungsgrundsätze sind darüber hinaus die IDW Prüfungsstandards, die IDW Prüfungshinweise sowie gemeinsame Stellungnahmen der WPK und des IDW zu beachten. Bei freiwilligen Abschlussprüfungen können auch ausschließlich die ISA verwendet werden, sofern dies ausdrücklich zwischen Auftraggeber und Wirtschaftsprüfer vereinbart wurde (IDW PS 201 n.F. Tz. 26). Ferner sind bei Abschlussprüfungen die beruflichen und fachlichen Grundsätze zu beachten.⁶⁰⁴ Zu letzteren zählen insbesondere die Vorschriften zur Abschlussprüfung des HGB (§§ 316 - 317, 320 - 322; IDW PS 201 n.F. Tz. 31). Neben den gesetzlichen Vorschriften sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) zu berücksichtigen, welche (auch)⁶⁰⁵ in den IDW Verlautbarungen enthalten sind (IDW PS 201 n.F. Tz. 33).

Die Konkretisierung des Gewissensbegriffs ergibt sich somit auch aus einer Berufsauffassung (IDW PS 200 Tz. 2), welche eine Vielzahl an über dem HGB hinausgehenden Normen zur Bewältigung einer Abschlussprüfung nennt (IDW PS 200 Tz. 18, 201 Tz. 1). Bedeutsam ist bei der Berücksichtigung dieser Normen allerorts der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit. Dies gilt für die Beachtung der Kriterien einer gewissenhaften Abschlussprüfung, für die Auswahl und Durchführung der Prüfung, für Anforderungen an die Qualitätssicherung (IDW PS 201 n.F. Tz. 25), sowie für das Abweichen von den IDW PS (IDW PS 201 n.F. Tz. 34).

⁶⁰⁴ Zu den beruflichen Grundsätzen später im Detail die Betrachtung der Berufssatzung der WPK.

⁶⁰⁵ Der IDW hat nicht die alleinige Kompetenz zur Herausgabe oder Konkretisierung von GoA. Die GoA können mehrere Quellen haben und es besteht bisher kein geschlossenes System zur Herleitung und Definition von GoA, so *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 124 f.

Mithin ist der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit nicht nur nach der Auffassung des IDW Berufspflicht (IDW PS 201 n.F. Tz. 28), sondern auch vom deutschen Gesetzgeber kodifiziert (§§ 43 Abs. 1 Satz 1, 44 WPO) und damit für alle WP zwingend zu beachtendes Recht.

Der Grundsatz verlangt vom WP die eigenverantwortliche Berufsausübung. Das bedeutet, dass dieser eigenverantwortlich und frei von Weisungen handelt sowie sich selbst ein Urteil bildet und entsprechend eigene Entscheidungen trifft (§ 12 BS WP/vBP).⁶⁰⁶ Dazu muss er alle mit der Berufsausübung verbundenen Tätigkeiten überblicken und beurteilen können, um sich selbst von dem jeweiligen Ergebnis der Arbeiten zu überzeugen.⁶⁰⁷ Somit darf er nur nach eigener kritischer Beurteilung – wenn auch unter Mithilfe fachlich vorgebildeter Mitarbeiter – Prüfungsberichte und Gutachten unterzeichnen.⁶⁰⁸ Darin kommt auch die gesetzliche Negativdefinition des Grundsatzes der Eigenverantwortlichkeit zum Ausdruck, wonach alle fachlichen Weisungen, welche sich nicht mit seiner Überzeugung decken, unzulässig und unbeachtlich sind (§ 44 Abs. 1 Satz 1 und 2 WPO).⁶⁰⁹ Diese Schutzvorschrift hat insbesondere für WP im Angestelltenverhältnis bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Bedeutung und gilt gerade auch dann, wenn sie selbst keine Arbeitgeberfunktion ausüben (§ 45 Satz 2 WPO).⁶¹⁰ Dazu ist auch nicht die Erteilung von *Prokura* an WP in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nötig; diese unterstreicht nur nach der Sollvorschrift des § 45 Satz 1 WPO die Eigenverantwortlichkeit des WP bei seiner Berufsausübung.⁶¹¹

b) FG 2/1988 - IDW PS 450

Mit dem Fachgutachten 2/1988⁶¹² legte der IDW Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen fest (jetzt: Grundsätze ordnungsmäßiger Erstellung von Prüfungsberichten, IDW PS 450 n.F. vom 15.09.2017). Hiernach haben Abschlussprüfer den Prüfungsbericht gewissenhaft und unparteiisch zu erstatten (IDW PS 450 n.F. Tz. 8, §§ 43 Abs. 1, 17 Abs. 1 Satz 2 WPO). Eine Berichterstattung, die nicht wahrheitsgetreu ist, ist nicht gewissenhaft (Umkehrschluss aus IDW PS 450 n.F. Tz. 9). Der Prüfungsbericht muss den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Davon muss der Abschlussprüfer sich überzeugen. Eine

⁶⁰⁶ Vgl. *Schmidt/Pfitzer/Lindgens*, WPg 2005, 321, 330.

⁶⁰⁷ Vgl. IDW, WP Handbuch 2012, Rn. A392.

⁶⁰⁸ Vgl. ebd., Rn. A394.

⁶⁰⁹ Vgl. ebd., Rn. A393.

⁶¹⁰ *Bundesarbeitsgericht* (BAG) Beschluss vom 28.01.1975, Az.: 1 ABR 52/73, WPg 1975, 319, 319.

⁶¹¹ BAG, ebd., WPg 1975, 319, 321.

⁶¹² Fachgutachten 2/1988, WPg 1989, S. 20 ff., zu seiner Entwicklung seit dem Jahr 2003 aufgrund diverser Gesetzesänderungen siehe dort die Fußnote 1 des IDW sowie IDW PS 450 Tz. 7 in der neuen Fassung vom 15.09.2017.

gewissenhafte Berichterstattung erfordert die Vollständigkeit des Prüfungsberichts und das über alle wesentlichen Feststellungen der Prüfung berichtet wird (IDW PS 450 n.F. Tz. 10). Dies darf jedoch eine schriftliche oder mündliche Kommunikation des Abschlussprüfers über zu berichtende Sachverhalte mit den für die Überwachung des Unternehmens Verantwortlichen nicht ersetzen (IDW PS 450 n.F. Tz. 10a, IDW PS 470 n.F. Tz. 30, A58).

Die unparteiische Berichterstattung erfordert eine ausgewogene Wertung der dargestellten Informationen auf sachliche Richtigkeit (IDW PS 450 n.F. Tz. 11). Das gilt beispielsweise für die Lageberichterstattung der gesetzlichen Vertreter, welche mit Bewertungsspielräumen und Unsicherheiten verbunden sein können, die der Abschlussprüfer erkennen muss und auf die er hinzuweisen hat (IDW PS 450 n.F. Tz. 33, 43 - 50a.). Ferner ist die Berichterstattung klar, verständlich und problemorientiert darzulegen (IDW PS 405 Tz. 12, 450 n.F. Tz. 17). Besonders komplexe betriebswirtschaftliche Sachverhalte sind zu identifizieren und gegebenenfalls im Prüfungsausschuss oder der Gesellschafterversammlung zu erörtern (IDW PS 450 n.F. Tz. 15). Insgesamt erfordert eine klare und verständliche Berichterstattung die Beschränkung auf das Wesentliche (IDW PS 450 n.F. Tz. 13, 61, 67, 71, 84).

Es ist die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und Buchführung festzustellen sowie zu beurteilen, ob alle wesentlichen Informationen aus den weiteren geprüften Unterlagen ordnungsgemäß in Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht abgebildet worden sind. Bei den vorzunehmenden Beurteilungen können Zweifelsfragen aufkommen, welchen durch eine Erörterung der Beurteilungsgrundlagen begegnet werden soll (IDW PS 450 n.F. Tz. 63). Für die Feststellung, ob der Jahresabschluss ein zutreffendes Bild im Sinne der tatsächlichen Verhältnisse (§§ 264 Abs. 2 Satz 1, 321 Abs. 2 Satz 3 HGB) vermittelt, ist eine Gesamtschau aller einzelner Bestandteile (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) maßgebend (IDW PS 450 n.F. Tz. 72). Der Bestätigungsvermerk sowie der Prüfungsbericht sind vom Abschlussprüfer zu unterzeichnen (§§ 321 Abs. 5 Satz 1, 322 Abs. 7 Satz 1 HGB, IDW PS 450 n.F. Tz. 114, IDW PS 400 n.F. Tz. 73).

c) FG 3/1988 - IDW PS 400

Mit dem IDW Fachgutachten 3/1988⁶¹³ legte das IDW Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen fest (heute: Bildung eines Prüfungsurteils und

⁶¹³ Fachgutachten 3/1988, WPg 1989, S. 27 ff.

Erteilung eines Bestätigungsvermerks, IDW PS 400 n.F. vom 30.11.2017).⁶¹⁴ Das Ziel des Abschlussprüfers ist die Bildung eines Prüfungsurteils darüber, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlich falschen Darstellungen ist (IDW PS 400 n.F. Tz. 9, 14). Sein Urteil ergibt sich aus Schlussfolgerungen. Dies hat bezüglich des Abschlusses im Wesentlichen zum Gegenstand: Ob in Übereinstimmung mit IDW PS 261 n.F./ISA [DE] 315 (Revised), ISA [DE] 330 ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden; ob in Übereinstimmung mit IDW PS 250/ISA [DE] 320 nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder insgesamt wesentlich sind (IDW PS 400 n.F. Tz. 14) und schließlich, ob die für den Abschluss maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze korrekt angewendet, benannt und verständlich beschrieben worden sind (IDW PS 400 n.F. Tz. 15-18).

Die Rechnungslegungsgrundsätze zur sachgerechten Gesamtdarstellung umfassen dabei insbesondere die Generalvorschrift des HGB („Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage“, § 264 Abs. 2 HGB, IDW PS 400 n.F. Tz. 10e). Rechnungslegungsgrundsätze zur Ordnungsmäßigkeit beziehen sich auf die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften des HGB (IDW PS 400 n.F. Tz. A6). Für den Lagebericht ist im Wesentlichen festzustellen, ob dieser ein zutreffendes Bild von der Lage des Unternehmens vermittelt (IDW PS 400 n.F. Tz. 19). Und für das Prüfungsurteil zu den sonstigen Prüfungsgegenständen ist festzustellen, ob diese in allen wesentlichen Belangen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen (IDW PS 400 n.F. Tz. 21). Sollten zusätzliche Informationen vorliegen – zum Beispiel eine freiwillige Kapitalflussrechnung oder zusätzliche Aufgliederung bestimmter Aufwendungen oder Erträge – muss der Abschlussprüfer nach seinem pflichtgemäßen Ermessen urteilen, ob diese als integraler Bestandteil des Abschlusses vom Prüfungsurteil abgedeckt sind (IDW PS 400 n.F. Tz. 82, A78).

2. Weitere Verlautbarungen des IDW

a) HFA 7/1997 – IDW PS 210/ISA [DE] 240

Zu den weiteren Grundsätzen zählt die 7. Stellungnahme des Hauptfachausschusses von 1997⁶¹⁵, welche insbesondere die Überlegungen des FG 1/1988 hinsichtlich der Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung vertieft und erläutert (HFA 7/1997 Tz. 2). Der Themenkomplex ging im Jahr 2003 zunächst im IDW PS 210 in der Fassung vom

⁶¹⁴ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 323 Rn. 29.

⁶¹⁵ Stellungnahme HFA 7/1997: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlußprüfung, WPg 1998, 29 ff.

08.05.2003 auf, welcher in der aktuellen Fassung nun auf den 12.12.2012 datiert. Der IDW PS 210⁶¹⁶/ISA [DE] 240 konkretisiert insbesondere die Forderung des Gesetzgebers aus § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB, wesentliche Unrichtigkeiten/Irrtümer⁶¹⁷ und Verstöße/dolose Handlungen bei einer gewissenhaften Berufsausübung zu erkennen. Der deutsche Prüfungsstandard spricht zunächst von „Unregelmäßigkeiten“ und „falschen Angaben“ (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 6). Diese bestehen aus den auch vom Gesetzgeber genannten Begriffen „Unrichtigkeiten“ und „Verstöße“.

Der zukünftig anzuwendende ISA [DE] 240 verwendet im Rahmen seiner Übersetzung vom Englischen ins Deutsche für das Wort „Unrichtigkeiten“ das Wort „Irrtümer“. Für das Wort „Verstöße“ steht korrespondierend die Übersetzung „dolose Handlung“ (ISA [DE] 240 Tz. D.3.1). Für beide Standards gilt die Unterscheidung, dass Unrichtigkeiten/Irrtümer unbeabsichtigt sind. Verstöße/dolose Handlungen hingegen stellen einen beabsichtigten Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften oder Rechnungslegungsgrundsätze dar und führen somit zu einer beabsichtigten falschen Darstellung (*fraud*, hierzu auch bereits Abschnitt §2.A.IV.2. b.iv).

Unregelmäßigkeiten sind vom Abschlussprüfer im Rahmen der vom IDW niedergelegten Berufsauffassung, unbeschadet der (Eigen)verantwortlichkeit des Prüfers, zu identifizieren, zu beurteilen und mit geeigneten Reaktionen zu begegnen (IDW PS 210 Tz. 1/ISA [DE] 240 Tz. 1).⁶¹⁸ Dabei hat der Prüfer im Rahmen der risikoorientierten Prüfung nach pflichtgemäßem Ermessen eine Risikobeurteilung (einschließlich des IKS mittels Aufbauprüfung), eine Funktionsprüfung und aussagebezogene Prüfungshandlungen durchzuführen (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 14/ISA [DE] 200 Tz. 7, ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 3, ISA [DE] 330 Tz. 3). Die Abschlussprüfung ist insgesamt mit einer kritischen Grundhaltung durchzuführen. Das bedeutet, dass der Prüfer berücksichtigen muss, dass „ungeachtet seiner bisherigen Erfahrung mit der Ehrlichkeit und Integrität des Managements der Einheit und der für die Überwachung Verantwortlichen wesentliche falsche Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen vorliegen

⁶¹⁶ Im Folgenden wird sich auf die aktuelle Fassung vom 12.12.2012 bezogen, WPg Supplement 1/2013, S. 7 sowie auf seinen künftigen Nachfolger, dem korrespondierenden ISA [DE] 240.

⁶¹⁷ Mit der Integration der ISA als ISA [DE] in die deutschen GoA wird für das deutsche Wort „Verstöße“ der bisherigen IDW PS und im Sinne des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB in den ISA [DE] im Rahmen der Übersetzung vom Englischen ins Deutsche von „dolose Handlung“ gesprochen; für das deutsche Wort „Unrichtigkeiten“ sprechen die ISA [DE] von „Irrtümer“, siehe ISA [DE] 200 Anlage D.2, ISA [DE] 240 Tz. D.3.1.

⁶¹⁸ Der IDW PS 210 spricht von „Eigenverantwortlichkeit“, der korrespondierende und zukünftig anzuwendende ISA [DE] 240 spricht von „Verantwortlichkeit“. Da der innerhalb der zukünftigen GoA ebenfalls weiterhin geltende IDW PS 201 n.F. „Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung“ von „Eigenverantwortlichkeit“ spricht und gem. ISA [DE] 200 Tz. D2 hierzu keine Abweichungen dokumentiert sind wird hier von ihrer Gleichbedeutung ausgegangen.

können“ (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 14/ISA [DE] 240 Tz. 8, 13).

Insbesondere erfordert das Risiko des bewussten außer Kraft setzen von Kontrollfunktionen durch das Management (*management override of controls*), unabhängig von der bisherigen Erfahrung des Abschlussprüfers, die Beibehaltung einer kritischen Grundhaltung (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 14/ISA [DE] 240 Tz. 8, 13, A9). Der Prüfer hat mit einer kritischen Grundhaltung die Fehlerrisiken zu beurteilen und entsprechend dieser Risikoeinschätzung die Prüfung zu planen und im Verlauf der Prüfung diese an gewonnene Erkenntnisse anzupassen (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 22, 23/ISA [DE] 240 Tz. 26, 37). Dabei muss eine Abwägung/Würdigung stattfinden, ob andere ihm zugänglich gemachte Informationen auf Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen hindeuten (IDW PS 210 Tz. 33/ISA [DE] 240 Tz. 24). Mögliche Anfälligkeiten der Rechnungslegung für Unrichtigkeiten und Verstöße sind im Rahmen der Prüfungsplanung mit dem Prüfungsteam zu erörtern (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 25/ISA [DE] 240 Tz. A23). Ferner ist im Rahmen der Prüfungsplanung das Management hinsichtlich seiner Einschätzung des Risikos von Unrichtigkeiten und Verstößen zu befragen (IDW PS 210 Tz. 1, Tz. 26/ISA [DE] 240 Tz. 18). Darüber hinaus sind weitere Personen innerhalb des Unternehmens – so weit aus der Sicht des Abschlussprüfers für angemessen gehalten – für eine Befragung auszuwählen (IDW PS 210 Tz. 1, 28/ISA [DE] 240 Tz. 19).

Bei Anzeichen für Verstöße/dolose Handlungen muss der Abschlussprüfer eine Beurteilung über die Umstände des möglichen Verstoßes/der dolosen Handlung sowie über die Auswirkungen auf die Rechnungslegung vornehmen (IDW PS 210 Tz. 58/ISA [DE] 240 Tz. 16, A12 Unterpunkt 2 und 8). Entsprechend dieser Einschätzung ist zeitnah nach pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen, welche Ebene des Managements zu informieren ist (IDW PS 210 Tz. 60/ISA [DE] 240 Tz. 41, A62). Die Information kann auch an das Aufsichtsorgan zu richten sein (IDW PS 210 Tz. 61, 65/ISA [DE] 240 Tz. 42). Bestehen beim Abschlussprüfer Zweifel an der Integrität und Ehrlichkeit des Managements oder des Aufsichtsorgans oder wem gegenüber zu berichten ist, ist abzuwägen, ob rechtlicher Rat einzuholen ist (IDW PS 210 Tz. 60a/ISA [DE] 240 Tz. 42, A65).

b) FAMA 1/1987 - IDW RS FAIT 1 i.V.m. IDW PS 330

i. Ausgangspunkt: Handelsbücher (§§ 238, 239 HGB)

Für den Kaufmann besteht Buchführungspflicht, um seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen (§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB). Ein sachverständiger Dritter muss aus dieser in angemessener Zeit die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens nachvollziehen können (Satz 2). Die Geschäftsvorfälle müssen sich dabei in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (Satz 3). Als Bindeglied zwischen Buchführung und Geschäftsvorfall dient dazu der Beleg (Belegprinzip).⁶¹⁹ Jeder Geschäftsvorfall muss belegartig nachgewiesen werden und damit nachvollzogen werden können. Erforderlich ist also eine Systematik, welche dies ermöglicht. Die Form einer solche Systematik darstellenden Buchführung ist vom Gesetzgeber nicht vorgegeben.⁶²⁰ Er konkretisiert jedoch inhaltliche Anforderungen an das Führen der Handelsbücher im § 239 HGB.⁶²¹

Seit dem EGAO⁶²² von 1977 fordert der Gesetzgeber mit § 239 Abs. 2 HGB lediglich noch, dass die Eintragungen in die Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet erfolgen.⁶²³ Die Bücher müssen jedoch nicht mehr die Form von gebundenen Büchern haben, sondern können auch per Datenträger elektronisch abgebildet werden (EDV-Buchführung, § 239 Abs. 4).⁶²⁴ Voraussetzung ist, dass die gewählte Form, auch die der EDV-Buchführung, den GoB entspricht. Fraglich erschien mit dem verstärkten und bis heute regelmäßigen Einsatz von EDV-Buchführungssystemen, was die GoB in Bezug solcher Anwendungen sind.⁶²⁵ Zur Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung haben hierzu die Finanzverwaltung sowie das IDW entsprechende Leitlinien formuliert.

ii. Erlasse der Finanzverwaltung, GoS und GoBS

Mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS)⁶²⁶ sollten die allgemeinen GoB ergänzt werden.⁶²⁷ Das sollte insbesondere für den Bereich der Speicherbuchführung –

⁶¹⁹ Vgl. Drüen, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 238, Rn. 41.

⁶²⁰ Vgl. ebd., Rn. 42.

⁶²¹ Vgl. Pöschke, in: *Canaris/Habersack/Schäfer*, § 239, Rn. 1.

⁶²² Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 14.12.1976, BGBl. I 1976, S. 3341.

⁶²³ Vgl. Pöschke, Fn. 621.

⁶²⁴ Vgl. Pöschke, ebd., Rn. 19.

⁶²⁵ Vgl. Pöschke, ebd., Rn. 24.

⁶²⁶ BStBl. I 1978, S. 250 ff.

⁶²⁷ BStBl. I 1978, S. 250 (Tz. I der GoS).

also für die ohne Ausdrucke arbeitende EDV-Buchführung – geschehen. Diskutiert wurde, ob es einen Unterschied zwischen beiden Anwendungen gibt.⁶²⁸ Das wurde negiert, womit auch für die (konventionelle) EDV-Buchführung die GoS anzuwenden waren. Die Anwendung der GoS ist – wie schon beschrieben – keine Abkehr von den GoB: Für die Speicherbuchführung galt mit dem Erlass direkt, wie auch mittelbar für die EDV-Buchführung mit Ausdrucken, dass sich ihre Ordnungsmäßigkeit nach den gleichen Vorschriften und Grundsätzen richtet, die auch für andere Formen der Buchführung erforderlich sind (auch handelsrechtliche Grundsätze).⁶²⁹ Die GoB, wessen Beachtung der Gesetzgeber fordert, blieben somit stets maßgebend.

Mit dem Erlass der Finanzverwaltung über Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)⁶³⁰ wurden die GoS abgelöst – zumindest förmlich. In mancherlei Hinsicht stellen die GoBS eine Fortschreibung der GoS dar.⁶³¹ Neu ist bei der Konkretisierung von Grundsätzen der Ordnungsmäßigkeit zur Buchführung, dass die GoBS nun für alle EDV-gestützten Buchführungssysteme gelten.⁶³² Die Bücher können auf Datenträgern geführt werden, „soweit diese Form“⁶³³ der Buchführung den GoB entspricht. Die GoB werden dabei – wie auch schon bei den GoS – von den GoBS nicht verdrängt, sondern präzisiert.⁶³⁴ Inhaltlich nehmen die GoBS konkretisierend Stellung zur Belegfunktion⁶³⁵ (nun auch ohne Papierbeleg), Buchungsvollendung (vollständig, formal richtig, zeitgerecht, verarbeitungsfähig gespeichert und dann nicht mehr veränderbar) und weit ausführlicher gegenüber den GoS zum internen Kontrollsystem.⁶³⁶ Allerdings werden keine detaillierten Regelungen vorgegeben, sondern jede Buchhaltung und jeder Prüfer muss selbst die für die jeweilige Organisation der Buchführung notwendigen Kontrollmaßnahmen einrichten und den Prüfungsumfang bestimmen.⁶³⁷

Darüber hinaus wird als wesentliche Veränderung gegenüber den GoS die Datensicherung an-

⁶²⁸ Vgl. *Pöschke*, in: *Canaris/Habersack/Schäfer*, § 239, Rn. 25 (dort Verweis zur Diskussion bei Fußnote 74).

⁶²⁹ Fußnote 627.

⁶³⁰ BStBl. I 1995, S. 738 ff.

⁶³¹ Vgl. *Zepf*, DStR 1996, 1259, 1259.

⁶³² Vgl. *Pöschke*, Fn. 628, Rn. 26.

⁶³³ BStBl. I 1995, S. 738 (Tz. 1 a der GoBS).

⁶³⁴ Ebenda.

⁶³⁵ Die Belegfunktion mit der Eigenschaft der Belege als Bindeglied zwischen Wirklichkeit und Buchführung (Beweiskraft) wurde in der Literatur kontrovers diskutiert, siehe *Schuppenhauer*, DB 1994, 2041 ff., *Zepf*, DB 1995, 1039 ff., *Schuppenhauer*, DB 1995, 1041 f., *Schuppenhauer*, WPg 1996, 691 ff.

⁶³⁶ Siehe BStBl. Fn. 633, zur Belegfunktion Tz. 2 der GoBS, zur Buchung Tz. 3 der GoBS, zum IKS Tz. 4 der GoBS. Die hier und im Folgenden vorgenommene Aufzählung orientiert sich an *Zepf*, DStR 1996, 1259, 1260 ff., hier werden die wesentlichsten Punkte der Veränderung der GoBS gegenüber den GoS aufgegriffen.

⁶³⁷ Vgl. BStBl. I 1995, S. 739 (Tz. 4 der GoBS), *Zepf*, DStR 1996, 1259, 1261.

gesprochen (was, wogegen, wie lange, wie zu sichern), die Dokumentation (vollständige und richtige Verarbeitung), Aufbewahrungsfristen (grundsätzlich gem. § 257 HGB, aber: Verfahrensdokumentation ist Belegfunktion), originalgetreue Wiedergabe empfangener Handelsbriefe (bildlich, gem. § 257 Abs. 3 Nr. 1 HGB) und das Outsourcing (Buchführungspflichtiger bleibt für die Ordnungsmäßigkeit bei Outsourcing verantwortlich).⁶³⁸ Die GoBS konkretisieren damit die maßgeblichen GoB bei datenverarbeitungs-basierten Buchführungen. Für das Verhältnis von Gesetz, Grundsätzen und den (Weiter-) Entwicklungen von Verfahren in der Praxis gilt grundsätzlich: „Keine GoB *contra legem*.“⁶³⁹

iii. IDW Verlautbarungen zu GoB und GoA bei EDV

Die Stellungnahme FAMA 1/1987⁶⁴⁰ ersetzt die bis dato zum Themenkomplex ordnungsmäßiger Buchführung und Prüfung bei Einsatz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen (EDV-Anlagen) erschienenen Stellungnahmen FAMA 1/1972⁶⁴¹, FAMA 1/1974⁶⁴², FAMA 1/1975⁶⁴³ und FAMA 1/1978⁶⁴⁴.⁶⁴⁵ In FAMA 1/1987 wird zunächst in Anlehnung an § 239 Abs. 4 HGB vorbemerkt, dass die GoB kein bestimmtes Buchführungssystem vorschreiben, sofern das gewählte Verfahren den GoB entspricht (Abschnitt A). So dann wird zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung beim Einsatz von Computern Stellung genommen (Abschnitt B) sowie zu Prüfungsmethoden (Abschnitt C).

Als Kriterien der Ordnungsmäßigkeit werden die Prüfbarkeit sowie das interne Kontrollsystem festgestellt (FAMA 1/1987 Abschnitt B.II und III). Für die Prüfbarkeit müssen die Geschäftsvorfälle und Buchungsverfahren nachvollziehbar sein. Das IKS muss zunächst in seiner Gesamtheit gewürdigt werden (anwendungsunabhängige wie anwendungsabhängige Kontrollen). Je nach Organisationsform und Verarbeitungsverfahren können verschiedene

⁶³⁸ Fußnote 633, zur Datensicherheit Tz. 5 der GoBS, zur Dokumentation Tz. 6 der GoBS, zu Aufbewahrungsfristen Tz. 7 der GoBS, zur Wiedergabe der auf Datenträgern geführten Unterlagen Tz. 8 der GoBS und zur Verantwortlichkeit beim Outsourcing siehe Anlage zum BMF Schreiben, BStBl. I 1995, S. 740 ff. (Abschnitt 9).

⁶³⁹ Hennrichs/Pöschke, Fortentwicklung der GoB vor dem Hintergrund von BilMoG und IFRS, in: Frink/Schultze/Winkeljohann (Hrsg.), Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht, S. 51.

⁶⁴⁰ Fußnote 597.

⁶⁴¹ Stellungnahme FAMA 1/1972: Ordnungsmäßigkeit und Prüfung einer EDV-Buchführung außer Haus, WPg 1972, 534 ff.

⁶⁴² Stellungnahme FAMA 1/1974: Prüfung von EDV-Buchführungen, WPg 1974, 83 ff.

⁶⁴³ Stellungnahme FAMA 1/1975: Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, WPg 1975, 555 ff., diese ersetzt die Stellungnahme des FAMA von 1961: Mindestanforderungen zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit kaufmännischer Rechnungslegung beim Einsatz selbsttätig arbeitender Geräte, WPg 1961, 308 f.

⁶⁴⁴ Stellungnahme FAMA 1/1978: Die Datenverarbeitung als Prüfungshilfsmittel, WPg 1978, 208 ff.

⁶⁴⁵ Vgl. Pöschke, in: Canaris/Habersack/Schäfer, § 239, Rn. 24.

Kontrollen und Kontrollfelder relevant sein. Einschneidend scheint die Einsicht, dass der mit einer EDV-Buchführung produzierte Buchungsstoff mit der konventionellen Prüfungsmethode nicht mehr bewältigt werden kann (FAMA 1/1987 Abschnitt C.I). In FAMA 1/1974 hieß es dazu: „Die Prüfung des mit einer EDV-Anlage bearbeiteten Buchungstoffes ist grundsätzlich noch nach herkömmlichen Regeln möglich, in dem Beleginhalt und Verarbeitungsergebnisse durch Nachrechnung verglichen werden.“ Allerdings schien das Verfahren zu dem Zeitpunkt schon nicht mehr zweckmäßig (FAMA 1/1974 Abschnitt A).

Im digitalen Zeitalter ist im Rechnungswesen die elektronische Datenverarbeitung (EDV) bzw. die Elektronische-Datenverarbeitungs-Buchführung (EDV-Buchführung) allgegenwärtig geworden. Fragen zum EDV-Einsatz von Mandanten und Prüfern haben aufgrund der technischen Entwicklung in der IDW Facharbeit keine Sonderrolle mehr, weshalb der Vorstand des IDW im Jahr 1996/1997 entschieden hat, den dazu geschaffenen Fachausschuss für moderne Abrechnungssysteme (FAMA) aufzulösen und ihn durch einen neuen Fachausschuss für Informationstechnologie (FAIT) zu ersetzen⁶⁴⁶ Mit der Stellungnahme IDW RS FAIT 1 und dem IDW PS 330 – jeweils vom 24.09.2002 – wurde die Stellungnahme FAMA 1/1987 ersetzt.⁶⁴⁷

1. IDW RS FAIT 1

Auch die IDW RS FAIT 1 stellt zunächst – wie schon die zuvor besprochenen Stellungnahmen und Erlasse – fest, dass grundsätzlich jedes Verfahren zur Buchführung zulässig ist, vorausgesetzt, es kommt den GoB des § 239 Abs. 4 HGB nach (Tz. 1). Dazu zählen auch mit Informationstechnologie (IT) gestützte Systeme, mithin die gesamte im Unternehmen eingesetzte Hard- und Software (IDW RS FAIT 1 Tz. 2). Und ebenfalls wie oben schon für die Erlasse der Finanzverwaltung festgestellt („Keine GoB *contra legem*“⁶⁴⁸), konkretisiert die IDW RS FAIT 1 die maßgebenden Grundsätze des Gesetzgebers, namentlich der §§ 238, 239 und 257 HGB (Tz. 3). Ausgangspunkt ist der Einsatz von IT in der Rechnungslegung und die

⁶⁴⁶ Siehe Auszug aus dem IDW Tätigkeitsbericht von 1996/1997, online [Stand: 22.06.2019].

⁶⁴⁷ Fußnote 600, mit dem IDW RS FAIT 1 wurden die Abschnitte A. und B., mit dem IDW PS 330 wurden die Abschnitte C. und D. von FAMA 1/1987 ersetzt, neben der IDW RS FAIT 1 hat der FAIT indes die FAMA 1/1995 (WPg 1995, 168 ff.) mit der IDW RS FAIT 2 (WPg 2003, 1258 ff., GoB bei Einsatz von Electronic Commerce) abgelöst. Darüber hinaus hat der FAIT Stellungnahmen zu GoB bei Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren (IDW RS FAIT 3, WPg 2006, 1465 ff.), Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse (IDW RS FAIT 4, WPg 2012, 115 ff.) und zu GoB bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing (IDW RS FAIT 5, IDW Life 1/2016, S. 35 ff.) veröffentlicht.

⁶⁴⁸ *Hennrichs/Pöschke*, Fn. 639.

häufig damit einhergehende Verknüpfung von operativen und rechnungslegungsbezogenen Funktionen (*enterprise resource planning system*, ERP-System, Tz. 15).

Die gesetzlichen Vertreter sind für die Ordnungsmäßigkeit der IT-gestützten Rechnungslegung verantwortlich (IDW RS FAIT 1 Tz. 17). Diesbezüglich sind grundsätzlich die Anforderungen des Gesetzgebers zu beachten (§§ 238, 239, 257 HGB, Tz. 18). Gemäß IDW RS FAIT 1 Tz. 18 zählt zu den Anforderungen, welche sich aus den GoB gem. § 239 Abs. 4 HGB ergeben, auch die Sicherheit der IT-gestützten Rechnungslegung. Dazu ist von den gesetzlichen Vertretern ein geeignetes Sicherheitskonzept zu entwickeln (Tz. 21). Die zu berücksichtigenden Sicherheitsanforderungen umfassen dabei gem. IDW RS FAIT 1 Tz. 23 die Vertraulichkeit (Schutz von Dritten erhaltener Daten), Integrität (Vollständigkeit und Richtigkeit von Daten und IT-Systemen), Verfügbarkeit (ständige Verfügbarkeit und zeitnahe Funktionsfähigkeit von IT-Anwendungen und IT-Organisation), Autorisierung (nur im Voraus festgelegte Personen können auf Daten zugreifen), Authentizität (Geschäftsvorfall ist Verursacher eindeutig zuzuordnen) sowie die Verbindlichkeit (IT-gestützte Verfahren führen bindend zur gewollten Rechtsfolge).

2. IDW PS 330

Die von den gesetzlichen Vertretern zur Adressierung der Sicherheitsanforderungen eingerichteten (Kontroll-) Maßnahmen sind Bestandteil des Prüfungsrisikos des Abschlussprüfers (IDW PS 261 n.F. Tz. 6/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 12, 13, ISA [DE] 330 Tz. 7(a)(ii)). Sie sollen im Allgemeinen zur Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit der internen und externen Rechnungslegung beitragen (IDW PS 261 n.F. Tz. 19/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 4(c), 18(f), Anlage 1 Tz. 9). Dies wird vom Abschlussprüfer kontrolliert (IDW PS 261 n.F. Tz. 36/ISA [DE] 330 Tz. 7(a)(ii), 8). Somit hat der Einsatz von IT in den Unternehmen Einfluss auf die Gestaltung der Abschlussprüfung gem. § 316 HGB, welche vom Prüfer diesbezüglich (eigen-)verantwortlich durchzuführen ist (IDW PS 330 Tz. 1/ISA [DE] 200 Tz. 2, IDW PS 201 n.F. Tz. 1, 25).⁶⁴⁹ Bei IT-Einsatz muss der Prüfer beurteilen, ob das IT-gestützte Rechnungssystem sowohl den gesetzlichen als auch den in IDW RS FAIT 1 gestellten Ord-

⁶⁴⁹ Der IDW PS 330 gilt für gesetzliche Abschlussprüfungen gem. § 316 HGB sowie freiwillige Abschlussprüfungen, die diesen Prüfungen nach Art und Umfang entsprechen (IDW PS 330 Tz. 2, IDW PS 200 Tz. 5). Für darüberhinausgehende IT-Systemprüfungen ist IDW PS 330 Tz. 4 zu beachten. Der IDW PS 330 ist zum Anwendungszeitpunkt der zukünftigen GoA mit integrierten ISA [DE] nicht mehr gültig, siehe für einen Überblick über die spätestens bei der Prüfung für kalendergleiche Geschäftsjahre 2022 (Stichtag 31.12.2022) anzuwendenden GoA den ISA [DE] 200 Anlage D.1., auch schon oben Abschnitt §2.B.II.1.a), Fn. 600.

nungsmäßigkeits- und Sicherheitsanforderungen entspricht (IDW PS 330 Tz. 8, IDW PH 9.330.2 Tz. 1).

Mit dem Einsatz von IT in der Rechnungslegung werden Belege als Bindeglied zwischen Geschäftsvorfall und Buchführung nicht mehr konventionell, sondern elektronisch erbracht (Belegfunktion, IDW RS FAIT 1 Tz. 33 f.). Dieser Umstand macht gleichermaßen die Prüfung der Belege mittels konventioneller Prüfungstechniken unwirksam und unwirtschaftlich (IDW PS 330 Tz. 94, IDW PH 9.330.3 Tz. 5). Daher ist in solchen Fällen, in denen Belege in elektronischer Form erbracht werden oder Geschäftsvorfälle in einer großen Zahl vorliegen, die Anwendung von IT-gestützten Prüfungstechniken (*computer-assisted audit techniques*, CAAT beziehungsweise *Automatisierten Tools und Techniken*, ATT⁶⁵⁰) sinnvoll. Der Prüfer muss unter Berücksichtigung des risikoorientierten Prüfungsansatzes und mit Blick auf die Ausgestaltung des IT-Systems im Unternehmen über Art und Umfang der IT-gestützten Prüfungshandlungen entscheiden (IDW PS 330 Tz. 95/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. A94). Ihr Einsatz ist jedoch nicht verpflichtend, sondern liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers (F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 2.6). Entscheidungsfaktoren hierzu sind die grundsätzliche Feststellung über die Unverhältnismäßigkeit des Aufwands bei Anwendung konventioneller Prüfungshandlungen, die Verfügbarkeit IT-gestützter Prüfungstechniken (Software), ausreichende Kenntnisse und Erfahrung des Prüfers sowie die informationstechnologische Verarbeitungsfähigkeit und Verfügbarkeit der prüfungsrelevanten Informationen.

Grundsätzlich können IT-gestützte Prüfungstechniken im gesamten Prüfungsprozess eingesetzt werden (IDW PS 330 Tz. 96, F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 3.1). Spezifisch kann dies im Rahmen der IT-Systemprüfung erfolgen oder auch bei aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Bei der IT-Systemprüfung kann die IT-gestützte Prüfungshandlung auf die Erhebung von Informationen über das IT-System – auch in Form von einer Visualisierung der Geschäftsprozesse – oder die programmgesteuerte Generierung von Testfällen im Rahmen der Funktionsprüfung zielen (IDW PS 330 Tz. 97, 98, F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 3.2). Hinsichtlich der aussagebezogenen Prüfungshandlungen

⁶⁵⁰ Sogenannt (*Automatisierte Tools und Techniken*, ATT) vom IDW Arbeitskreis „Technologisierung der Abschlussprüfung“ im Fragen & Antworten (F&A) zu ihrer praktischen Anwendung im Rahmen der Abschlussprüfung vom 22.09.2020, IDW Life, Heft 11/2020 (im Folgenden zitiert als: F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr).

können IT-gestützte Prüfungstechniken bei der Prüfungsplanung (Auswahl von Prüfungsschwerpunkten), bei analytischen Prüfungshandlungen (Verhältnisdarstellung und Trends prüfungsrelevanter Daten) sowie bei der Ermittlung und Analyse auffälliger Abweichungen von Solldaten zu Istdaten (IDW PS 330 Tz. 99, F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 3.9) eingesetzt werden.

Bei Einzelfallprüfungen können IT-gestützte Prüfungstechniken für verschiedene Bilanzierungssachverhalte zur Anwendung kommen, von der Analyse und Nachberechnung von Restbuchwerten im Anlagevermögen über das Nachvollziehen der Ermittlung gleitender Durchschnittswerte der Vorräte bis hin zu Umsatzsteuerverprobungen der zu den Umsatzsteuerkonten zugeteilten Umsatzsteuersätze (F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 3.12). Ferner kommen ATT bei der Berechnung von Stichprobenumfängen und deren Prüfung in Betracht (IDW PS 330 Tz. 100, F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 3.13/ISA [DE] 330 Tz. A16).

III. Wesentlichkeit als Sorgfaltsmaß bei der Abschlussprüfung

1. Gesetzliche und privatrechtliche Wesentlichkeitsbestimmungen

Der Gesetzgeber verlangt gem. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB eine Abschlussprüfung, welche bei gewissenhafter Berufsausübung solche Unrichtigkeiten und Verstöße entdeckt, die sich wesentlich auf das nach § 264 Abs. 2 HGB ergebene Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auswirken. Hier liegt zunächst scheinbar ein Konflikt von Sorgfaltsmaßstäben vor: Zum einen ist eine „gewissenhafte Berufsausübung“ gefordert, zum anderen sind solche Unrichtigkeiten und Verstöße zu erkennen, welche sich „wesentlich“ auswirken. Der erste Terminus „gewissenhafte Berufsausübung“ wurde bereits oben untersucht (Abschnitt §2.A.IV.2.b). „Gewissenhaft“ ist in diesem Zusammenhang eine Abschlussprüfung, welche ihre Prüfungsaussagen mit einer *hinreichenden Sicherheit* treffen kann.⁶⁵¹ Das errechnete Fehlerrisiko ist mit entsprechenden Prüfungshandlungen risikoorientiert zu adressieren (Prüfungssicherheit, Effektivität der Abschlussprüfung).⁶⁵²

Der zweite Begriff „wesentlich“ umfasst die Auswirkungen festgestellter falscher Angaben auf das Rechenschaftsbild (§ 264 Abs. 2 Satz 1 HGB) und damit auf die Entscheidungen der

⁶⁵¹ Abschnitt §2.A.IV.2.b.i ff., Fußnote 480.

⁶⁵² Vgl. Burg, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 317, Rn. 45, Schmidt, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 102 f.

Rechenschaftsadressaten.⁶⁵³ Ab einer vom Abschlussprüfer festzulegenden Grenze sind solche festgestellten falschen Angaben vom Prüfer nicht mehr tolerierbar (Prüfungsgenauigkeit).⁶⁵⁴ Wesentlichkeitsgrenzen können unterschiedlicher Art (qualitativ und quantitativ) und schwierig zu bestimmen sein.⁶⁵⁵ Für die Prüfungspraxis hat der Berufsstand dazu Richtlinien entwickelt, insbesondere in Form des IDW PS 250 n.F./ISA [DE] 320.⁶⁵⁶ Dazu im Folgenden.

2. Wesentlichkeit des IDW PS 250/ISA [DE] 320

Der Abschlussprüfer hat die (Eigen-)Verantwortlichkeit Wesentlichkeitsgrenzen aus quantitativen und qualitativen Gesichtspunkten festzulegen (IDW PS 250 n.F. Tz. 1, 8/ISA [DE] 320 Tz. 1, A2). Grundlegendes Konzept der Wesentlichkeit ist die Adressatenorientierung (IDW PS 250 n.F. Tz. 5/ISA [DE] 320 Tz. 4). Informationen der Rechenschaft sind dann wesentlich, wenn sie einen Einfluss auf den Aussagewert der Rechnungslegung haben und damit die Entscheidungen ihrer Adressaten beeinflussen (IDW PS 250 n.F. Tz. 5, 6, 8, 11/ISA [DE] 320 Tz. 2). Somit erfolgt schon im Rahmen der Prüfungsplanung und Durchführung der Prüfung eine Konzentration auf entscheidungsrelevante Sachverhalte (IDW PS 250 n.F. Tz. 7/ISA [DE] 320 Tz. 6). Ausgenommen hiervon sind bewusst falsche Angaben der Rechenschaftsgeber.⁶⁵⁷ Die Festlegung der Wesentlichkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers (IDW PS 250 n.F. Tz. 12/ISA [DE] 320 Tz. 4). Dabei kommt es darauf an, was in seiner Wahrnehmung die Informationsbedürfnisse der Rechnungslegungsadressaten sind.

Der Prüfungsstandard gibt verschiedene Wesentlichkeitsebenen vor.⁶⁵⁸ Grundlegend lässt sich die Wesentlichkeit auf Abschlussebene, die darunter liegende Toleranzwesentlichkeit sowie die darunter liegende Nichtaufgriffsgrenze systematisch fassen. Auf oberster Ebene fungiert die Wesentlichkeit auf Abschlussebene, insbesondere zur Festlegung einer Prüfungsstrategie (*overall materiality* oder *planning materiality*, IDW PS 250 n.F. Tz. 11, 15/ISA [DE] 320 Tz. 10). Darunter ist eine Toleranzwesentlichkeit (*tolerable error*) festzulegen, welche entsprechend dem Aggregationsrisiko von Fehlern verhindern soll, dass aggregierte und nicht korrigierte und nicht aufgedeckte falsche Angaben die Wesentlichkeit für den Abschluss als Gan-

⁶⁵³ Vgl. Burg, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 317, Rn. 46, Ebke, in: *Schmidt/Ebke*, § 323, Rn. 67.

⁶⁵⁴ Vgl. Schmidt, in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 103, dazu weitergehend nächster Abschnitt.

⁶⁵⁵ Vgl. Toebe/Lorson, WPg 2012, 1200 ff.

⁶⁵⁶ Vgl. Schüppen, § 317, Rn. 6.

⁶⁵⁷ Siehe schon Abschnitt §2.A.IV.2.b.iv., Fußnote 544.

⁶⁵⁸ Vgl. auch im Folgenden Marten/Quick/Ruhnke, S. 241 f, zur Übersicht Toebe/Lorson, WPg 2012, 1200, 1202.

zes überschreiten (IDW PS 250. Tz. 11/ISA [DE] 320 Tz. 11, A13).⁶⁵⁹ Sie dient dazu Art, Umfang und Zeitpunkt der Prüfungshandlungen und damit die Prüfungsgenauigkeit zu bestimmen.⁶⁶⁰ Schließlich kann der Abschlussprüfer einen Betrag festlegen, unterhalb dessen falsche Angaben als zweifelsfrei unbeachtlich gelten (Nichtaufgriffsgrenze, IDW PS 250 n.F. Tz. 19/ISA [DE] 450 Tz. A2). Wertmäßig darüber liegende falsche Angaben sind in einer Zusammenstellung zu listen (*summary of audit differences*).

Über diese grundlegende Systematik hinaus können weitere spezifische Wesentlichkeitsgrenzen festgelegt werden. Spezifische Wesentlichkeitsgrenzen dienen zur Adressierung von Fehlerrisiken spezifischer Prüffelder. Sie umfassen für solche besonderen Arten von Geschäftsvorfällen oder Kontensalden angepasste Wesentlichkeitsgrenzen und entsprechend angepasste Toleranzwesentlichkeiten (IDW PS 250 n.F. Tz. 11, 16/ISA [DE] 320 Tz. 12, 13).⁶⁶¹ Hinsichtlich der Festsetzung von Wesentlichkeitsgrenzen für die jeweiligen Ebenen haben sich in der Praxis quantitative Richtlinien herausgebildet.⁶⁶² Ausgangspunkt ist dabei zumeist ein Prozentsatz einer Jahresabschlussgröße wie zum Beispiel der Jahresüberschuss vor Steuern (3 bis 10%), Umsatzerlöse (0,5 bis 3%) oder Eigenkapital (3 bis 5%).⁶⁶³ Für die Toleranzwesentlichkeit kommt zumeist ein Prozentsatz von 50% oder 75% der Wesentlichkeit auf Abschlussebene in Betracht.⁶⁶⁴ Für die Nichtaufgriffsgrenze wird in der Praxis ein Prozentsatz von 5% der Wesentlichkeit auf Abschlussebene toleriert.⁶⁶⁵ Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko stehen dabei in einem wechselseitigen Zusammenhang (IDW PS 250 n.F. Tz. 14/ISA [DE] 320 Tz. 5, A1). Je niedriger die Wesentlichkeit, desto höher das Prüfungsrisiko und der Prüfungsumfang und *vice versa*. Risiken wesentlicher fehlerhafter Angaben im Jahresabschluss müssen durch Prüfungshandlungen so adressiert werden, dass der Abschlussprüfer zu einem hinreichend sicheren Prüfungsurteil kommt (IDW PS 250 n.F. Tz. 6/ISA [DE] 320 Tz. 5, A1).

⁶⁵⁹ Vgl. Schmidt, in: Grottel et al., § 317 Rn. 104.

⁶⁶⁰ Vgl. Noodt/Kunellis, WPg 2011, 557, 558.

⁶⁶¹ Vgl. ebd.

⁶⁶² Vgl. Schmidt, in: Grottel et al., § 317 Rn. 105.

⁶⁶³ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 249 f., 251., Schmidt, Fn. 662, IDW-FN 2011, 748 f., aus rechtsprechender Sicht beispielsweise ein Fehler in Höhe von 10% des Jahresüberschusses wesentlich, so OLG Brandenburg, Urteil vom 30.04.1997 - 7 U 174/96.

⁶⁶⁴ Vgl. Schmidt, in: Grottel et al., § 317 Rn. 104, IDW-FN 2011, S. 750.

⁶⁶⁵ Vgl. Toebe/Lorson, WPg 2012, 1200, 1201, IDW-FN 2013, S. 118.

3. Zusammenhang von Wesentlichkeit und „gewissenhaft“

Maßgebend für die Wesentlichkeitsbestimmung bleibt insgesamt aber das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB sicherzustellende Bild über die tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens (*true and fair view*).⁶⁶⁶ Über die wesentlichen Sachverhalte ist angemessene Rechenschaft abzulegen.⁶⁶⁷ Auf dieser Maßgabe baut die Kontrolle des Abschlussprüfers und somit auch grundlegend jegliche Wesentlichkeitsüberlegung.⁶⁶⁸ Dazu leiten die Regelungen des IDW PS 250 n.F./ISA [DE] 320, ISA [DE] 450. Diese Leitlinien zu befolgen und adäquat anzuwenden, macht eine „gewissenhafte Berufsausübung“ (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) aus. Die Wesentlichkeitsbestimmung des Abschlussprüfers ist somit nicht isoliert oder konträr zur Gewissenhaftigkeit. Letztere schließt vielmehr die korrekte Anwendung der Wesentlichkeitsbestimmungen der Berufsstandards mit ein.

IV. Qualitätssicherung nach Berufsgrundsätzen

1. Hintergrund und Regelungsentwicklung

Neben den gesetzlichen Bestimmungen zur internen Qualitätssicherung (§2.A.IV. 2.b.vi) haben WPK und IDW berufsständische Regelungen entwickelt. Erstmals wurden im Jahr 1982 mit der gemeinsamen Stellungnahme 1/1982⁶⁶⁹ von WPK und IDW für den deutschen Berufsstand Anforderungen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität in WP-Praxen formuliert. Die Entwicklung reicht noch weiter zurück und ist im Grunde international getrieben.⁶⁷⁰ So hat auf europäischer Ebene bereits im Jahr 1979 die damalige *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC) Empfehlungen zur „Gewährleistung und Verbesserung der Prüfungsqualität – Quality Control –“⁶⁷¹ veröffentlicht.⁶⁷² Wahrgenommen wurde damals eine zunehmend in grenzüberschreitender Beziehung stehende Wirtschaft und damit einhergehende Wirtschaftsprüfung.⁶⁷³ Motivation der berufsständischen Regelungen zur Qualitätssicherung ist daher – auch bei internationaler Zusammenarbeit – die Gewährleistung der Qualität der Abschlussprüfung.⁶⁷⁴

⁶⁶⁶ Vgl. Schüppen, § 317, Rn. 6.

⁶⁶⁷ Vgl. Luttermann, AG 2010, 341, 345, auch in §2.A.I.2.b).

⁶⁶⁸ Vgl. Großfeld/Luttermann, Rn. 335, 1780 f.

⁶⁶⁹ Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (1/1982), WPg 1982, 38 ff.

⁶⁷⁰ In den USA bereits seit 1975, vgl. Holzer/Lück, WPg 1975, 541 ff.

⁶⁷¹ Empfehlung Nr. 6 des Auditing Statements Board der UEC (= ASB 6): Gewährleistung und Verbesserung der Prüfungsqualität – Quality Control, WPg 1979, 479 ff.

⁶⁷² IDW, WPg 1980, 526, 527.

⁶⁷³ Vgl. Marks, WPg 1982, 25, 26.

⁶⁷⁴ Vgl. Havermann, WPg 1981, 564, 573, Marks, WPg 1982, 25, 27.

Seit der ersten gemeinsamen Stellungnahme von WPK und IDW folgten weitere, gemeinsame Verlautbarungen zur Qualitätssicherung. Zunächst die VO 1/1995⁶⁷⁵, welche dann abgelöst wurde durch die VO 1/2006⁶⁷⁶, auf die der nun geltende IDW QS 1 folgte.⁶⁷⁷ Ausschlaggebend für die Neuregelung der internen Qualitätssicherung durch den IDW QS 1 waren die geänderten Anforderungen durch die neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie⁶⁷⁸ und der EU-APrVO⁶⁷⁹, welche mit dem APAReG⁶⁸⁰ im Jahr 2016 umgesetzt wurden.⁶⁸¹ Mit dem IDW QS 1 knüpft der Berufsstand an den Trend der bisherigen Internationalisierung an: Er wurde in grundsätzlicher Übereinstimmung mit dem vom IAASB verabschiedeten ISQC 1⁶⁸² und dem ISA 220 gefasst (IDW QS 1 Tz. 2).

2. Qualitätssicherung nach IDW QS 1 und IDW PH 1/2018

Basis der berufsständischen Verlautbarungen sind die gesetzlichen Regelungen, welche durch den IDW QS 1 i.V.m. IDW PH 1/2018 konkretisiert werden (IDW QS 1 Tz. 1).⁶⁸³ Gemäß den Anforderungen der WPO haben Abschlussprüfer ihre Tätigkeit unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO). Dies ist durch die Schaffung von Regelungen zur Einhaltung, Überwachung und Durchsetzung der Berufspflichten in der WP-Praxis sicherzustellen (internes Qualitätssicherungssystem, QSS, § 55b Abs. 1 Satz 1 WPO). Der Anwendungsbereich des die gesetzlichen Bestimmungen konkretisierenden IDW QS 1 erstreckt sich dabei von den allgemeinen Tätigkeiten des Abschlussprüfers über die gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und denen von PIE bis hin zu sonstigen Leistungen (IDW QS 1 Anlage 1).

Für die hier im Weiteren fokussiert betrachtete gesetzliche Abschlussprüfung nach § 316 HGB

⁶⁷⁵ Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/1995), WPg 1995, 824 ff.

⁶⁷⁶ Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006), WPg 2006, 629 ff.

⁶⁷⁷ Ein großer Teil der Anforderungen aus der VO 1/2006 bezüglich gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB wurde in die BS WP/vBP übernommen, vgl. IDW QS 1 Tz. 10 (Fn. 8), für die Betrachtung dieser Anforderungen siehe bereits Abschnitt §2.A.IV.2.b.vi.

⁶⁷⁸ Richtlinie 2014/56/EU, Fußnote 67.

⁶⁷⁹ Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (EU-APrVO), in: Abl.EU Nr. L 158/77 S. 77 - 112.

⁶⁸⁰ Abschlussprüferaufsichtungsreformgesetz - APAReG vom 31.03.2016, BGBl. I, S. 518.

⁶⁸¹ Vgl. Marten, WPg 2017, 428, 428 f.

⁶⁸² International Standard on Quality Control 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements“ (ISQC 1), verabschiedet vom IAASB am 15.12.2009, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IFAC 2015, S. 42.

⁶⁸³ Vgl. IDW, WPg 2018, 1125, 1125.

hat der Gesetzgeber mit § 55b Abs. 2 WPO Mindestanforderungen an die Qualitätssicherung gestellt (Neun-Punkte-Katalog).⁶⁸⁴ Verlangt wird jedoch kein starres, inhaltsgleiches QSS, sondern eines, das dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des WP entspricht (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, § 55b Abs. 1 Satz 2 WPO). Der damit einhergehenden Risikoorientierung wird mit dem IDW QS 1 entsprochen (IDW QS 1 Tz. 6).⁶⁸⁵ Da in dem IDW QS 1 nicht alle Berufspflichten aufgeführt werden, ist von der Praxisleitung eigenverantwortlich festzustellen, ob weitere qualitätssichernde Maßnahmen zur Adressierung etwaiger qualitätsgefährdender Risiken vorliegen und adressiert werden müssen (IDW QS 1 Tz. 4).

Dieser grundlegenden Risikoorientierung Gestalt gebend ist ein nach IDW QS 1 einzurichtendes Qualitätsmanagementsystem (Tz. 13). Es soll zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung der Qualitätssicherung die entsprechenden Qualitätsziele definieren, qualitätsgefährdende Risiken feststellen und steuern sowie zur Überwachung und Verbesserung der Qualitätssicherung die Maßnahmen einer Nachschau unterziehen (IDW QS 1 Tz. 13, 205 f.).⁶⁸⁶ Übergeordnetes Ziel des QSS ist die Einhaltung der Berufspflichten (IDW QS 1 Tz. 20).⁶⁸⁷ Hinsichtlich der auch in der WPO genannten allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit und Eigenverantwortlichkeit nimmt IDW QS 1 in verschiedenen Abschnitten konkretisierend Stellung (IDW QS 1 Anlage 3).

Insbesondere mit Blick auf die zentrale Berufspflicht der „Gewissenhaftigkeit“ verweist IDW QS 1 auf die ausführlichen Regelungen des HGB und der WPO (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB, IDW QS 1 Tz. 54). Eine gewissenhafte Berufsausübung weiter konkretisierend sind darüber hinaus andere gesetzliche Grundlagen zu beachten. So ist bei Prüfungen die Wahrung einer kritischen Grundhaltung sowie – insbesondere bei gesetzlichen Abschlussprüfungen – ausreichend Zeit, eine angemessene Wahrnehmung der Aufgaben und der Einsatz aller erforderlichen Mittel erforderlich (§ 43 Abs. 5 WPO, IDW QS 1 Tz. 55). Dies umfasst einen adäquaten Personaleinsatz mit den zur Prüfung notwendigen Kenntnissen und Fähigkeiten. Bei einem Zielkonflikt von Prüfungsqualität (Einhaltung gesetzlicher und berufsständischer Anforderungen) und geschäftlichen Zielen der WP-Praxis hat die Qualitätssicherung Vorrang (IDW QS 1 Tz. 20, 21). Insgesamt sind in der WP-Praxis Regelungen einzu-

⁶⁸⁴ Dazu bereits Abschnitt §2.A.IV.2.b.vi., Fußnote 568.

⁶⁸⁵ Vgl. *Marten*, WPg 2017, 428, 431.

⁶⁸⁶ Zu Einzelheiten des QSS vgl. *Marten*, WPg 2017, 610 ff.

⁶⁸⁷ Vgl. *Marten*, WPg 2017, 428, 432.

führen, die eine gewissenhafte, das heißt eine den gesetzlichen und fachlichen Bestimmungen geltende Auftragsabwicklung gewährleisten (IDW QS 1 Tz. 56 f.).

3. Zusammenhang von Qualitätssicherung und „gewissenhaft“

Die von den WP vorzunehmende interne Qualitätssicherung war schon bei der gemeinsamen Stellungnahme 1/1982 von WPK und IDW zu Beginn der 1990er Jahre faktisch nichts Neues.⁶⁸⁸ Grundlage einer solchen Qualitätssicherung war auch damals schon die zentrale Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit.⁶⁸⁹ Also eine Prüfung mit allem, was nach gesetzlichem Sinn und Zweck erforderlich ist.⁶⁹⁰ An internationalen Standards orientierte Berufsgrundsätze sollen dies bei grenzüberschreitender Zusammenarbeit gewährleisten; das Erfordernis konkretisieren. Entsprechend sind Qualitätsziele zu definieren sowie qualitätsgefährdende Risiken festzustellen und zu steuern.

Eine gewissenhafte Berufsausübung umfasst zur internen Qualitätssicherung auch einen adäquaten Ressourceneinsatz der WP-Praxis (IDW QS 1 Tz. 55). Zielkonflikte von Prüfungsqualität und geschäftlichen Leistungsindikatoren sind zugunsten der Qualität zu lösen (IDW QS 1 Tz. 20, 21).⁶⁹¹ Das ist mit Blick auf die Eigenschaft des Prüfauftrags als schuldrechtlicher Vertrag zwischen WP und Mandant einleuchtend: Eine nicht gewissenhafte Abschlussprüfung wäre eine nicht gesetzeskonforme Abschlussprüfung; das Sorgfaltsmaß des Abschlussprüfers verletzend und somit dem Prüfungsauftrag nicht nachkommend.⁶⁹²

V. Zwischenfazit

Der Begriff der „Gewissenhaftigkeit“ wird für den Abschlussprüfer über die Verweiskette von WPO (§ 57 Abs. 4 Nr. 1 a) WPO) und Berufssatzung (§ 4 Abs. 1 BS WP/vBP) auch durch fachliche Regelungen konkretisiert. Hierzu zählen insbesondere die vom IDW herausgegebenen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) in Form der IDW Prüfungsstandards (IDW PS) und integrierten internationalen Berufsstandards (ISA [DE]) sowie die

⁶⁸⁸ Vgl. *Havermann*, WPg 1981, 564, 573.

⁶⁸⁹ Vgl. *Niehues*, WPg 1980, 149, 150.

⁶⁹⁰ Siehe normativ-objektiver Maßstab, Abschnitt §2.A.IV.1.e).iii.2.

⁶⁹¹ Diskutiert wurde ein Preisverfall bei gesetzlichen Abschlussprüfungen als systematisches Risiko für die Prüfungsqualität, siehe WPK Magazin 2/2012, S. 17, bei sehr niedrigen Honorarvorschlägen seitens Bewerber um einen Prüfauftrag sollte der Prüfungsausschuss des Unternehmens die angebotene Prüfungsqualität hinterfragen, vgl. *Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, in: DB, 2017, 47, 49.

⁶⁹² Zur schuldrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen dem Auftraggeber und dem Abschlussprüfer siehe Abschnitt §2.A.IV.1.a), zum Sorgfaltsmaß Abschnitt §2.A.IV.1.e).

IDW Prüfungshinweise (IDW PH). Sie haben keinen Rechtsnormcharakter. Dennoch bilden sie als ordnungsmäßige Grundsätze, die der Berufsstand zur Abschlussprüfung sich selbst niedergelegt hat, eine Verkehrs- oder Berufspflicht und damit ein wichtiges normatives Element des Sorgfaltsmaßes. Daher werden sie bei der Auslegung dessen, was eine gewissenhafte Berufsausübung ist, von den Gerichten als Entscheidungshilfe herangezogen. Sie sollten somit zur Durchführung einer gewissenhaften Abschlussprüfung herangezogen werden, auch wenn sie nicht den Verbindlichkeitsgrad gesetzgeberischer Normen erreichen.

Die berufsständischen Verlautbarungen zur Wesentlichkeit und Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung stehen dabei in keinem differenzierenden oder gar konträren Verhältnis mit einer gewissenhaften Berufsausübung. Maßgebend ist in beiden Fällen als überragender Fixpunkt das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB vom Abschlussprüfer zu überprüfende Bild der tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens (*true and fair view*). Die berufsständischen Bestimmungen zur Wesentlichkeit und Qualitätssicherung hierzu zu befolgen und adäquat anzuwenden, macht eine „gewissenhafte Berufsausübung“ (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) aus. Wie schon für die GoB kann hier geschlossen werden: Keine GoA *contra legem*.⁶⁹³

Die Ausführungen zur Qualitätssicherung deuten mit Blick auf die Gewährleistung einer gewissenhaften Berufsausübung auf einen Konflikt zwischen der Prüfungsqualität und den geschäftlichen Leistungsindikatoren einer WPG. Eine Abschlussprüfung mit Qualität ist dabei immer eine nach rechtlichem Sinn und Zweck, also eine mit hinreichender Sicherheit über das Prüfungsergebnis zum nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB sicherzustellenden Bild. Insofern ist die Prüfungsqualität eine Konstante („Produkt“ gewissenhafte Berufsausübung/Prüfung). Sollen bei dieser Konstante bestimmte geschäftliche Leistungsindikatoren (Umsatz/Aufwand/Ertrag) einer WP-Praxis erreicht werden, kommt als Variable insbesondere der Ressourceneinsatz in Betracht.⁶⁹⁴

Bis zu welchem Grad die Digitalisierung hierzu grundsätzlich einen (substituierenden) Beitrag leisten kann, oder ob sich gerade im Spannungsverhältnis von Ressourceneinsatz und

⁶⁹³ In Anlehnung an *Hennrichs/Pöschke*, Fußnote 639 und 648, OLG *Frankfurt*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Tz. II.B.2.b.aa): „Das Prüfgebiet ‚Forderungen aus Lieferungen und Leistungen‘ ist [...] zutreffend als wesentlich i.S. von § 317 Abs. 1 S. 3 HGB eingestuft worden.“

⁶⁹⁴ Zum Konflikt von Abschlussprüfung und Abschlussprüfer-Honorar vgl. IDW-FN 2011, S. 142, die Digitalisierung vermag den Ressourceneinsatz verringern und einen entsprechenden Wettbewerbsvorteil generieren, siehe dazu Abschnitt §4.A.I.

Qualitätssicherung, auch bei Einsatz digitaler Techniken, Restriktionen im Sinne des „Gewissensbegriffs“ ergeben, bleibt nach der Betrachtung einer beispielhaften Digitalisierung des JET (Abschnitt §4) noch zu schlussfolgern (Abschnitt §6). Jedenfalls ist vor dem Hintergrund der betrachteten Verlautbarungen des IDW zur Konkretisierung des Gewissensbegriff in der Abschlussprüfung die immer wiederkehrende Subjektivbezogenheit einzelner Prüfungshandlungen auffallend. So lassen sich über die einzelnen Prüfungsstandards hinweg die Anforderungen der „(Eigen)verantwortlichkeit“, des „prüferischen Ermessens“ sowie der „kritischen Grundhaltung“ feststellen. Darüber hinaus treten weitere subjektivbezogene Elemente von Prüfungshandlungen auf wie „Abwägung“, „Urteilsbildung“, „Überzeugung“, „mündliche Kommunikation“ und „Wahrnehmung“. Das wirft Fragen der Digitalisierbarkeit der Abschlussprüfung – unabhängig von der Feststellung eines rechtlich zu begreifenden, normativ-objektiven Sorgfaltsmaßstabs (Abschnitt §2.A.IV.1.e).iii.2) – auf und bleibt später noch zu untersuchen.

C. „Gewissenhaft“ im Europarecht und International

I. Europäische Rechtsakte

Europäisches Recht wirkt auf das hier betrachtete Abschlussprüferrecht insbesondere durch sekundärrechtliche Rechtsakte. Einerseits durch direkt anzuwendende Verordnungen und andererseits durch von den Mitgliedstaaten umzusetzende Richtlinien. Das Abschlussprüferrecht wird durch europäische Rechtsakte bereits seit den großen Reformen der 1990er Jahren gestaltet und ist seit dem europarechtlich beeinflusst (siehe Abschnitt §2.A.III.4). Besonders wirkten die Abschlussprüferverordnung EU/537/2014⁶⁹⁵ und die Abschlussprüferrichtlinie 2014/56/EU⁶⁹⁶, welche durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz⁶⁹⁷ (APAReG) und Abschlussprüfungsreformgesetz⁶⁹⁸ (AReG) für deutsches Recht Geltung erlangten.

⁶⁹⁵ Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, in: Abl.EU Nr. L 158/77 S. 77 - 112, siehe auch bereits Fn. 68 und Abschnitt §1.A.II.2.

⁶⁹⁶ Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, in: Abl., Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 196 - 226.

⁶⁹⁷ Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG) vom 31.03.2016, BGBl. I, S. 518, (in Kraft am 17.06.2016).

⁶⁹⁸ Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2016, BGBl. I, S. 1142, (in Kraft am 17.06.2016).

Diese europäischen Rechtsharmonisierungen zielen allerdings hinsichtlich ihrer Umsetzung durch das APAReG insbesondere auf die berufs- und aufsichtsrechtlichen Bereiche. Das AReG bringt zwar gezielter prüfungsbezogene Regelungen der europäischen Rechtsakte zur Geltung, tangiert den Gewissensbegriff jedoch nicht.⁶⁹⁹ Der Gewissensbegriff wurde durch Europarecht auch nicht begründet. Seine beiden heutigen Verortungen in den §§ 323 Abs. 1 Satz 1, 317 Abs. 1 Satz 3 HGB entstammen der rein national getriebenen Gesetzgebung. Zum einen schon aus dem § 262g Abs. 1 HGB 1931 der *Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie* vom 19. September 1931⁷⁰⁰, welcher später in den heutigen § 323 HGB einging.⁷⁰¹ Zum anderen aus dem Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich⁷⁰² (KonTraG) von 1998, welches den Gewissensbegriff in den § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB einfügte.⁷⁰³

II. BilMoG, § 317 Abs. 5 HGB und ISA

Was eine gewissenhafte Berufsausübung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO) ist, bestimmt sich auch nach fachlichen Regeln des Berufsstands.⁷⁰⁴ Ursprünglich auf internationalem Boden erwachsen und später dann europarechtlich berücksichtigt sind die *International Standards on Auditing* (ISA). Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz⁷⁰⁵ (BilMoG) wurden noch verbleibende umzusetzende Vorgaben, insbesondere die Abschlussprüferrichtlinie⁷⁰⁶ vom 17. Mai 2006 umgesetzt, wonach die EU-Staaten gem. der Art. 1, 2 und 26 Abs. 1 - 3 verpflichtet sind, die Anwendung der ISA für Pflichtprüfungen vorzuschreiben. Dazu wurde § 317 HGB um einen Absatz 5 ergänzt. Demnach sind bei gesetzlichen Abschlussprüfungen die internationalen Prüfstandards anzuwenden, soweit diese nach Artikel 9 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 von der EU-Kommission im Wege delegierter Rechtsakte übernommen wurden. Umfasst sind hiernach die International Standards on Auditing (ISA), der *International Standard on Quality Control* (ISQC 1) sowie andere für die Abschlussprüfung relevante Standards des *Internatio-*

⁶⁹⁹ Siehe insgesamt hierzu schon Abschnitt §2.A.III.7.

⁷⁰⁰ Abschnitt §1.A.I., Fußnote 35.

⁷⁰¹ Siehe schon Abschnitt §2.A.III.1 und 4.

⁷⁰² Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998, BGBl. I, S. 786, in Kraft getreten am 01. Mai 1998.

⁷⁰³ Abschnitt §2.A.III.5.

⁷⁰⁴ Vgl. hierzu die Betrachtung des relevanten Normgefüges in Abschnitt §1.A.II.1.

⁷⁰⁵ Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009, BGBl. I, S. 1102, in Kraft getreten am 29.05.2009.

⁷⁰⁶ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Abschlussprüferrichtlinie), in: ABl. EG Nr. L 157 vom 09.06.2006, S. 87 - 107.

*nal Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).*⁷⁰⁷

Zum jetzigen Stand der Untersuchung, im Jahr 2021, wurden die hier genannten internationalen Prüfstandards durch die EU-Kommission noch nicht übernommen.⁷⁰⁸ Mithin hatte sich der deutsche Berufsstand der Wirtschaftsprüfer als Mitglied des internationalen Wirtschaftsprüferverbands (*International Federation of Accountants*, IFAC) und der damit einhergehenden Verpflichtung zur Übernahme der ISA vorbereitend zunächst für eine Strategie der Transformation der ISA in die IDW Prüfungsstandards entschieden (Transformationsmodell).⁷⁰⁹ Im Rahmen des Transformationsmodell wurden die materiellen Regelungen der ISA bereits seit Ende der 1990er Jahre nach Maßgabe der national zu berücksichtigenden Normen in die IDW Prüfungsstandards transformiert. Dies führte dazu, dass bereits seit Mitte der 2000er Jahre alle IDW Prüfungsstandards *auch* die Anforderungen der ISA berücksichtigen. Entsprechend wird seitdem erwartet, dass eine unmittelbare Anwendung der ISA im Wege ihrer Annahme (*adoption*) durch die EU-Kommission gemäß des im Jahr 2009 eingefügten § 317 Abs. 5 HGB keine wesentlichen Auswirkungen auf die Berufspraxis mehr hat.⁷¹⁰

Inzwischen hat der deutsche Berufsstand seit Mitte der 2010er Jahre einen Strategiewechsel vollzogen und das Transformationsmodell zu Gunsten eines Integrationsmodell aufgegeben.⁷¹¹ Die materiellen Regelungen der ISA werden also nicht mehr einzeln, prinzipiengerecht in die bestehenden IDW Prüfungsstandards transformiert, sondern die in Englischer Sprache verfassten ISA werden nun (in der Regel) ins Deutsche übersetzt und in das bestehende und nach wie vor maßgebende Modell der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) integriert.⁷¹² Die nationalen Normen und Berufsgrundsätze zur Abschlussprüfung sind ausdrücklich nach wie vor maßgebend. Dieser Maßgabe wird durch Modifikationen der ISA Rechnung getragen und an den entsprechenden Stellen der integrierten ISA die nationalen Besonderheiten mittels sogenannter „D-Textziffern“ oder in eckigen Klammern eingefügt.⁷¹³ An diesen Stellen werden also nach der nationalen Gesetzgebung zusätzlich zu beachtende

⁷⁰⁷ Vgl. *Maxl/Spang*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 907.

⁷⁰⁸ Mit einer Entscheidung zur Übernahme der ISA durch die EU-Kommission war seit 2018 „in naher Zukunft“ nicht zu rechnen, IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie, S. 73.

⁷⁰⁹ Vgl. *Gewehr/Moser*, WPg 2018, 193, 195.

⁷¹⁰ Vgl. *Schruff*, WPg 2013, 117, 120.

⁷¹¹ Vgl. *Gewehr/Moser*, Fn. 709.

⁷¹² Zum Problem von Sprache und Übersetzung bei Rechtsangleichung vgl. *Luttermann*, EuZW 1998, 151, 151, *ders.*, ZVglRWiss 2002, 158, 163 ff., *Luttermann Claus/Luttermann Karin*, Sprachenrecht für die Europäische Union, S. 37, 43 f., 86 f., *dies.*, F&L 2020, 514, 514.

⁷¹³ Vgl. *Gewehr/Moser*, WPg 2018, 193, 196, IDW Assurance Kompakt, WPg 2018, 1469, 1469 f.

Anforderungen eingefügt („Add-ons“) und in den ISA enthaltene, jedoch nach nationalen Regelungen nicht zu beachtende Anforderungen für nicht anwendbar erklärt („Carve-outs“).⁷¹⁴ Die mittels Integration in die GoA aufgenommenen ISA werden als „ISA [DE]“ bezeichnet. Sie ersetzen die entsprechenden IDW PS.

Neben den ISA [DE] beinhalten die vom IDW festgestellten deutschen GoA jedoch auch weiterhin eigenständige IDW PS.⁷¹⁵ Dies ist einerseits immer dann der Fall, wenn ein ISA nur durch eine umfassende und nicht mehr verständliche Modifikation integriert werden könnte. Zum anderen, wenn für nationale Regelungsbereiche keine ISA existieren. Stand jetzt, Mitte des Jahres 2021, sind die ISA [DE] erstmals bei Prüfungen von Berichtszeiträumen vorgesehen, die am oder nach dem 15.12.2021 *beginnen*, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2022 enden. Verpflichtend sind die ISA [DE] also spätestens bei Prüfungen im Jahr 2023 für das kalenderjahrgleiche Geschäftsjahr 2022 (Stichtag 31.12.2022) anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist möglich.⁷¹⁶ Da die vorliegende Untersuchung während des Übergangs vom Transformations- auf das Integrationsmodell der ISA erstellt wurde, werden neben den (zum damaligen Zeitpunkt) geltenden IDW PS auch die bis Mitte des Jahres 2021 vom Hauptfachausschuss (HFA) des IDW verabschiedeten ISA [DE] zitiert, um auch eine künftige Aktualität der Untersuchung zu gewährleisten.⁷¹⁷

III. Zwischenfazit

Weder europäische Rechtsakte, noch internationale Verlautbarungen, bestimmen allein aus sich heraus, was eine gewissenhafte Abschlussprüfung ist. Europäisches Recht wirkt zwar durch Verordnungen und Richtlinien in das Abschlussprüferrecht, forciert(e) den kodifizierten Gewissensbegriff direkt jedoch nicht. Was nach internationalen Bestimmungen als „gewissenhaft“ anzusehen ist, bestimmt sich hingegen sehr detailliert aus den *International Standards on Auditing* (ISA). Sie sind für sich *nicht* Teil der deutschen Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA). Erst durch ihre Integration unter Beachtung der maßgebenden deutschen nationalen Normen und Berufsgrundsätze in das bestehende System der deutschen GoA werden sie Teil dieser und können für den hier betrachteten Gegenstand von pflichtgemäß durchzuführenden Abschlussprüfungen nach § 316 HGB angewendet werden.

⁷¹⁴ Vgl. *Gewehr/Moser* vorherige Fn., sowie dort auch die Übersicht 1 auf S. 197.

⁷¹⁵ Vgl. ebd.

⁷¹⁶ WPK Magazin 2/2020, S. 28 f.

⁷¹⁷ Das gilt insbesondere für den Abschnitt §2.B. „Gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen.

Was sich nach ihnen, neben den (damals geltenden) IDW PS, zusammen als fachliche Regeln des Berufsstands (GoA), als gewissenhafte Berufsausübung bestimmt, wird somit schon insbesondere in Abschnitt §2.B. „gewissenhaft“ nach Berufsgrundsätzen“ betrachtet.

Teil II

Problemlagen digitaler Abschlussprüfungen

§ 3 Ausgewählte Kriterien des Gewissensbegriffs in der Abschlussprüfung

A. Vorbereitung zur Hauptuntersuchung, Gesamtkonzeption

Was an dieser Stelle der Untersuchung noch einmal in kurzer Form vorgenommen wird, ist eine Verortung des Untersuchungsobjekts „digitalisierte Abschlussprüfung“. Im Grunde hat sich im bisherigen Verlauf der Arbeit folgende rechtliche Gesamtkonzeption abgezeichnet: An oberster Stelle steht als überragender Fixpunkt das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB vom Rechnungsleger zu gebende Bild der tatsächlichen Verhältnisse des Unternehmens (*true and fair view*). Dieses Bild ist im Rahmen einer der Untersuchung zu Grunde liegenden gesetzlichen Abschlussprüfung (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB) vom Abschlussprüfer zu überprüfen (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB). Die zu überprüfende Generalnorm der Bilanzwahrheit ist rechtliche Basis und Ziel einer gewissenhaften Abschlussprüfung.⁷¹⁸

Der Gewissensbegriff der Abschlussprüfung als normativ-objektiver Sorgfaltsmaßstab entfaltet auf einer dritten Ebene mit den fachlichen Regelungen als Verkehrs- oder Berufspflicht weitergehende, ihn konkretisierende Ansätze, Konzepte und Kriterien. Namentlich wurden hierzu im bisherigen Verlauf der Arbeit der risikoorientierter Prüfungsansatz (IDW PS 261 n.F. Tz. 1//ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 3, ISA [DE] 330 Tz. 3), das Konzept der Wesentlichkeit (IDW PS 250 n.F./ISA [DE] 320), das innere Qualitätssicherungssystem (IDW QS 1) sowie subjektivbezogene Elemente von einzelnen Prüfungshandlungen (Eigenverantwortlichkeit, pflichtgemäßes Ermessen und kritische Grundhaltung) betrachtet. Neben der Qualitätssicherung scheinen insbesondere die drei Letztgenannten vor dem Hintergrund des vorliegenden Arbeitsthemas einer weiteren Betrachtung wertvoll: Welchen Platz hat ein eigenverantwortlich, unter Berücksichtigung von pflichtgemäßen Ermessensentscheidungen und einer kritischen Grundhaltung arbeitender Wirtschaftsprüfer in einer digitalisierten Arbeitswelt?

B. Kriterien, Maßstab des Gewissensbegriffs nach deutschem Recht

I. Bezugspunkt und Begründung der Kriterienauswahl

Einige den Maßstab des Gewissensbegriffs konkretisierenden Kriterien sind in der hoheitlichen Gesetzgebung explizit als „Berufspflichten“ benannt, andere nicht. Das wirft die Frage

⁷¹⁸ Dies so auch den gesetzlichen Regelungen entsprechend feststellend der BGH, Urteil vom 15.02.2005 - III ZR 424/04, NJW-RR 2006, 611, 614, und OLG Dresden, Urteil vom 06.02.2014 – 8 U 1695/11, DSStRE 2014, 829, 830.

auf, ob die in der Gesetzgebung genannten anders wirken, als die nicht konkret benannten. Die Beantwortung dieser Frage hat auch Bedeutung für die anwendbare Grundlage ihrer weiteren Konkretisierung (im folgenden Abschnitt). Von der Gesetzgebung werden aufgegriffen das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, 340k Abs. 2a HGB), der kritischen Grundhaltung (§ 43 Abs. 4 Satz 1 WPO) sowie die Anforderung der inneren Qualitätssicherung (§§ 55b, 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO). Das oben in Abschnitt §2.B. häufig auftretende subjektivbezogene Kriterium des pflichtgemäßen Ermessens wird von der WPO zwar aufgegriffen, jedoch lediglich hinsichtlich der Regelungen zur Berufsaufsicht (§ 64 Abs. 3, WPO) und Berufgerichtsbarkeit (§§ 102, 110, 112 WPO).

Dieser Umstand macht die Festlegung eines Bezugspunkts zur Einordnung und weiteren Betrachtung notwendig. Ein solcher Bezugspunkt ist hier mit der gesetzlichen Abschlussprüfung aufgrund des vom Auftraggeber an den WP erteilten Prüfungsauftrag gegeben (§ 316 HGB). Nicht eindeutig ist, ob in diese Vertragsbeziehung die Berufspflichten vollständig oder nur teilweise einfließen.⁷¹⁹ Unterschieden werden soll nach der – allerdings nicht weitverbreiteten – Trennung von primären- und sekundären Berufspflichten.⁷²⁰ Primäre Berufspflichten sind unmittelbar bei der Abwicklung des Prüfauftrags zu beachten, während sekundäre Berufspflichten auf organisatorische Belange zielen.⁷²¹ Auswirkungen bei Verletzung der Berufspflichten seien mit Blick auf das Vertragsverhältnis zwischen WP und Mandant nur bei Verletzung der primären Berufspflichten denkbar.⁷²² Entsprechend wären diese auch nur im weiteren Verlauf der Untersuchung von Bedeutung.

Diese Differenzierung erscheint allerdings vor dem Hintergrund der bisherigen systematischen Einordnung und Wirkung des Gewissensbegriffs als abwegig. Die gewissenhafte Berufsausübung erfordert die Sicherstellung, dass entsprechend der gesetzlichen und fachlichen Regeln mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann, dass das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB abgegebene Bild des Unternehmens frei von wesentlichen Fehlern ist. Entsprechend ist die Erwartungshaltung des Auftraggebers (Mandanten) bei Erteilung des Prü-

⁷¹⁹ Vgl. *Maxl/Geithner*, in: *Ziegler/Gelhausen*, Vor § 43, Rn. 39, im Berufsrecht der Steuerberater haben die Berufspflichten als dem Interesse der Allgemeinheit dienend keine Wirkung für das einzelne Mandatsverhältnis und entfalten deshalb auch keine Haftungsansprüche des Mandanten gegenüber dem StB, so sieht es *Späth*, § 57, Rn. 60, 61, 62, anders sieht es *Maxl*, in: *Busse et al.*, § 57, Rn. 22 wonach eine die Berufspflichten berücksichtigende Auftragsdurchführung auch dem individuellen Interesse des Mandanten entspricht; dort auch mit weiteren Verweisen.

⁷²⁰ Vgl. *Maxl/Geithner*, in: *Ziegler/Gelhausen*, Vor § 43, Rn. 8, 9.

⁷²¹ Vgl. ebd.

⁷²² Vgl. ebd., Rn. 39.

fungsauftrags. Sofern dieser Erwartung und diesem Ziel der Prüfung auch durch Verletzung „eher sekundärer“ Pflichten nicht entsprochen wird und ein kausaler Zusammenhang von Pflichtverletzung und Schaden vorliegt, scheint ein Haftungsanspruch des Mandanten gegenüber dem WP grundsätzlich nicht ausschließbar. Das Berufsrecht ist zwar nicht konstitutiv für zivilrechtliche Ansprüche des Mandanten,⁷²³ aber es dient als normatives Sorgfaltsmaß des Wirtschaftsprüfers bei der Auftragsdurchführung.

Grundlegend ist daher das Sorgfaltsmaß des Gewissensbegriffs, welches unabhängig von dem Ort der Regelung eine Abschlussprüfung mit allen Erfordernissen nach gesetzlichem Sinn und Zweck beansprucht. Das umfasst auch fachliche Regelungen als Verkehrs- oder Berufspflicht.⁷²⁴ Daher wird bei der folgenden Betrachtung der den Maßstab des Gewissensbegriffs weiter konkretisierenden Kriterien nicht zwischen primären und sekundären Berufspflichten (z.B. Qualitätssicherung „nur“ als „besondere“ Berufspflicht) unterschieden. Es kommt bei der Kerntätigkeit des WP – unabhängig von der Kategorie der Regelung – darauf an, was zur Durchführung einer (digitalisierten) Abschlussprüfung erforderlich ist.⁷²⁵

Maßgebend für die Auswahl der in der weiteren Untersuchung betrachteten Kriterien ist somit neben ihrer rechtlichen Relevanz im Rahmen einer gesetzlichen Abschlussprüfung auch ihre oben herausgearbeitete Bedeutung für das vorliegende Arbeitsthema. Hier sind insbesondere mit Blick auf die Digitalisierung solche Kriterien des Gewissensbegriffs von Bedeutung, welche personenbezogen subjektiv zu sein scheinen. Unter dieser Kategorie lassen sich das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit, des pflichtgemäßen Ermessens und das der kritischen Grundhaltung fassen. Ferner konnte festgestellt werden, dass der Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung eine besondere Bedeutung zukommt. Ihre Anforderungen wirken bei der Konkretisierung der Kriterien nochmals unterstützend und sind daher Teil der folgenden Schwerpunktbetrachtung.

⁷²³ Vgl. *Maxl/Geithner*, in: *Ziegler/Gelhausen*, Vor § 43, Rn. 39.

⁷²⁴ Insbesondere die GoA in Form der IDW PS und IDW PH, siehe Abschnitt §2.B.I. und §2.A.IV.1.e.ii.3.

⁷²⁵ Entsprechend auch der BGH, welcher für den Bereich der Kerntätigkeit des WP eine uneingeschränkte Geltung von WPO und BS WP/vBP feststellt, Urteil v. 12. Oktober 2004 - WpSt (R) 1/04, NJW 2005, 1057, 1058.

II. Subjektivbezogene Kriterien des Gewissensbegriffs

1. Eigenverantwortlichkeit

Berufsangehörige haben ihren Beruf eigenverantwortlich auszuüben (§ 43 Absatz 1 Satz 1 WPO). Derart spezifisch war die Anforderung nicht immer geregelt. Die *Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie* vom 19. September 1931⁷²⁶ enthielt noch keine Regelung zur Eigenverantwortlichkeit. Allerdings durfte gemäß dieser Verordnung niemand Prüfer werden, wer Einfluss auf die Geschäftsführung der zu prüfenden Gesellschaft hat (§ 262c Abs. 2 HGB 1931). Wenn man so will, kann das als eine zarte Kristallisation des heutigen Verständnisses einer eigenverantwortlichen Tätigkeit verstanden werden. Dieses Verständnis gewinnt allerdings erst später, insbesondere nach dem 2. Weltkrieg und als Ergebnis der Arbeit des Gesetzgebers an einer einheitlichen Ordnung des Berufs der Wirtschaftsprüfer weiter an Kontur.

Die Bestimmung gelangte erstmals konkret mit dem Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung, WPO)⁷²⁷ von 1961 in die (West)deutsche Bundesgesetzgebung. Die bis dahin in den einzelnen Besatzungszonen geltenden Berufsordnungen machten eine Vereinheitlichung des Berufsrechts notwendig.⁷²⁸ Materiellrechtlich war der mit den Berufsordnungen der Besatzungszonen gebotene Rechtsstand bei der Entwicklung der WPO durchaus Vorbild. Vor diesem Hintergrund kam es auch zur Kodifikation des Begriffes der Eigenverantwortlichkeit. Eine Mehrzahl der damaligen Berufsordnungen sahen die eigenverantwortliche Tätigkeit des Abschlussprüfers als eine Voraussetzung für die Berufsausübung an.⁷²⁹ Dieser Ansicht wurde gefolgt.

Der Gesetzgeber sah den Sinn und Zweck der Kodifikation in der ausdrücklichen Feststellung, dass die Berufsausübung an die persönliche Verantwortung einer natürlichen Person geknüpft ist.⁷³⁰ Der Wirtschaftsprüfer ist demnach bei der Durchführung von Pflichtprüfungen und der Erteilung von Bestätigungsvermerken nur seinem Gewissen und seinem pflichtgemäßen Ermessen unterworfen.⁷³¹ Für die eigenverantwortliche Tätigkeit ist die Freiheit des

⁷²⁶ Verordnung, 19. September 1931 RGBl. I, S. 493 ff., die Artikel zur Prüfung ab RGBl. I 1931 S. 498 f.

⁷²⁷ BGBl. I, S. 1049.

⁷²⁸ Vgl. Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung von 1961 nebst Begründung, BT-Drs. 03/201, S. 31.

⁷²⁹ Vgl. ebd., S. 56, *Gerhard*, S. 81.

⁷³⁰ Vgl. Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf einer WPO von Berichterstatter *Lange*, BT-Drs. 03/2565, S. 4, 5.

⁷³¹ Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung von 1961 nebst Begründung, BT-Drs. 03/201, S. 56.

Urteils und des Handelns zu wahren. Entsprechend der gesetzlichen Negativdefinition sind alle fachlichen Weisungen, welche sich nicht mit seiner Überzeugung decken, unzulässig und unbeachtlich (§ 44 Abs. 1 Satz 1 und 2 WPO). Die Positivdefinition der Berufssatzung WP/vBP verlangt in § 12 Abs. 1 spiegelbildlich die eigenverantwortliche Bestimmung des Handelns sowie die eigene Urteilsbildung und Entscheidung. Das gilt für selbstständige Berufsträger in eigener Praxis, bei Berufsausübung in gemeinsamer Praxis (§ 44b WPO) und auch für angestellte Wirtschaftsprüfer einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (§ 44 Abs. 1 Satz 3 WPO).⁷³²

Um die genannten Charakteristika der Eigenverantwortlichkeit bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen sicherzustellen, muss der WP zum einen die Art, den Umfang und die Dokumentation der Prüfungsdurchführung nach seinem pflichtgemäßen Ermessen bestimmen (§ 39 Abs. 1 BS WP/vBP). Dabei kommt es auf die Größe, Komplexität und das Risiko des Prüfungsmandats an. Zum anderen muss er dazu wiederum die fachliche Qualifikation, ausreichendes und entsprechend qualifiziertes Personal und die erforderliche Zeit haben (§ 43 Abs. 5 WPO).⁷³³ Kann der WP seiner beruflichen Verantwortung aufgrund sich einem gegenüber diesen Anforderungen restriktiv verhaltenen Inputfaktor nicht nachkommen, so darf er den Auftrag nicht durchführen (§ 12 Abs. 2 BS WP/vBP). Das ist im folgenden Abschnitt §3.B.III. noch mal aufzugreifen.

Mit Blick auf das Ergebnis der Prüfung wird die eigenverantwortliche Tätigkeit durch weitere Regelungen beeinflusst, die über die WPO und die diese konkretisierende Berufssatzung hinausgehen.⁷³⁴ Der zentralen Eigenschaft der eigenverantwortlichen Tätigkeit als Verantwortung einer natürlichen Person folgend sind §§ 32 WPO, 321 Abs. 5 Satz 1, 322 Abs. 7 Satz 1 HGB relevant: Hiernach sind Prüfungsberichte und Bestätigungsvermerke (nur) von den verantwortlichen Wirtschaftsprüfern eigenhändig zu unterzeichnen (§ 126 Abs. 1 BGB).⁷³⁵ Weil § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB mit dem Schriftformerfordernis die elektronische Unterschrift nicht ausschließt, ist auch diese zulässig (§§ 126 Abs. 3, 126a BGB).⁷³⁶ Darauf kommt es hier aber

⁷³² Vgl. *Schleip*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 44, Rn. 15, siehe auch bereits Abschnitt §2.B.II.1.a), Fn. 610.

⁷³³ Vgl. *Schleip*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 374.

⁷³⁴ Vgl. *Schleip*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 355 ff.

⁷³⁵ Der Ausschluss von Nicht-WP für die Unterzeichnung von Prüfungsberichten gesetzlicher Abschlussprüfungen (Vorbehaltsbereich) ergibt sich ebenfalls aus § 32 WPO, vgl. dazu *Schmidt/Poullie*, in: *Grottel et al.*, § 321, Rn. 130, 132, zum Bestätigungsvermerk *Schmidt/Küster*, in: *Grottel et al.*, § 322, Rn. 155 f.

⁷³⁶ Vgl. *Förster*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 32, Rn. 4, *ders.*, ebd., § 43, Rn. 506.

nicht an – die Rechtswirkung ist identisch (Art. 25 eIDAS-VO)⁷³⁷. Mit der Anforderung der persönlichen Unterzeichnung von Abschlussprüfungen soll in diesem Zusammenhang klar gemacht werden, dass das Gesamturteil als Ergebnis der Prüfung untrennbar mit der personalisierten Verantwortung des zuständigen WP in Verbindung steht.⁷³⁸ Es ist im Sinne der Eigenverantwortlichkeit auf Basis seines Gewissens und pflichtgemäßen Ermessens zu fällen.

2. Pflichtgemäßes Ermessen

a) Rechtliche Ausgangslage

Das pflichtgemäße Ermessen wird vom Gesetzgeber im hoheitlichen Normapparat der WPO hinsichtlich der Prüfungsdurchführung oder der Urteilsfindung nicht spezifisch benannt.⁷³⁹ Auch die WPO konkretisierende Berufssatzung greift den Begriff nicht gesondert auf. Der Grundsatz scheint vollständig der eigenverantwortlichen Tätigkeit inbegriffen. Sie stellt sich insbesondere in Betracht des § 1 Abs. 3 WPO (Berufsausübung an natürliche Person gebunden)⁷⁴⁰ und des heutigen § 44 WPO heraus. Die ausdrückliche Feststellung des Gesetzgebers zum damals schon in § 44 WPO 1961 benannten Begriff der eigenverantwortlichen Tätigkeit gilt bis heute unverändert: „Der Wirtschaftsprüfer kann bei der Durchführung von Pflichtprüfungen und bei der Erteilung von Bestätigungsvermerken nur seinem Gewissen und seinem pflichtgemäßen Ermessen unterworfen sein.“⁷⁴¹

Der Terminus „Ermessen“ ist eher dem Öffentlichen Recht zugeordnet (z.B. § 12 Abs. 2 Satz 1 BauGB, § 17 Abs. 2 Satz 1 SGB XII, § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB I).⁷⁴² Im Unterschied zum pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers wird es dort ausdrücklich in der Gesetzgebung benannt. Es handelt sich dann jeweils um eine normative Ermächtigungsgrundlage auf der die Behörde „Ermessen“ ausüben kann.⁷⁴³ Obwohl das für das Abschlussprüferrecht relevante *gesetzliche* Normgefüge keine solche Ermächtigungsgrundlage eröffnet, lassen die Berufsstandards häufig ein pflichtgemäßes Ermessen zu (vgl. Abschnitte §2.B.II. u. III). Zu de-

⁷³⁷ Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (eIDAS-VO), in: Abl.EU Nr. L 257/73 S. 73 - 114.

⁷³⁸ Vgl. *Schleip*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 373, die Unterschrift als Beweisfunktion mit dem Zweck der Identitätsfeststellung des Ausstellers, vgl. *Ellenberger*, in: *Palandt*, § 126, Rn. 6.

⁷³⁹ Siehe Abschnitt §3.B.I.

⁷⁴⁰ Vgl. Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf einer WPO von Berichterstatter *Lange*, BT-Drs. 03/2565, S. 5.

⁷⁴¹ Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung von 1961 nebst Begründung, BT-Drs. 03/201, S. 56, zur Geltung *Uhlmann*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 1, Rn. 2, *Schleip*, ebd., § 43, Rn. 352.

⁷⁴² Vgl. *Hufen*, ZJS 2010, 603, 603.

⁷⁴³ Vgl. *Maurer/Waldhoff*, § 7, Rn. 9.

ren Bindungswirkung schon Abschnitt §2.B.I. Die Berufsstandards machen zumindest auch klar, dass es sich um rechtsgebundenes Ermessen handelt (IDW PS 200 Tz. 18/ISA [DE] 200 Tz. 16, A28). Wie genau rechtstechnisch und ob die dortigen Forderungen eines pflichtgemäßen Ermessens im Sinne der normativen Ermächtigungsgrundlagen der hoheitlichen Gesetzgebung zu verstehen sind, ergibt sich aus der im Folgenden vorgenommenen Abgrenzung gegenüber dem „freien“ Ermessen. Dies wird helfen, dem Terminus des „pflichtgemäßen Ermessens“ des Abschlussprüfers Kontur zu verleihen.

b) **Pflichtgemäßes Ermessen *versus* freies Ermessen**

Das Adjektiv „pflichtgemäß“ beim Ermessen des Abschlussprüfers macht mit einem vergleichenden Blick in den Bereich des öffentlichen Rechts klar, dass es sich hierbei nicht um ein Spezifikum handelt (vgl. z.B. die Ermessensermächtigungen in §§ 12 Abs. 2 Satz 1 BauGB, 17 Abs. 2 Satz 1 SGB XII, 39 Abs. 1 Satz 2 SGB I). Der Zusatz „pflichtgemäß“ des Ermessens scheint sich also im Rahmen der Abschlussprüfung nicht in erster Linie auf die für die Abschlussprüfung zentral stehenden Berufspflichten zu beziehen, sondern etwas anderes auszudrücken.

Die Beigabe „pflichtgemäß“ bei den Ermessensermächtigungen der Behörden wird mitunter als überflüssig empfunden.⁷⁴⁴ Dieses Ermessen wird schon durch grundlegende rechtsstaatliche Regeln begrenzt (insbesondere § 19 Abs. 4 GG).⁷⁴⁵ Praktisch leiten verwaltungsrechtliche Normen. Gemäß § 40 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) ist das Ermessen der Behörde „entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.“ Das wird im Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle überprüft, soweit „die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind, oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise gebraucht gemacht [..]“ wurde (§ 114 Verwaltungsgerichtsordnung, VwGO).

Das Ermessen im öffentlichen Recht bezieht seine Schranken somit aus einer grundlegenden Rechtsbindung. „Es gibt kein ‚freies Ermessen‘“⁷⁴⁶. Dieser Feststellung ist aufgrund der verfassungsrechtlichen Einordnung auch für das Ermessen des Abschlussprüfers zu folgen. Das

⁷⁴⁴ Vgl. *Peine/Siegel*, Rn. 210.

⁷⁴⁵ Vgl. *Schönenbroicher* in: *Mann/Sennekamp/Uechtritz*, § 40, Rn. 6.

⁷⁴⁶ *Maurer/Waldhoff*, § 7, Rn. 17.

bedarf im Grunde auch keiner gesonderten In-Bild-Setzung der Ermessensausübenden.⁷⁴⁷ Allerdings ergeben sich die Ermessensschränken des Ermessens in der Abschlussprüfung auf eine andere Art. Liegt die Ermessensermächtigung in den beruflichen Standards, so kann sich – in Anlehnung an die Rechtssystematik der GoB – nur gleiches für die die Ermessensermächtigungen enthaltenen GoA ergeben: Keine GoA *contra legem*.⁷⁴⁸ Und damit kein Ermessen außerhalb der übergeordneten gesetzlichen Schranken. Eröffnet ein Prüfungsstandard dem Prüfer Ermessen, so hat er sich von der *ratio legis*, insbesondere der „Gewissenhaftigkeit“ und seinem normativ-objektivem Sorgfaltsmaß leiten zu lassen. Der Zweck des Zusatzes „pflichtgemäß“ zum Ermessen des Abschlussprüfers kann somit nur darin liegen, die Rechtsbindung zu unterstreichen.

Anders scheint die Lage, wenn die Ermessensermächtigung des Abschlussprüfers nicht in den Berufsstandards liegt. Ermessensschränken können dann in der Intention des Gesetzgebers liegen. Relevante Fundstelle ist diesbezüglich der Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung von 1961 nebst Begründung.⁷⁴⁹ Zwar handelt es sich insbesondere hinsichtlich der Begründung nicht um eine direkte normative Ermessensermächtigung, zeigt aber die Intention des Gesetzgebers bei der Kodifizierung der eigenverantwortlichen Tätigkeit. Das hier der Zusatz „pflichtgemäß“ beigegeben wurde, mag an der damals sich herausbildenden Abgrenzung von rechtsgebundenem und freiem Ermessen liegen.⁷⁵⁰ Zum anderen aber mutmaßlich auch an der Zeit und dem etymologischen Hintergrund des Begriffs („etwas altertümlich und verengend“⁷⁵¹). Verständlich(er) wird die Motivation des historischen Gesetzgebers von „pflichtgemäßen“ Ermessen zu sprechen, wenn man das vorherige Kriterium des „Gewissens“ mitliest: „Der Wirtschaftsprüfer kann [...] nur seinem Gewissen und pflichtgemäßen Ermessen unterworfen sein.“⁷⁵² Das (pflichtgemäße) Ermessen fungiert hier, gerade unter Berücksichtigung des Gewissens des Abschlussprüfers, als ausdrückliches Bindeglied an das Gesetz.

⁷⁴⁷ So im Beschluss des BVerfG vom 22. Mai 1962 - 1 BvR 301, 302/59, Rn. 31, für die Bundesmonopolverwaltung: „Daß sie das ihr eingeräumte Ermessen pflichtgemäß auszuüben hat, braucht als eine jeder Ermessensausübung selbstverständlich innewohnende Grenze vom Gesetz nicht ausdrücklich bestimmt zu werden.“

⁷⁴⁸ Siehe zu dieser Schlussfolgerung auch schon Abschnitt §2.B.II.2.b.ii., Fn. 639 und §2.B.V., Fn. 693.

⁷⁴⁹ Fußnote 740.

⁷⁵⁰ Dazu frühzeitig klarstellend das BVerfG, Beschluss vom 03.02.1959 - 2 BvL 10/56: „[...] eingeräumtes Ermessen nicht bedeutet, daß die Verwaltung nach freiem Belieben handeln kann.“, NJW 1959, 931, 931.

⁷⁵¹ *Schönenbroicher* in: *Mann/Sennekamp/Uechtritz*, § 40, Rn. 6.

⁷⁵² Fußnote 740.

c) **Pflichtgemäßes Ermessen versus Abwägen**

i. **Ausgangslage**

Analog zum Terminus des „pflichtgemäßen Ermessens“ lassen sich für die Abschlussprüfung keine normativen Grundlagen für das „Abwägen“ in der Gesetzgebung (WPO) oder die sie konkretisierende Berufssatzung WP/vBP finden. Allerdings verwendet der Berufsstand den Begriff in den GoA. So im IDW PS 210 Tz. 43 („[...] muss abwägen [...] ob aufgrund des Risikos [...] zusätzlich weitere Prüfungshandlungen erforderlich sind“), im IDW PS 210 Tz. 33 („[...] abwägen, ob andere ihm zugänglich gemachte Informationen auf Risiken [...] hindeuten.“) oder IDW PS 210 Tz. 60a („[...] muss abwägen, ob rechtlicher Rat einzuholen ist [...]“). Gemäß dem ISA [DE] 240 Tz. 38 hat der Abschlussprüfer bei Feststellung einer wesentlich falschen Darstellung aufgrund von dolosen Handlungen die Auswirkungen für die Prüfung abzuwägen; zum Beispiel ob die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm angepasst werden müssen (ISA [DE] 240 Tz. A54, ISA [DE] 450 Tz. 6). Im Gegensatz zum pflichtgemäßen Ermessen erscheint das Abwägungsgebot durch die Konjunktion „ob“ und der damit implizit verbundenen Handlungsanweisung („ob“, „wenn ja oder nein“, „dann“) von sich aus schon weniger Entscheidungsspielraum zu lassen.

Im Grunde ergeben sich schon aus der Struktur des jeweils in den Berufsstandards verwendeten Abwägungsgebots („ob“, „wenn ja oder nein“, „dann“) und seiner inhaltlichen Zielrichtung einer Risikoadressierung klare Abwägungsschranken. Das mag bei dem Terminus des pflichtgemäßen Ermessens nicht so unmittelbar klar sein. Wie für den Terminus des „pflichtgemäßen Ermessens“ hat das öffentliche Recht auch für den Begriff „Abwägen“ einige Spezifika herausgearbeitet. Grobe Differenzierungsmerkmale zwischen den Rechtsbegriffen „Ermessen“ und „Abwägen“ lassen sich dort insbesondere im Gebiets- und Fachplanungsrecht entnehmen. Hier soll und kann damit keine Detailübertragung stattfinden, jedoch ein Verständnissgewinn hinsichtlich seiner Funktion, Abgrenzung und rechtstechnischen Bedeutung (nächster Abschnitt).

ii. **Das Abwägen im öffentlichen Planungsrecht**

Abwägungsgebote sind vor allem im Bundesfernstraßengesetz- und Baugesetzbuch relevant (§ 17 Abs. 1 Satz 4 FStrG, § 1 Abs. 7 BauGB).⁷⁵³ Dort geht es jeweils um eine planerische Abwägung, welche eine spezielle Form des Ermessens im Planungsrecht darstellt (Planungs-

⁷⁵³ Vgl. *Schönenbroicher* in: *Mann/Sennekamp/Uechtritz*, § 40, Rn. 71 f.

ermessen).⁷⁵⁴ Das ist in einem Urteil des BVerwG eindeutig erläutert worden: Das Planungs-
ermessen solle demnach im Planungsrecht einen „Spielraum an Gestaltungsfreiheit“⁷⁵⁵ eröff-
nen, weil ohne „Planungsfreiheit“⁷⁵⁶ keine Planung vorzunehmen ist.

Vor diesem Hintergrund wurde das Urteil des BVerwG im Schrifttum sowohl kritisiert als
auch unterstützt. Dem Urteil folgend ist eine Meinung, dass es sich bei solchen Planfest-
stellungen um einen mehrdimensionalen Abwägungsvorgang von öffentlichen Belangen han-
delt, welche ohne einen planerischen Gestaltungsspielraum nicht auskommt.⁷⁵⁷ Dem gegen-
über stehen zwei Gegenansichten: Nach der einen Ansicht könne es grundsätzlich keinen
planerischen Gestaltungsspielraum gegenüber dem herkömmlichen (Verwaltungs)ermessen
geben.⁷⁵⁸ Die andere Ansicht sieht zwar die Herausforderung einer mehrdimensionalen Abwä-
gung, verneint aber wegen einer fehlenden ausdrücklichen Ermächtigung, daraus sogleich ei-
nen planerischen Gestaltungsspielraum abzuleiten.⁷⁵⁹

An beiden Meinungspolen liegen argumentative Problemlagen. Auf der Seite der Befürworter
eines planerischen Gestaltungsspielraums stellt sich die Frage der Abgrenzbarkeit von eindi-
mensionalen und mehrdimensionalen Abwägungsvorgängen.⁷⁶⁰ Darüber hinaus gibt es auch
mehrdimensionale Abwägungsvorgänge, welche keinen planerischen Gestaltungsspielraum
bedürfen (Beamtenrecht, Ausländerrecht).⁷⁶¹ Auf der anderen Seite ist der generellen Ableh-
nung eines planerischen Gestaltungsspielraums ein funktionales Merkmal von Planung ent-
gegenzuhalten: Mehrdimensionale Abwägungsvorgänge können demnach einen planerischen
Gestaltungsspielraum bedürfen. Dieser kann sich dann aber – auch schon im Wege der Ausle-
gung einer Ermächtigungsgrundlage – nur ergeben, wenn die Ermächtigungsgrundlage Merk-
male eines planerischen Handelns eröffnet. Das bringt aber aufgrund des abstrakten Begriffes
von „Planung“ Schwierigkeiten mit sich.⁷⁶²

An der Funktionalität, welche der hier betrachtete Begriff der „Planung“ bei der Planungs-
festsetzung mitbringt, scheitert somit auch die beigemessene Eigenschaft eines „planerischen

⁷⁵⁴ Vgl. *Schönenbroicher* in: *Mann/Sennekamp/Uechtritz*, § 40, Rn. 72.

⁷⁵⁵ BVerwG, Urteil vom 10.02.1978 - IV C 25/75, in: *NJW* 1978, 2308, 2309.

⁷⁵⁶ Ebd.

⁷⁵⁷ Vgl. *Erbguth*, *DVBf* 1992, 398, 399 f.

⁷⁵⁸ Vgl. ebd., 398, 400.

⁷⁵⁹ Vgl. ebd.

⁷⁶⁰ Vgl. ebd., 398, 401.

⁷⁶¹ Vgl. ebd.

⁷⁶² Vgl. ebd., 398, 402.

Gestaltungsspielraums“.⁷⁶³ Letztere steht und fällt mit der Ziel- und Zeitorientierung des Planungsvorgangs: Ist dieser entscheidungsorientiert, so liegt kaum planerischer Gestaltungsspielraum vor. Geht es aber um konzeptionelle Planungsfragen, besteht durchaus die Möglichkeit eines Spielraums für Gestaltung. Die Entscheidungsorientierung bei der hier betrachteten Planungsfeststellung verbietet aber ein Verständnis des Begriffs „Planung“ im Sinne eines eröffneten Gestaltungsspielraums. Im Ergebnis kann es sich im Rahmen der Planfeststellung bei dieser Form der Abwägung nur um eine Ermessensbetätigung, nicht aber um Entscheidungen mit einem „planerischen Gestaltungsspielraum“ handeln.⁷⁶⁴

iii. Das Abwägen des Abschlussprüfers

Schaut man nicht auf den Begriff „Abwägen“ und sein funktionales Programm ist die Sachlage schnell klar: Das Abwägen des Prüfers wird ihm ausschließlich aus den Berufsstandards heraus eröffnet. Aus dieser rechtssystematischen Stellung der GoA heraus kann ein Abwägen nur rechtsgebunden in dem ihn überstehenden Sinn und Zweck des Gesetzes erfolgen.⁷⁶⁵ Das lässt sich allerdings mit der vorherigen Betrachtung des Abwägens im öffentlichen Planungsrecht auch tiefergehend begründen: Durch die grundsätzliche Rechtsgebundenheit des prüferischen Abwägens wohnt diesem schon ein entscheidungsorientiertes Merkmal inne. Das wird durch die verwendete Struktur des Abwägens in den Berufsstandards herausgestellt („ob“, „wenn ja oder nein“, „dann“).

Vor diesem Hintergrund einer rechtsgebundenen Entscheidungsorientierung wird die Struktur der Abwägungsermächtigungen klar: Sie unterstreicht das übergeordnete gesetzliche Ziel. Es kann bei der Planung der nächsten Prüfungshandlung zwar um konzeptähnliche Fragen gehen (z.B. abwägen ob und wenn ja, welche Prüfungshandlungen). Rechtlich handelt es sich aber nicht um konzeptionelle, rechtsungebundene Abwägungen, sondern im Grunde – analog zum Abwägen im Planungsrecht – um rechtsgebundenes Ermessen.

d) Rechtliche Bedeutung des Ermessens in der Abschlussprüfung

Der Abschlussprüfer ist im Sinne der Eigenverantwortlichkeit gemäß dem Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung von 1961 nebst Begründung nur seinem Gewissen und pflichtgemäßen Ermessen unterworfen. Das klingt zunächst nach der Möglichkeit von „freier

⁷⁶³ Vgl. auch im Folgenden *Erbguth*, DVBl 1992, 398, 402 f.

⁷⁶⁴ Vgl. *Erbguth*, DVBl 1992, 398, 399, zur Bezugnahme auf das Urteil siehe dort Fußnote 9.

⁷⁶⁵ Vergleiche dazu schon die Argumentation zum pflichtgemäßen Ermessen in Abschnitt §3.B.II.2.b).

Entscheidung“. Die obige Betrachtung des Rechtsbegriffs „Ermessen“ lässt ein solches Ermessensverständnis allerdings nicht zu. Ermessen ist immer pflichtgemäß und damit rechtsgebunden. Das bedarf (heute) im Grunde auch keiner weiteren Klarstellung in den normativen Ermächtigungsgrundlagen des Ermessens.⁷⁶⁶ Der Abschlussprüfer übt sein Ermessen somit immer im Sinne der Ermächtigungsgrundlage aus. Im Rahmen der Abschlussprüfung ist hier als Fixpunkt das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB sicherzustellende Bild des Unternehmens leitend.

Liegen die Ermächtigungsgrundlagen nicht in der hoheitlichen Gesetzgebung, sondern in den Berufsstandards, so ergibt sich schon unmittelbar aus der rechtssystematischen Stellung der GoA eine Rechtsbindung. Neben dem Terminus des pflichtgemäßen Ermessens verwendet der Standardsetzer hier auch den Begriff „abwägen“. Das „Abwägen“ in den Berufsstandards enthält – in Analogie zum öffentlichen Planungsrecht interpretiert – kein konzeptionelles Moment. Es geht hier nach Analyse der Situation um Entscheidungen für oder wider („abwägen, ob...“). Das „Abwägen“ des Abschlussprüfers ist daher als ein entscheidungsorientiertes Abwägen zu verstehen, welches keinen rechtsungebundenen Gestaltungsspielraum eröffnet.

e) Fazit zum „Ermessen“ des Abschlussprüfers

Das Ermessen des Abschlussprüfers ist rechtsgebundenes Ermessen. Die Beigabe „pflichtgemäß“ wird im öffentlichen Recht mitunter als redundant betrachtet. Die Gesetzesbegründung des historischen Gesetzgebers gibt aber einen Hinweis auf seine Intention bei der Kodifizierung der eigenverantwortlichen Tätigkeit. Mutmaßlich sollte der Zusatz „pflichtgemäß“ im Rahmen der sich damals herausbildenden Abgrenzung von rechtsgebundenem und freiem Ermessen die Rechtsgebundenheit unterstreichen. Sie gilt somit grundsätzlich. Die Ermächtigungsgrundlagen zum Ermessen des Prüfers liegen in den Berufsstandards. Praktisch ergibt sich daher die Rechtsbindung auch aus deren rechtssystematischer Stellung (keine GoA *contra legem*). Gleiches gilt für das prüferische Abwägen, bei dem es sich nicht um ein konzeptionelles, rechtsungebundenen Abwägen, sondern um rechtsgebundenes Ermessen handelt.

Der Prüfer hat sich daher stets an den gesetzlichen Maßstäben zu orientieren. Als Fixpunkt fungiert hier das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB sicherzustellende Bild des Unternehmens. Im Ermessens- oder Abwägungsvorgang zur Abschlussprüfung hat der Prüfer sich von der *ratio*

⁷⁶⁶ BVerfG vom 22. Mai 1962 - 1 BvR 301, 302/59, oben Fn. 747.

legis, insbesondere der „Gewissenhaftigkeit“ und seinem normativ-objektivem Sorgfaltsmaß leiten zu lassen. In jedem Fall des Ermessensausübens oder Abwägens bleibt damit aber ein reflektiver Vorgang über faktisch und normativ Erforderliches.⁷⁶⁷

3. Kritische Grundhaltung

a) Hintergrund und Kodifikation des Begriffes

i. Vor APAReG: Unabhängigkeit und Unbefangenheit

Bis zur ausdrücklichen Kodifizierung des Rechtsbegriffs der kritischen Grundhaltung durch das APAReG im Jahr 2016 war die kritische Grundhaltung ungeschriebener Berufsgrundsatz der Berufspflicht der Unabhängigkeit und Unbefangenheit.⁷⁶⁸ Die Unabhängigkeit ist seit dem Inkrafttreten der WPO im Jahr 1961 Bestandteil der Gesetzgebung (bis heute § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO). Der Begriff der Unbefangenheit gelangte mit Artikel 1 Nr. 44 b) der 3. WPO-Novelle 1995⁷⁶⁹ im Rahmen der Erweiterung der Ermächtigungsgrundlage zur satzungsmäßigen Konkretisierung der Berufsgrundsätze in die Gesetzgebung (bis heute § 57 Abs. 4 Nr. 2 a) WPO).⁷⁷⁰ Zuvor galt jedoch schon das Gebot, die Tätigkeit dem Auftraggeber zu versagen, sofern die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrags besteht (seit 1961 bis heute § 49 WPO).

Das gleiche Bild der Grundsätze spiegelt sich in der Berufssatzung. In dieser wird vor dem APAReG seit ihrer Ursprungsversion⁷⁷¹ in § 2 der Grundsatz der Unabhängigkeit konkretisiert. Der Begriff der Unbefangenheit findet sich zunächst in § 20 BS WP/vBP 1996. Die Besorgnis der Befangenheit wird in § 21 BS WP/vBP 1996 aufgegriffen. Letzte beiden Begriffe der Unbefangenheit und Besorgnis der Befangenheit wurden mit der vierten Änderung der BS WP/vBP vom 16. Juni 2005⁷⁷² in § 21 zusammengefasst (nach der APAReG-Bedingten Neufassung heute in § 29 BS WP/vBP). Die Begriffe werden im Folgenden näher betrachtet, um aus dieser Betrachtung eine Essenz für das Verständnis der kritischen Grundhaltung vor der

⁷⁶⁷ Reflexion darüber, was entsprechend der durchschnittlichen, erwartbaren Anforderungen des Verkehrskreises erforderlich ist, siehe dazu Abschnitt §2.A.IV.1.e).ii.3, Fn. 435.

⁷⁶⁸ Vgl. Entwurf und Begründung zum APAReG, BT-Drs. 18/6282, S. 61, 73.

⁷⁶⁹ Drittes Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung (3. WPO-Novelle 1995) vom 15.07.1994, BGBl. I S. 1569, in Kraft zum 01.01.1995.

⁷⁷⁰ Vgl. *Geithner*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 57, Rn. 171.

⁷⁷¹ Satzung über die Rechte und Pflichten bei Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer) vom 11.06.1996 (BS WP/vBP 1996), BAnz. S. 7509.

⁷⁷² Vierten Änderung der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer - BS WP/vBP) vom 16. Juni 2005, BAnz. AT, S. 10741.

Kodifizierung durch das APAReG zu erhalten. Dabei wird eine starke wechselseitige Beziehung festzustellen sein, die auch den Grundsatz der Unparteilichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO, § 28 BS WP/vBP) mit einbezieht.

1. Unabhängigkeit

Der Berufsgrundsatz der Unabhängigkeit findet sich seit der Ursprungsversion der WPO von 1961 in § 43 Abs. 1 Satz 1. Die Norm ist seitdem im Kern mit der heutigen identisch: „Berufsangehörige haben ihren Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben.“ Inwiefern hier bereits internationale Bezüge analog zum Rechtsbegriff der Eigenverantwortlichkeit⁷⁷³ eingegangen sind, lässt sich aus der historischen Gesetzesbegründung⁷⁷⁴ zur WPO nicht erkennen. Spätestens aber seit der Prüferbefähigungsrichtlinie⁷⁷⁵ aus dem Jahr 1984 wirkt Europarecht. Gemäß Artikel 24 dürfen Personen keine Pflichtprüfung durchführen, wenn sie nach dem Recht des Mitgliedstaates nicht unabhängig sind. Das galt zumindest dem Wortlaut nach so auch schon vor der Prüferbefähigungsrichtlinie (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO) und wurde vom BiRiLiG⁷⁷⁶ nicht mehr gesondert aufgegriffen.⁷⁷⁷

Grundsätzlich oblag die Umsetzung und die Ausgestaltung dieses Unabhängigkeitsbegriffs den Mitgliedstaaten.⁷⁷⁸ Das führte zu einer unterschiedlichen Regelung und zu einem uneinheitlichen Verständnis in der EU mit potenzieller Wirkung einer uneinheitlichen Prüfungsqualität im Binnenmarkt.⁷⁷⁹ Ein international einheitliches Konzept zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers lag zu der Zeit noch nicht vor.⁷⁸⁰ Die EU-Kommission gab daher im Jahr 2002 eine Empfehlung⁷⁸¹ zum Begriffsverständnis der Unabhängigkeit heraus. Gemäß dem Rahmenkonzept der Empfehlung muss der Abschlussprüfer bei der Durchführung einer Pflichtprüfung dem Mandanten gegenüber sowohl bezogen auf seine „innere Einstellung“ als

⁷⁷³ Vgl. Abschnitt §3.B.II.1.

⁷⁷⁴ BT-Drs. 18/6282.

⁷⁷⁵ Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (Prüferbefähigungsrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 126 vom 12.5.1984, S. 20 - 26.

⁷⁷⁶ Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19.12.1985, BGBl. I, Nr. 62 vom 24.12.1985, S. 2355.

⁷⁷⁷ Vgl. Artikel 6 des BiRiLiG: Der § 43 WPO wird nicht tangiert. Die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben war demnach schon gegeben, vgl. *Biener/Berneke*, S. 864.

⁷⁷⁸ Vgl. IDW, WP Handbuch 2012, Rn. A276.

⁷⁷⁹ Vgl. Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: ABl.EG, Nr. L 191 vom 19.07.2002, S. 22 ff. die Erwägungsgründe 3, 4, 5, 9, 14.

⁷⁸⁰ Vgl. ebd., S. 23 Erwägungsgrund Nr. 6.

⁷⁸¹ Empfehlung der EU-Kommission, Fn. 779.

auch dem „äußeren Erscheinen nach“ unabhängig sein.⁷⁸² Zwar gab die EU-Kommission damals zu bedenken, dass kein einheitliches internationales Konzept zu Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vorliegt. Mit Blick auf den damaligen *Code of Ethics* (CoE) des *Ethics Committee* der *International Federation of Accountants* (IFAC) scheinen aber zumindest Grundlagen vorhanden gewesen zu sein.⁷⁸³

Der *Code of Ethics* der IFAC definierte in der Version von 1996 die *independence* als eine Anforderung, nach der Berufsangehörige „should be and appear to be free of any interest [...] as being incompatible with integrity, objectivity and independence.“⁷⁸⁴ Das ist allerdings nicht der erste Aufschlag. Insgesamt scheint die Konkretisierung der Unabhängigkeit schon weit ältere, institutionalisierte, sprachlich-allgemeinverständliche Grundlagen zu haben.⁷⁸⁵ Die Ausdifferenzierung des Unabhängigkeitsbegriffs nach einer inneren und äußeren Unabhängigkeit lässt sich bis zu ihren berufsrechtlichen Regelungen im Aktiengesetz (§ 137 Abs. 2 AktG 1937) zurückverfolgen: Damals musste der Gesetzgeber hier noch festlegen, dass Mitglieder des Vorstands oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte der zu prüfenden Gesellschaft nicht als Abschlussprüfer fungieren können. Das galt auch für den gleichen Personenkreis einer anderen Gesellschaft, die von der zu prüfenden Gesellschaft „abhängig“ ist.

Auf dieser Basis wurde eine äußere Unabhängigkeit als Voraussetzung für die innere Freiheit des Prüfers begriffen.⁷⁸⁶ Diese Ausdifferenzierung war zunächst für die weitere, nationale berufsrechtliche Entwicklung grundlegend.⁷⁸⁷ Es geht um die Wahrung der Urteilsfreiheit⁷⁸⁸, zu deren Zweck im Zeitverlauf auch auf supra- (Europarecht) und internationaler Ebene (IFAC) weitere Regelungen nach dem „*risks and safeguards-approach*“ implementiert wurden.⁷⁸⁹ Der *Code of Ethics* des IFAC spricht seit seiner Änderung im Jahr 2001 von einer *independence in mind* (inneren Unabhängigkeit) und einer *independence in appearance* (äu-

⁷⁸² Empfehlung der EU-Kommission, Fn. 779, S. 24, Teil A. Rahmenkonzept.

⁷⁸³ Der *Code of Ethics* wurde erstmals 1992 vom *Ethics Committee* der IFAC herausgegeben, dazu und zu den Harmonisierungsbestrebungen und den Verlautbarungen insgesamt vgl. *Mertin/Schmidt*, WPg 2001, 317 ff., 322.

⁷⁸⁴ *Code of Ethics for Professional Accountants* (1996), in: IFAC Handbook 1996, S. 471.

⁷⁸⁵ *Röhrich* spricht von „tradiertem Sprachgebrauch“, in: WPg 2001 Sonderheft, 80, 80.

⁷⁸⁶ *Jäckel* (Jahr 1960), S. 38 f., aufgegriffen von *Sieben/Russ*, Stichwort Unabhängigkeit und Unbefangenheit, in: *Coenenberg/Wysocki* (Hrsg.), Handwörterbuch der Revision (1992), Nr. 1974.

⁷⁸⁷ Vgl. *Sieben/Russ*, vorherige Fn.

⁷⁸⁸ Urteilsfreiheit ist Voraussetzung vertrauenswürdiger Urteile als Oberziel der Urteilstätigkeit, *Leffson*, S. 67.

⁷⁸⁹ Einen Überblick zur damaligen Normenentwicklung zur Unabhängigkeit gibt *Niehus*, WPg 2002, 616, 618, zum Rahmenkonzept des *Code of Ethics* *Drescher*, S. 128, *Müller*, S. 79 ff., die Gefährdungen der Unabhängigkeit betrachtend *Bormann*, BB 2002, 190 ff.

ßen Unabhängigkeit).⁷⁹⁰ Die Empfehlung der EU-Kommission und der geänderte *Code of Ethics* der IFAC verfolgten insofern eine inhalts- und zeitgleiche Entwicklung. Diese – auch sprachliche – Ausdifferenzierung des Unabhängigkeitsbegriffs wurde seitdem bis heute in der berufsrechtlichen Diskussion beibehalten.⁷⁹¹

Im Verständnis des deutschen Berufsrechts sind die „innere Unabhängigkeit“ und die „äußere Unabhängigkeit“ allerdings anderen Begriffen zuzuordnen. Die „innere Unabhängigkeit“ einer *independence in mind* ist im Sinne einer Unbefangenheit zu verstehen, welche als eine innere Einstellung ausschließlich auf die zur ordnungsgemäßen Bearbeitung des Prüfauftrags relevanten Aspekte der Unabhängigkeit abzielt.⁷⁹² Die „äußere Unabhängigkeit“ einer *independence in appearance* ist eher im Sinne eines Nichtbestehens der Besorgnis der Befangenheit zu verstehen.⁷⁹³ Das Begriffspaar der Unbefangenheit/Besorgnis der Befangenheit wird im nächsten Abschnitt betrachtet. Hier sind zunächst für den Begriff der Unabhängigkeit die spezielleren Regeln aufzugreifen, welche das deutsche Berufsrecht für diese vorsieht.

Zu diesen zählt das Gebot der unparteilichen Tätigkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO), das Gebot der Cooling off-Phase bei Übergang des Abschlussprüfers auf Mandantenseite (§ 43 Abs. 3 WPO) sowie die Regelungen des Handelsrechts (§§ 319, 319b HGB).⁷⁹⁴ Ohne die Regelungen im Einzelnen zu besprechen, geht es im Kern bei ihrer Berücksichtigung um die Realisierung der Unabhängigkeit als eine umfassende Entscheidungs- und Handlungsfreiheit.⁷⁹⁵ Diese ist als eine persönliche Eigenschaft zu verstehen, welche bei allen Tätigkeiten des WP – nicht nur bei der Erstellung von Prüfungsberichten oder Gutachten – zu wahren ist.⁷⁹⁶ Das wird von der Berufssatzung seit ihrem erstmaligen Inkrafttreten in § 2 BS WP/vBP entsprechend gespiegelt: WP/vBP haben „[...] ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren.“ Auf die Abschlussprüfung gemünzt bedeutet dies eine von eigenen oder Interessen Dritter freie Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und Prüfungsberichterstattung.

⁷⁹⁰ Vgl. Müller, S. 81.

⁷⁹¹ Vgl. Hennig/Precht, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 5.

⁷⁹² Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 2, IDW, WP Handbuch 2012, Rn. A277.

⁷⁹³ Vgl. ebd.

⁷⁹⁴ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 2.

⁷⁹⁵ Vgl. Hennig/Precht, in: Ziegler/Gelhausen, § 43 Rn. 9, dies., in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 4.

⁷⁹⁶ Vgl. ebd., als Ausnahmen hiervon sind aber die auftragsimmanenten Interessen von Mandanten, zum Beispiel im Rahmen der Steuer- oder Unternehmensberatung zu beachten, § 43, Rn. 10 f.

2. Unbefangenheit, Unparteilichkeit und Besorgnis d. Bef.

Im Folgenden wird zur Beschreibung der drei Begriffe eine Abgrenzung vorgenommen, bei der auf der einen Seite die „Unbefangenheit“ (§ 57 Abs. 4 Nr. 2 a) WPO) und „Unparteilichkeit“ (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO) stehen und diesen gegenüber der Begriff der „Besorgnis der Befangenheit“ (§49 Alt. 2 WPO). Der Begriff der Unbefangenheit hat einen mit dem Begriff der Unparteilichkeit übereinstimmenden Bedeutungsinhalt.⁷⁹⁷ Die Berufssatzung definiert zur Unparteilichkeit und Unbefangenheit in den §§ 28 Abs. 1, 29 Abs. 2 BS WP/vBP (vor APAReG §§ 20 Abs. 1 Satz 2, 21 Abs. 2 Satz 1 BS WP/vBP a.F.) nicht zwei verschiedene Begriffe.⁷⁹⁸ Beide Definitionen, die der Unparteilichkeit und der Unbefangenheit, zielen auf die innere Einstellung der Unabhängigkeit (*independence in mind*), welche, wie im vorherigen Abschnitt beschrieben, unter den hier zu betrachtenden Begriff der Unbefangenheit zu subsumieren ist.⁷⁹⁹

Auf die beiden Begriffe (Unbefangenheit und Unparteilichkeit) zielende innere Unabhängigkeit wird durch eine wirtschaftliche Unabhängigkeit gesichert.⁸⁰⁰ Sie soll die Tätigkeit des WP als solche wahren – also insbesondere die Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen. Das hat zur Folge, dass bei ungeordneten wirtschaftlichen Verhältnissen der Widerruf der Bestellung erfolgen muss (§ 20 Abs. 2 Nr. 5 WPO) und dem WP eine gewerbliche Tätigkeit sowie eine außerberufliche Anstellung verboten ist (§ 43a Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 WPO).⁸⁰¹ Darüber hinaus verbietet § 29 Abs. 2 BS WP/vBP (vor APAReG § 21 Abs. 2 Satz 2 BS WP/vBP a.F.) dem WP, seine Unbefangenheit zu gefährden (*threats*).⁸⁰² Gefährdungen der Unbefangenheit liegen unter anderem vor bei Eigeninteresse (§ 32 BS WP/vBP), Selbstprüfung (§ 33 BS WP/vBP), Interessenvertretung (§ 34 BS WP/vBP) und persönliche Vertrautheit (§ 35 BS WP/vBP). Seit 2016 zählt hierzu auch die Einschüchterung (§ 36 BS WP/vBP).⁸⁰³ Entsprechend sind geeignete Schutzmaßnahme zu treffen (*safeguards*, § 30 BS WP/vBP).⁸⁰⁴

Besteht für die Kerntätigkeit des WP – also die Erstellung von Prüfungsberichten und die Erstattung von Gutachten – eine Gefährdung der Unbefangenheit, muss der WP die Tätigkeit

⁷⁹⁷ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 254, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 436.

⁷⁹⁸ Vgl. ebd.

⁷⁹⁹ Vgl. Hennig/Precht, Fn. 795.

⁸⁰⁰ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 7, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 15.

⁸⁰¹ Vgl. ebd.

⁸⁰² Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 28, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 27.

⁸⁰³ Vgl. Hennig/Precht, in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 147.

⁸⁰⁴ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 117, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 174.

versagen.⁸⁰⁵ Die *Unbefangenheit* soll somit durch Realisierung einer inneren Unabhängigkeit (*independence in mind*) und der damit einhergehenden Wahrung der Objektivität und Integrität als maßgebliche Prinzipien sachgerechte Prüfungsurteile und – auf Grundlage dieser – Bestätigungsvermerke ermöglichen.⁸⁰⁶ Liegt eine innere Befangenheit und damit nicht nur dem Anschein nach, sondern eine tatsächliche Befangenheit vor, die der WP für sich selbst als solche begreift, ist er in diesem Fall nicht mehr unparteilich.⁸⁰⁷ Damit ist die Verbindung zum im Folgenden zu betrachtenden Begriff der Unparteilichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 2 WPO) gelegt.

Hiernach haben sich Berufsangehörige „[...] insbesondere bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten.“ Es handelt sich hierbei somit um eine sachbezogene Einschränkung und eine tätigkeitsbezogene Pflicht.⁸⁰⁸ Das ergibt sich sprachlich und systematisch einmal aus der Anforderung des Satzes 2, dass „bei“ Prüfungsberichten und Gutachten die Unparteilichkeit gefordert ist.⁸⁰⁹ Zum anderen aus der diese Überlegung verstärkenden Erläuterung zur Unparteilichkeit des § 28 BS WP/vBP (vor APAREG § 20 BS WP/vBP a.F.). Diese sachbezogene Einschränkung beziehungsweise Tätigkeitsbezogenheit ist ein wesentlicher Unterschied zur allgemein berufsbezogenen Pflicht der Unabhängigkeit. Die Pflicht zur Unabhängigkeit des Prüfers geht insoweit über das Gebot der Unparteilichkeit hinaus.⁸¹⁰

Der Begriff der Unparteilichkeit im Rahmen gesetzlicher Abschlussprüfungen erscheint merkwürdig, weil es bei dieser mittelbar eigentlich keine „Parteien“ in diesem Sinne gibt.⁸¹¹ Auf Basis des schuldrechtlichen Vertrages erbringt auf der einen Seite der Abschlussprüfer Leistungen gegenüber dem auf der anderen Seite des Prüfauftrag erteilenden Mandanten, von welchem der Abschlussprüfer einzig Vergütung bezieht. Der Begriff der „Partei“ oder „Parteilichkeit“ ist hier in einem weiteren Sinne zu verstehen: Dieser schließt auch die Kontroll- und

⁸⁰⁵ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 20, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 29.

⁸⁰⁶ Vgl. Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: ABl. EG, Nr. L 191 vom 19.07.2002, S. 24, A. Rahmenkonzept und 1. Objektivität, Integrität und Unabhängigkeit, zur Reaktion der Bundesregierung auf die EU-Empfehlung und deren Umsetzung siehe hierzu Bundesministerium der Justiz (BMJ), Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes, Punkte 4 - 6, StuB 2003, 223 f., Punkte 1 - 3 und 7 - 10, StuB 2003, 284 ff., dazu Ernst, WPg 2003, 18, 18 ff., Abdruck mit Kommentierung bei Seibert, BB 2003, 693 ff., Peemöller/Oehler, BB 2004, 539, 539.

⁸⁰⁷ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 21, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 30.

⁸⁰⁸ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 246, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 426.

⁸⁰⁹ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 246 f., dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 427.

⁸¹⁰ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 3, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 9.

⁸¹¹ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 256, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 440.

Informationsinteressen von Gläubigern, des Staates mithin der Allgemeinheit mit ein.⁸¹² Die Pflicht zur *Unparteilichkeit* zielt in diesem Verständnis somit auf eine objektive, auch von Einflüssen Dritter freie Prüfungsplanung und -durchführung mit entsprechenden Feststellungen.⁸¹³

Der WP hat sich im Rahmen von – auch freiwilliger – Abschlussprüfungen und Gutachten neutral zu verhalten. Dies schließt allerdings eine Interaktion mit den Organen der zu prüfenden Gesellschaft, insbesondere bei der Erstellung des Prüfungsberichts (Prüfungsschwerpunkte, Vorabentwürfe), nicht aus, solange der WP in seiner objektiven Berichterstattung nicht eingeschränkt wird.⁸¹⁴ Die Anforderung hat erst außerhalb seiner Funktion als aussagenprüfender Neutraler dann keinen Bestand mehr, wenn es um zielbezogene Beratung oder mandantenbezogene Interessenvertretung geht, welche er dann wahrnehmen muss.⁸¹⁵ Dabei überstrahlt allerdings noch das Gebot der Unabhängigkeit, welches als personenbezogene Eigenschaft auch außerhalb aussagenverifizierender Aktivitäten in Form von Beratung oder Interessenvertretung gilt. Auch hierbei hat der WP seine Entscheidungs- und Handlungsfreiheit stets zu wahren.⁸¹⁶

Auf der einen Seite wurden bisher nun die Unbefangenheit und die bedeutungsgleiche Unparteilichkeit betrachtet. Als Kehrseite der Unparteilichkeit fungiert der Begriff der „Besorgnis der Befangenheit“.⁸¹⁷ Gemäß § 49 Abs. 2 WPO muss der WP seine Tätigkeit versagen, wenn „[...] die Besorgnis der Befangenheit bei der Durchführung eines Auftrages besteht.“ Diese Negativformulierung der Versagungspflicht stellt das Spiegelbild zur in § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO positiv formulierten Anforderung der Unparteilichkeit dar.⁸¹⁸ Der WP ist immer dann nicht unparteilich, wenn die Besorgnis der Befangenheit besteht.⁸¹⁹ Insofern liegt also auch hier eine sachbezogene Einschränkung auf die Erstellung von Prüfungsberichten und Gutachten vor.⁸²⁰ Diese spiegelbildliche Kopplung wird durch § 57 Abs. 4 Nr. 2 a) WPO gestützt, wonach die Versagung der Tätigkeit als besondere Berufspflicht zusammen mit der Unpartei-

⁸¹² Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 256, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 440.

⁸¹³ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 256, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 441.

⁸¹⁴ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 257, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 428 f.

⁸¹⁵ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 256, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 428 f.

⁸¹⁶ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 3, 4, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 9, 10.

⁸¹⁷ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 253, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 435.

⁸¹⁸ Vgl. ebd.

⁸¹⁹ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 253, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 434.

⁸²⁰ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 11, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 17.

lichkeit (und Unabhängigkeit) im Rahmen der Satzungsermächtigungen genannt werden.⁸²¹

Konkret ist die *Besorgnis der Befangenheit* als ein Nichtbestehen der äußeren Unabhängigkeit (*independence in appearance*) zu verstehen.⁸²² Während die Unbefangenheit gewährleistet ist, wenn keine Gefährdungen dieser in Form von Eigeninteresse, Selbstprüfung, Interessenvertretung, persönliche Vertrautheit (und seit 2016 auch Einschüchterung) vorliegen, besteht spiegelbildlich die Besorgnis der Befangenheit, wenn aus Sicht eines verständigen Dritten ebensolche Umstände eine bedeutende Gefährdung darstellen.⁸²³ Die Berufssatzung spricht weicher, ausdrücklich von „Gefährdungen“ (§ 29 Abs. 3 Satz 2 BS WP/vBP). Hier geht es um Wirkungszusammenhänge, welche eine Gefährdung der Unbefangenheit aus der Sicht eines objektiven Dritten begründen können, aber nicht müssen.⁸²⁴ Kein Zweifel der Besorgnis der Befangenheit besteht hingegen bei den handelsrechtlichen (absoluten) Ausschlussgründen, aus denen sich bei gesetzlichen Abschlussprüfungen mittelbar ein Tätigkeitsverbot ergeben kann (§§ 319, 319b HGB).⁸²⁵ Diese stellen auf Lebenssachverhalte ab und begründen damit eine unwiderlegbare Vermutung der Befangenheit.

Insofern stellt sich die Besorgnis der Befangenheit im Gegensatz zur Unbefangenheit (*independence in mind*) aus objektiven, von außen erkennbaren Tatbeständen ein.⁸²⁶ Sie geht daher in der Art über die Anforderung der Unabhängigkeit (persönliche Entscheidungs- und Handlungsfreiheit, § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO) hinaus, als dass der WP nicht nur für sich persönlich eine solche feststellen muss, sondern auch nach außen hin einen solchen Anschein zu wahren hat.⁸²⁷ Andernfalls kann ein an der Urteilsabgabe Interessierter dem Urteil des WP nicht vertrauen, ist das Prüfungsurteil wertlos.⁸²⁸ Das Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit beziehungsweise das Vorliegen der Unbefangenheit und Unparteilichkeit ist insofern Grundvoraussetzung für das Vertrauen, welches der Adressat dem Abschlussprüfer hinsichtlich des Prüfungsurteils entgegenbringt.⁸²⁹ Dazu waren der obigen Betrachtung zufolge schon vor der Kodifizierung der kritischen Grundhaltung weitreichende Regelungen getroffen.

⁸²¹ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 253, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 435.

⁸²² Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 2, 254, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 7, 437, zum Verständnis der Unabhängigkeit und der Subsumption der „äußeren Unabhängigkeit“ unter den Begriff der „Besorgnis der Befangenheit“ siehe bereits vorherigen Abschnitt.

⁸²³ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 27, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 34.

⁸²⁴ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 23, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 28.

⁸²⁵ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 13 f., dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 19 f.

⁸²⁶ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 27, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 35.

⁸²⁷ Vgl. Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 49, Rn. 12, dies., in: Ziegler/Gelhausen, § 49, Rn. 18.

⁸²⁸ Vgl. Leffson, S. 61, siehe auch oben Fn. 788.

⁸²⁹ Vgl. Leffson, S. 67.

ii. Nach APAReG: Rechtsbegriff in WPO und BS WP/vBP

1. Konkretisierung des Rechtsbegriffs und Prüfprogramm

De lege lata wird die Anforderung einer „kritischen Grundhaltung“ vom Gesetzgeber als eine allgemeine Berufspflicht in § 43 Abs. 4 WPO gestellt: „Berufsangehörige haben während der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung zu wahren. Dazu gehört es, Angaben zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen.“ Einzug in die deutsche Gesetzgebung erlangte der Rechtsbegriff mit der Umsetzung der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vom 16. April 2014 durch das APAReG im Jahr 2016.⁸³⁰ Die europarechtlichen Richtvorgaben wurden durch das APAReG weitgehend in die WPO übernommen und werden von der Berufssatzung konkretisiert (§ 57 Abs. 4 Nr. 1a und 2a WPO, § 37 Berufssatzung WP/vBP).

Ausschlaggebend für die Kodifizierung des zuvor schon ungeschriebenen Grundsatzes der kritischen Grundhaltung waren neben der europarechtlichen Vorgabe wohl auch die Sonderuntersuchungen der APAK.⁸³¹ Diese stellte für die Jahre zwischen 2007 und 2015/2016 eine unzureichende kritische Grundhaltung bei der Durchführung der Abschlussprüfungen fest.⁸³² Im Rahmen der nun vorgenommenen Kodifizierung schränken weder der Gesetzgeber in der WPO noch die Berufssatzung den Anwendungsbereich der kritischen Grundhaltung auf nur gesetzliche Abschlussprüfungen ein. Beide Normapparate sprechen von „Prüfung“ oder „Prüfungen“ im Allgemeinen. Der Anwendungsbereich des § 43 Abs. 4 WPO erstreckt sich daher auf sämtliche betriebswirtschaftliche Prüfungen im Sinne des § 2 Abs. 1 WPO und geht damit über die neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie hinaus.⁸³³

Gemäß dem die WPO konkretisierenden § 37 BS WP/vBP sind Prüfungen „mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen.“⁸³⁴ Glaubwürdigkeit, Angemessenheit und Verlässlichkeit der erlangten Prüfungsnachweise sind während der gesamten Prüfung kritisch zu hinterfragen. WP/vBP müssen ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrungen mit der Aufrichtigkeit und der Integrität des Managements des zu prüfenden Unternehmens davon ausgehen,

⁸³⁰ Vgl. *Güßfeldt*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 701.

⁸³¹ Vgl. *Güßfeldt*, ebd., Rn. 702, die APAK wurde inzwischen durch die APAS ersetzt, auch §2.A.IV.1.b.ii.1.

⁸³² Vgl. *Güßfeldt*, ebd., diesen Standpunkt vertritt nicht nur auf nationaler Ebene die damalige APAK, sondern die Abschlussprüferaufsichtsstellen weltweit, IDW, WPg 2017, 1041, 1041.

⁸³³ Vgl. *Güßfeldt*, ebd., Rn. 705 f., die Richtlinie 2014/56/EU (neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie, in: ABL., Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 196 - 226) spricht in Artikel 1 Nr. 13 b) von „Abschlussprüfungen“.

⁸³⁴ Siehe dazu Abschnitt §3.B.II.3.b).

dass Umstände wie Fehler, Täuschungen, Vermögensschädigungen oder sonstige Gesetzesverstöße existieren können, aufgrund derer der Prüfungsgegenstand wesentliche falsche Aussagen enthält.“ Somit wurde in WPO und Berufssatzung der Kern der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie übernommen: Es geht allgemein darum, die Dinge kritisch zu hinterfragen. Insbesondere sind dabei die Prüfungsnachweise als Grundlage des Prüfungsurteils kritisch zu beurteilen.⁸³⁵

Mit den Beanstandungen internationaler Abschlussprüferaufsichtsstellen an einer nicht ausreichenden kritischen Grundhaltung ging eine verstärkte Zusammenarbeit der internationalen Standardsetzer zu dieser Problematik einher.⁸³⁶ Der IESBA veröffentlichte in diesem Zusammenhang im Mai 2017 zunächst Leitlinien zur Verdeutlichung der Pflicht zur kritischen Grundhaltung. Diese Leitlinien fanden schließlich Eingang in den *Code of Ethics* von April 2018. Demnach ist die kritische Grundhaltung nicht als neues eigenständiges Konzept, sondern komplementär zur den allgemeinen ethischen Berufspflichten wie Integrität, Objektivität sowie Fachkompetenz und Sorgfalt zu verstehen:⁸³⁷ „Professional skepticism and the fundamental principles [...] are interrelated concepts.“⁸³⁸ Die kritische Grundhaltung kommt hier nach gerade durch die Befolgung der allgemeinen ethischen Berufspflichten zum Tragen: „[...] compliance with the fundamental principles [...], supports the exercise of professional skepticism.“

Die kritische Grundhaltung konkretisiert sich *insbesondere* durch die Wahrung der Integrität, Objektivität sowie der Fachkompetenz und Sorgfalt. Integrität fordert vom Berufsangehörigen „to be straightforward and honest when raising concerns about a position taken by a client“ sowie „pursuing inquiries about inconsistent information and seeking further audit evidence to address concerns about statements that might be materially false [...]“. ⁸³⁹ Diese insgesamt kritische Bewertung der Prüfungsaussagen und Prüfungsnachweise realisiert eine kritische Grundhaltung.⁸⁴⁰ Objektivität verlangt vom Berufsangehörigen „not to compromise professional or business judgment because of bias, conflict of interest or the undue influence of

⁸³⁵ Vgl. *Farr*, WPg 2018, 397, 398.

⁸³⁶ Vgl. IDW, Fn. 832.

⁸³⁷ Der IESBA *Code of Ethics* (CoE) zählt fünf allgemeine Berufspflichten: Integrität, Objektivität, Fachkompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit und berufswürdiges Verhalten, vgl. IESBA CoE (2018), Rn. 110.1 A1.

⁸³⁸ Vgl. IESBA CoE (2018), Rn. 120.13 A1.

⁸³⁹ IESBA CoE (2018), Rn. 120.13 A2 (*Integrity*).

⁸⁴⁰ IESBA CoE (2018), Rn. 120.13 A2 (*Integrity*).

others.“⁸⁴¹ Die kritische Grundhaltung wird hiernach durch die Wahrung der Urteilsfreiheit zur Erlangung sachgerecht getroffener beruflicher oder geschäftlicher Beurteilungen berücksichtigt.⁸⁴² Fachkompetenz und Sorgfalt tragen zur Wahrung einer kritischen Grundhaltung durch „(a) Applying knowledge that is relevant to a particular client’s industry and business activities in order to properly identify risks of material misstatement; (b) Designing and performing appropriate audit procedures; and (c) Applying relevant knowledge when critically assessing whether audit evidence is sufficient and appropriate [...]“⁸⁴³ bei.

Der IDW und die WPK haben sich als Mitgliedorganisationen des IFAC auf vertraglicher Basis dazu verpflichtet, sich bei der Entwicklung von Berufsgrundsätzen an den Leitlinien des IFAC zu orientieren.⁸⁴⁴ Somit wirken die Leitlinien im Rahmen der Abschlussprüfung insbesondere durch die vom IDW herausgegebenen Verlautbarungen der GoA (dazu nächster Abschnitt). Der IESBA *Code of Ethics* selbst entfaltet aber keine unmittelbare Bindungswirkung.⁸⁴⁵ Das ist an dieser Stelle jedoch unerheblich, denn mit Blick auf die maßgeblichen Prinzipien der Objektivität und Integrität gelten diese im Grunde europarechtlich als Teil der Unabhängigkeit seit der Prüferbefähigungsrichtlinie aus dem Jahr 1984; konkretisiert durch die Empfehlung der EU-Kommission im Jahr 2002 und flossen schließlich in die WPO und Berufssatzung ein.⁸⁴⁶ So heißt es in den Erläuterungstexten zum § 29 der BS WP/vBP, dass die Unbefangenheit es ermöglicht, „das Prüfungsurteil unter Wahrung der Objektivität und Integrität und mit der erforderlichen kritischen Grundhaltung zu treffen.“⁸⁴⁷

Die Betrachtung der IESBA *Code of Ethics* bereitet hier insofern aber eine konzeptionelle Verständnisgrundlage zu den Begriffen der Objektivität und Integrität, die durch WPO, Berufssatzung und GoA wirken. Es kann an dieser Stelle für die inhaltliche Essenz des Berufsgrundsatzes der kritischen Grundhaltung im Grunde festgestellt werden, dass die Kodifikation des Rechtsbegriffs materiell-rechtlich nichts grundlegend Neues mitbringt. Das konnte oben

⁸⁴¹ IESBA CoE (2018), Rn. 120.13 A2 (*Objectivity*).

⁸⁴² Vgl. ebd.

⁸⁴³ IESBA CoE (2018), Rn. 120.13 A2 (*Professional competence and due care*).

⁸⁴⁴ Vgl. Drescher, S. 128, Klaas, WPg 2012, 91,91.

⁸⁴⁵ Vgl. Klaas, WPg 2012, 91,91., Schüppen, ZIP 2012, 1317, 1323.

⁸⁴⁶ Siehe oben Fußnoten 775, 806.

⁸⁴⁷ Erläuterung zu § 29 BS WP/vBP der Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016, dass es sich hierbei um die neugefasste Berufssatzung handelt ist nicht ausschlaggebend, denn inhaltlich wurde ebenso der Begriff der inneren und äußeren Unabhängigkeit im Sinne einer Unbefangenheit beziehungsweise eines Nichtbestehens der Besorgnis der Befangenheit auch schon in der Empfehlung der EU-Kommission beschrieben, siehe dazu Fn. 777 und 806, vgl. dazu die Kommentierung vor APAREG und neugefasster Berufssatzung bei Hennig/Precht, in: Hense/Ulrich, § 43, Rn. 2.

gezeigt werden: Der Bedeutungsgehalt einer kritischen Grundhaltung (integre und objektive Prüfung) hat alte Wurzeln. Zum anderen kommen aber auch schon historische, gesetzssystematische Gründe zum Tragen. Als maßgeblicher Meilenstein für das Berufsrecht wirkt in diesem Zusammenhang noch das KonTraG von 1998. Das Berufsrecht konkretisiert hierzu nur noch, was handelsrechtlich in Form der Prüfungsgrundsätze für gesetzliche Abschlussprüfungen bereits fixiert ist.⁸⁴⁸

Seit dem KonTraG⁸⁴⁹ vom 27.04.1998 entfaltet das Programm des Abschlussprüfers schon aus dem Handelsgesetzbuch heraus mit dem § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB einen risikoorientierten Prüfungsansatz.⁸⁵⁰ Seitdem ist die Prüfung so anzulegen, dass „Unrichtigkeiten und Verstöße [...] die sich [...]“ auf die Generalnorm der Bilanzwahrheit in § 264 Abs. 2 HGB „wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.“ Bereits damit wurde dem Abschlussprüfer vom Gesetzgeber eine über die zuvor geforderte Aufdeckungspflicht bei Bekanntwerden von Delikten eine Suchverantwortung auferlegt.⁸⁵¹ Diese mit dem KonTraG herausgestellte Suchverantwortung des Abschlussprüfers hat somit durch die Kodifikation des Rechtsbegriffs der kritischen Grundhaltung eine Verschärfung erfahren.⁸⁵² Sie wird im nächsten Abschnitt durch ihre Abgrenzung zur Unterschlagungsprüfung herausgestellt.

2. Abgrenzung von der Unterschlagungsprüfung

Vor dem oben aufgezeigten Hintergrund bewegt der Abschlussprüfer sich *in praxi* auf schwierigem Gefilde. Das Idealmaß der ordnungsgemäß ausgefüllten Suchverantwortung und der damit vorgenommenen „gewissenhaften Berufsausübung“ eröffnet zwei Gefahrenlagen. Eine unter dem Idealmaß, bei dem Risiken von Unrichtigkeiten und Verstößen bei Planung und Auferlegung eines zu laschen Prüfprogramms übersehen werden; darüber hingegen die Gefahr eines über den Erfordernissen notwendigen Zeit- und Ressourceneinsatzes und damit eine Verletzung des Gebots der Wirtschaftlichkeit (IDW PS 200 Tz. 9, 21/ISA [DE] 300 Tz. 2). Bei übermäßiger Prüfungsintensität leidet dann außerdem die Mandantenbeziehung. Um dem

⁸⁴⁸ Vgl. Güßfeldt, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 701, 707.

⁸⁴⁹ Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Fn. 702.

⁸⁵⁰ Siehe dazu schon oben, Abschnitt §2.A.IV.2.a), Fußnoten 471, 472, 473.

⁸⁵¹ Vgl. Güßfeldt, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 707, zuvor nur Aufdeckungspflicht von Delikten außerhalb der Rechnungslegung „bei Wahrnehmung seiner Aufgaben“, so Ludewig, Abschlußprüfung und kriminelle Energien im Unternehmen, in: Lanfermann (Hrsg.), Festschrift für Hans Havermann, S. 407, Hauser, S. 59.

⁸⁵² Die Kodifikation des Rechtsbegriffs der kritischen Grundhaltung bringt aber materiell-rechtlich nichts grundlegend Neues, siehe bereits vorheriger Absatz. Das kann gerade mit Blick auf die Praxis und einer Tendenz zur Übervorsicht und den damit einhergehenden Problemen der Wirtschaftlichkeit und Belastung der Mandantenbeziehung nicht deutlich genug hervorgehoben werden, dazu auch nächster Abschnitt.

Vorwurf des Mandanten von Misstrauen und „Übereifer“ zu entgehen, ist rechtzeitige Kommunikation, Fingerspitzengefühl und Augenmaß gefragt.⁸⁵³ Daher ist sich klarzumachen, was „Suchverantwortung“ bei Wahrung einer kritischen Grundhaltung im Rahmen einer „gewissenhaften Berufsausübung“ als Idealmaß einer gesetzlichen Abschlussprüfung gegenüber einer Unterschlagungsprüfung bedeutet.

Der Prüfer kommt im Rahmen einer gesetzlichen Abschlussprüfung seiner Suchverantwortung (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) verstärkt durch Wahrung einer kritischen Grundhaltung gegenüber dem zu prüfenden Unternehmen, dessen gesetzlichen Vertretern, Mitarbeitern und Aufsichtsorgan nach (IDW PS 210 Tz. 14/ISA [DE] 240 Tz. 13, A8). Besonders verschärfend wirkt die Anforderung, dass er sich dabei nicht auf die Ehrlichkeit und Integrität des Managements verlassen darf.⁸⁵⁴ Bei einer Unterschlagungsprüfung hingegen ist ein über die kritische Grundhaltung hinausgehendes besonderes Misstrauen des Unterschlagungsprüfers notwendig (IDW PS 210 Tz. 15, IDW FG 1/1937 i.d.F. 1990). Zutreffend kann hier zur Verdeutlichung der Abgrenzung zu gesetzlichen Abschlussprüfungen bei Unterschlagungsprüfungen auch von „Argwohn“⁸⁵⁵ des Prüfers gegenüber dem Unternehmen gesprochen werden.

Die gesetzliche Abschlussprüfung zielt zwar auf die gesamte Rechnungslegung eines Unternehmens, verlangt aber keine Vollprüfung des Jahresabschlusses. Eine solche ist schon naturgemäß nicht möglich und – wie oben erwähnt – mit Blick auf den Wirtschaftlichkeitsgrundsatz auch nicht angemessen.⁸⁵⁶ Es geht hierbei um die Identifizierung von wesentlichen Fehlerrisiken und ihre adäquate Adressierung durch Prüfungshandlungen. Grundsätzlich hat der

⁸⁵³ Vgl. *Langenbacher*, DB 1997, 437, 441, die Überprüfung der Buchhaltung auf Unterschlagungen gehört nicht zu den zentralen Pflichten des Abschlussprüfers, so im Beschluss des OLG *München* vom 21.11.2006 - 8 U 2543/04, Bericht aus der Rechtsprechung in *WPK Magazin* 1/2007, S. 50 f.

⁸⁵⁴ Vgl. *Orth/Finking/Wolz*, WPg 2012, 529, 530, dem aber entgegen zum sozialen Umgang das OLG *Saarbrücken*: „Das Verhalten des Zeugen [Geschäftsführers] zeugt von einer gewissen Unverfrorenheit. Zumindest enttäuscht es das im sozialen Kontakt und auch im Geschäftsverkehr essenzielle gegenseitige Vertrauen, auf dessen Einhaltung die Zeugin [Abschlussprüferin] auch bei Erfüllung des Prüfauftrags sich verlassen durfte.“, OLG *Saarbrücken*, Urteil vom 18.07.2013 - 4 U 278/11-88, DB 2013, 2324, 2325, das gilt allerdings nicht für die vorgelegten Prüfungsnachweise bei welchen der Abschlussprüfer nicht grundsätzlich davon ausgehen darf, dass die vorgelegten Dokumente zur Jahresabschlussprüfung richtig sind. Es ist „gerade die Aufgabe des Abschlußprüfers [...], Fehler in der Rechnungslegung der Kapitalgesellschaft aufzudecken und den daraus drohenden Schaden von dieser abzuwenden.“, BGH Beschluss vom 23.10.1997 - III ZR 275/96, Rn. 8, online [Stand: 23.08.2019], hierzu passt insofern auch die Verschärfung der Suchverantwortung gem. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB durch die Kodifikation des Rechtsbegriffs der kritischen Grundhaltung und ihrer Fokussierung auf die Prüfungsnachweise durch § 43 Abs. 4 Satz 2 WPO.

⁸⁵⁵ *Güßfeldt*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 722.

⁸⁵⁶ Vgl. *Müller*, in: *Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen*, § 323 Rn. 63, *Schmidt* in: *Grottel et al.*, § 317 Rn. 102, auch bereits Abschnitt §2.A.IV.2.b).ii.1.

Abschlussprüfer dabei während der gesamten Prüfung „auf Gegebenheiten zu achten, die auf eine falsche Darstellung hindeuten könnten, und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen“ (§ 43 Abs. 4 Satz 2 WPO). Liegen nach einer adäquaten Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung mit ausreichenden und angemessenen Prüfungsnachweisen keine Anhaltspunkte für wesentliche falsche Angaben vor, so kann er von der Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses ausgehen (IDW PS 210 Tz. 48, 50/ISA [DE] 200 Tz. 15, A23, ISA [DE] 240 Tz. 14). Die Feststellung des Prüfungsergebnisses mit einer „hinreichenden Sicherheit“ ist in diesem Rahmen ausreichend (IDW PS 200 Tz. 9, 24/ISA [DE] 200 Tz. 5, 17).

Die Unterschlagungsprüfung zielt demgegenüber als Sonder- oder Teilprüfung auf die Unterschlagungshandlungen der in den Unternehmen tätigen Personen ab (IDW FG 1/1937 i.d.F. 1990)⁸⁵⁷. Sie bezieht sich dabei auf geschlossene Teilgebiete, bei welcher der Unterschlagungsprüfer auch auf unwesentliche Einzelheiten eingeht oder relevante Geschäftsvorfälle vollständig prüft. Der Zweck der Unterschlagungsprüfung liegt in der Überwachung der im Unternehmen tätigen Personen und der durch Unterschlagung gefährdeten Werte.⁸⁵⁸ Die Suchverantwortung des Abschlussprüfers bezieht sich auf wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße unter Beachtung von Anhaltspunkten und Gegebenheiten falscher Angaben im Jahresabschluss. Die dem Jahresabschluss zugrunde liegenden Prüfungsnachweise sind kritisch zu würdigen. Es ist aber keine „detektivische Beurteilung“ wie die im Rahmen einer Unterschlagungsprüfung notwendig, bei der auch ohne konkrete Anhaltspunkte unwesentliche Gegebenheiten nachverfolgt werden (IDW FG 1/1937 i.d.F. 1990, IDW PS 210 Tz. 15).⁸⁵⁹

b) Praktische Bedeutung der kritischen Grundhaltung

i. Kritische Grundhaltung bei der Prüfungsplanung

Zur Wahrung einer kritischen Grundhaltung fordert der Gesetzgeber von den Berufsangehörigen eine in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht angemessene Prüfungsdurchführung.⁸⁶⁰ Diese ist entsprechend zu planen (§ 38 BS WP/vBP). Für die Wahrung einer kritischen Grundhaltung ist die Verständniskommunikation der Berufsangehörigen in zweifacher Hinsicht ein bedeutender Punkt: Zum einen ist frühzeitig (nach der Auftragsannahme) ein Ver-

⁸⁵⁷ IDW FG 1/1937: Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung (Ergänzung 1982) i.d.F. 1990.

⁸⁵⁸ Ebd.

⁸⁵⁹ Vgl. *Farr*, WPg 2018, 397, 398 f.

⁸⁶⁰ Vgl. *Güßfeldt*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 717.

ständnis von der Integrität der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter zu gewinnen.⁸⁶¹ Das kann durch persönliche Treffen erleichtert werden, bei denen auch die Körpersprache und nonverbale Kommunikation mit in die Verständniskommunikation einfließen können.⁸⁶² Zum anderen müssen Berufsangehörige ferner ein Verständnis vom Geschäftsbetrieb des Mandanten erhalten.⁸⁶³ Nur nach dieser Verständniskommunikation ist eine kritische Beurteilung der Geschäftsvorfälle und Erklärungen des Mandanten möglich.⁸⁶⁴

Im Rahmen der Prüfungsplanung sind zur Sicherstellung einer kritischen Grundhaltung bereits im Vorfeld der Prüfungsdurchführung mögliche Risiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten/unbeabsichtigten falschen Darstellungen oder Verstößen/dolosen Handlungen mit dem Prüfungsteam zu besprechen (IDW PS 210 Tz. 25/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 10, ISA [DE] 240 Tz. 16).⁸⁶⁵ Hinsichtlich der Fehlerrisiken aufgrund von Unrichtigkeiten/unbeabsichtigten falschen Darstellungen ist zu erörtern, wo eine erhöhte Wahrscheinlichkeit für solche besteht (IDW PS 210 Tz. 25/ISA [DE] 315 (Revised) Tz. 10). Für Fehlerrisiken aufgrund von Verstößen/dolosen Handlungen ist zu überlegen, wo diese begangen werden könnten (IDW PS 210 Tz. 25/ISA [DE] 240 Tz. 16). Der Standard gibt hierzu Anhaltspunkte („*red flags*“) für beide Fehlerkategorien vor, an welchen der Abschlussprüfer sich orientieren kann (IDW PS 210 Tz. 34, 35/ISA [DE] 240 Tz. 35 - 38, A50, Anlage 3). Die Liste darf dabei allerdings nicht als abschließend betrachtet werden; ein einfaches Abarbeiten ist nicht unproblematisch.⁸⁶⁶ Es liegt in der Verantwortung des Prüfers eben über die im Prüfungsstandard gegebenen Anhaltspunkte hinaus, weiteren Sachverhalten als potenzielle Fehlerrisiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten/unbeabsichtigten falschen Darstellungen oder Verstößen/dolosen Handlungen nachzugehen, sofern solche vorliegen (IDW PS 210 Tz. 1/ISA [DE] 240 Tz. 1).⁸⁶⁷

⁸⁶¹ Vgl. Erläuterung zu § 37 BS WP/vBP der Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016, auch *Farr*, Fn. 859, 397, 399.

⁸⁶² Vgl. Ebd.

⁸⁶³ Vgl. *Güßfeldt*, Fn. 860, Rn. 718.

⁸⁶⁴ Vgl. ebd., Rn. 720.

⁸⁶⁵ Vgl. ebd., Rn. 721, der Standard spricht hier ausdrücklich von beiden Kategorien falscher Angaben: Unrichtigkeiten und Verstößen. Insofern ist zu beachten, dass es sich hierbei nicht um eine reine Besprechung über potenzielle Fehlerrisiken aus Verstößen (*fraud*) handelt, sondern die Erörterung im Prüfungsteam auf alle Fehlerisiken abzielt. Für die themenspezifische Besprechung im Prüfungsteam hinsichtlich Fehlerrisiken aufgrund absichtlicher Verstöße siehe *Ruhnke/Lee*, WPg 2014, 289, 292 ff.

⁸⁶⁶ Ein Einfaches abarbeiten der *red flags* kann die Identifizierung von Verstößen sogar behindern, vgl. *Ruhnke/Michel*, BB 2010, 3074, 3076.

⁸⁶⁷ Zur Eigenverantwortlichkeit als persönliche Verantwortung einer natürlichen Person, frei von fachlichen Weisungen unter Wahrung der Urteilsfreiheit siehe oben Abschnitt §3.B.II.1.

Neben den oben genannten grundsätzlichen planerischen Tätigkeiten sind Besonderheiten hinsichtlich der Fehlerrisiken falscher Angaben aufgrund von Verstößen/dolosen Handlungen (*fraud*) zu beachten. Hinweise auf Verstöße/dolose Handlungen stellen immer bedeutsame Risiken dar und sind gesondert zu erfassen (IDW PS 210 Tz. 38, IDW PS 261 n.F. Tz. 10, 65/ISA [DE] 240 Tz. 28, 31).⁸⁶⁸ Zur Wahrung der kritischen Grundhaltung darf der Abschlussprüfer sich grundsätzlich nicht auf die Ehrlichkeit und Integrität des Managements verlassen (IDW PS 210 Tz. 14/ISA [DE] 200 Tz. 15, A24, ISA [DE] 240 Tz. 13).⁸⁶⁹ Er hat darüber hinaus als gesonderte Fehlerrisikoadressierung bei der Planung verstoßbezogener Prüfungshandlungen die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass das Management durch das Außerkraftsetzen von Kontrollmaßnahmen die Buchführung direkt oder indirekt manipuliert (*management override of controls*, IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 32, 33).

ii. Kritische Grundhaltung bei der Prüfungsdurchführung

Der Abschlussprüfer hat bei der gesamten Prüfung eine kritische Grundhaltung zu wahren (§ 43 Abs. 4 Satz 1 WPO). Bei der Prüfungsdurchführung verfolgt der Prüfer das Ziel, auf Basis seiner zuvor vorgenommenen Fehlerrisikoanalyse und Planung adäquater Prüfungshandlungen, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu den zu prüfenden Bilanzierungsaussagen zu erhalten, um mit hinreichender Sicherheit ein Prüfungsergebnis feststellen zu können (IDW PS 200 Tz. 9, IDW PS 300 n.F. Tz. 5, 7). Die Sicherheit über die Prüfungsaussagen, welche von der Anzahl und Qualität der Prüfungsnachweise bedingt wird, hat somit für die Sicherheit des Prüfungsergebnisses eine zentrale Bedeutung (IDW PS 300 n.F. Tz. A4, A5).⁸⁷⁰ Die Prüfungsnachweise sind daher konsequent durch die gesamte Prüfungsdurchführung hindurch kritisch zu würdigen (§ 43 Abs. 4 Satz 2 WPO).

Grundsätzlich kann der Prüfer nicht von der Integrität und der Ehrlichkeit des Managements ausgehen (IDW PS 210 Tz. 14/ISA [DE] 200 Tz. 15, A24, ISA [DE] 240 Tz. 13).⁸⁷¹ Daher muss er sich die Auskünfte der gesetzlichen Vertreter durch Nachweise belegen lassen und die Überzeugungskraft dieser Nachweise würdigen (IDW PS 200 Tz. 17/ISA [DE] 240 Tz. 13, A8).⁸⁷² Die kritische Grundhaltung kann hierbei Auswirkungen auf das weitere Prüfprogramm

⁸⁶⁸ Siehe auch Abschnitt §2.A.IV.2.b.iv.

⁸⁶⁹ Siehe vorheriger Abschnitt, Fn. 854.

⁸⁷⁰ Vgl. *Güßfeldt*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 733.

⁸⁷¹ Siehe auch schon vorheriger Abschnitt.

⁸⁷² Zwischen der Suchverantwortung und ihrer kritischen Würdigung von Nachweisen und dem Nachverfolgen von Anhaltspunkten von Risiken falscher Angaben im Rahmen einer gesetzlichen Abschlussprüfung und der

haben. Insbesondere dann, wenn die aus verschiedenen Quellen in den Prüfungsnachweisen angegebenen Informationen nicht vergleichbar sind und die zu prüfenden Bilanzierungsaussagen nicht kohärent von den Nachweisen gestützt werden.⁸⁷³ Dem muss der Prüfer sodann zwecks Klärung mittels ergänzender Prüfungshandlungen bis zum Ende nachgehen.⁸⁷⁴ Das gilt insbesondere auch für Nachweise, bei denen Anhaltspunkte für Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder Mitarbeiter des Unternehmens auftreten. Die hierzu ergänzenden Prüfungshandlungen haben den Zweck einer gezielten Würdigung des Verdachts (IDW PS 200 Tz. 17/ISA [DE] 240 Tz. 14, A10).

Bestätigungen aus externen Quellen können die Prüfungssicherheit erhöhen (IDW PS 300 n.F. Tz. A9/ISA [DE] 505 Tz. 2). Sowohl nach derzeitiger Rechtslage als auch zukünftiger Rechtslage gemäß der ISA [DE] liegt das Einholen externer Bestätigungen im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers.⁸⁷⁵ Zur Wahrung der kritischen Grundhaltung sind aber für wesentliche Sachverhalte externe Bestätigungen einzuholen, sofern die zu prüfenden Bilanzaussage nicht anderweitig mit entsprechender Sicherheit überprüft werden kann.⁸⁷⁶ In Zukunft gilt Gleiches auch für das Einholen von Bankbestätigungen. Auch ihre Einholung liegt zukünftig im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers (ISA [DE] 330 Tz. 19, D.A50.1, ISA [DE] 505 Tz. D.A1.1).⁸⁷⁷ Können zur Überprüfung eines wesentlichen Sachverhalts weder extern noch intern ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise eingeholt werden, so stellt dies ein Prüfungshemmnis dar, auch wenn die gesetzlichen Vertreter eine entsprechende Erklärung abgegeben haben (IDW PS 303 n.F. Tz. 17/ISA [DE] 500 Tz. 7, A.34f., ISA [DE] 580 Tz. 4).⁸⁷⁸

c) Fazit zum Begriff der kritischen Grundhaltung

Die Kodifikation des Begriffs der kritischen Grundhaltung in § 43 Abs. 4 WPO ist eine Verschärfung der Suchverantwortung gem. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB. Der Begriff war zuvor schon ungeschriebener Berufsgrundsatz. Die Kodifikation brachte materiell-rechtlich nichts

„detektivischen Beurteilung“ und dem Nachverfolgen von auch unwesentlichen Sachverhalten ohne konkrete Anhaltspunkte im Rahmen einer Unterschlagungsprüfung liegt ein schmaler Grat. Daher wird hier noch mal auf die Abgrenzung der beiden Prüfungsmodi in Abschnitt §3.B.II.3.a).ii.2 verwiesen.

⁸⁷³ Vgl. Güßfeldt, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 734, 743.

⁸⁷⁴ Vgl. ebd.

⁸⁷⁵ Vgl. Farr, WPg 2019, 753, 755, zu den ISA [DE] siehe Abschnitt §2.C.II.

⁸⁷⁶ Vgl. Farr, ebd., Güßfeldt, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 736.

⁸⁷⁷ Vgl. Farr, Fn. 875, 753, 757.

⁸⁷⁸ Vgl. Güßfeldt, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 738.

grundlegend Neues.⁸⁷⁹ Die maßgeblichen Prinzipien der kritischen Grundhaltung in Form einer Integrität und Objektivität wirken im Grunde europarechtlich als Teil der Unabhängigkeit seit der Prüferbefähigungsrichtlinie aus dem Jahr 1984; konkretisiert durch die Empfehlung der EU-Kommission im Jahr 2002 und wirken entsprechend seit dem in den berufsrechtlichen Regelungen von WPO und Berufssatzung.⁸⁸⁰

Teilt man demnach die einzunehmenden Prüfungsmodi in die vor dem Inkrafttreten des APAReG und nach dem APAReG ein, so realisierte sich eine kritische Grundhaltung vor dem APAReG indirekt schon aus den Geboten der Unabhängigkeit und Unbefangenheit. Die Kodifikation des Grundsatzes der kritischen Grundhaltung als Rechtsbegriff hingegen scheint zwar fokussierter: Im Blickpunkt stehen hier zielgerichtet(er) die Prüfungsnachweise als Grundlagen des Prüfungsurteils.⁸⁸¹ Allerdings sind die inhärenten Bedingungen der kritischen Grundhaltung im Sinne des § 43 Abs. 4 WPO ebenfalls die vom Prüfer ohnehin wahrzunehmende Objektivität und Integrität.

Man kann daher schließen, dass die Berufsträger und Erfüllungsgehilfen bei Einhaltung der Unabhängigkeits- und Unbefangenheitsgebote auch schon vor der Kodifikation des Rechtsbegriffs der kritischen Grundhaltung grundsätzlich eine integre und objektive Prüfung durchführten.⁸⁸² Dies schließt eine entsprechende Beurteilung von Prüfungsnachweisen ein. Daher liegt bei den Berufsangehörigen auch kein Befangenheitsproblem und damit auch kein *in ihnen liegendes* oder *aus ihnen resultierendes* Problem einer unzureichenden kritischen Grundhaltung vor. Die hinlänglich bekannten Unternehmenszusammenbrüche von *Enron* (2001), *WorldCom* (2002) als Signale einer Unabhängigkeits- und damit Integritäts- und Objektivitätsproblematik der Prüfer greifen in dieser Betrachtung nicht. Dort ging es nicht um vom Prüfer zu verantwortende Prüfungsfehler im Sinne einer leichten oder groben Fahrlässigkeit bei gesetzeskonformer Bilanzierung, sondern um vorsätzliche Bilanzmanipulation.⁸⁸³ Be-

⁸⁷⁹ Vgl. *Güßfeldt*, Fn. 848, zu dieser Feststellung oben in Abschnitt §3.B.II.3.a).ii.1.

⁸⁸⁰ Siehe oben Fußnote 777, 847, 852.

⁸⁸¹ Vgl. *Farr*, Fn. 835.

⁸⁸² Indiz dafür auch bei *Orth/Finking/Wolz*, WPg 2012, 529, 533: „Die kritische Grundhaltung gab es schon immer [...].“

⁸⁸³ Vorsatz des Abschlussprüfers wurde aus der Betrachtung der Arbeit zu Beginn ausgenommen, siehe Abschnitt §2.A.IV.1.e).i., Fn. 401, zu den Umständen der hier beispielhaft genannten Bilanzskandale vgl. *Peemöller/Krehl/Hofmann*, S. 33 ff. (*Enron*), S. 41 ff. (*WorldCom*), zu *Wirecard* lediglich unten Fn. 886. Zwar haftet der Prüfer auch bei vorsätzlicher Bilanzmanipulation des Mandanten, aber nur, wenn er grob fahrlässig gehandelt hat: „[...] geringfügige Sorgfaltsverstoß [des WP] tritt jedoch in der Haftungsabwägung nach § 254 BGB hinter das vorsätzliche, schwere Verschulden des Geschäftsführers F. vollständig zurück“, so das OLG *Saarbrücken*, Urteil vom 18.07.2013 - 4 U 278/11-88, DB 2013, 2324, 2325, aber: Bei vorsätzlich handelnden Geschäftsführer

trachtet werden in vorliegender Arbeit aber Prüfungsmodi auf Basis einer ordnungsgemäßen Bilanzierung und Abschlussprüfung im Rahmen des zivilrechtlichen Verkehrs- und Vertrauensschutzes.

In diesem Rahmen rügten die nationalen und internationalen Aufsichtsstellen eine mangelnde kritische Grundhaltung. Die Gründe für die Feststellungen der APAK (heute APAS) und der internationalen Aufsichtsorganisationen für eine mangelnde kritische Grundhaltung müssen in Anbetracht der obigen Argumentation allerdings andere Bedingungen haben. Diese sind eher in einem immer höheren Preis- und damit Zeitdruck bei der Mandatsbearbeitung zu sehen.⁸⁸⁴ Eine mangelnde kritische Grundhaltung ist daher auch Symptom einer nicht-qualitativen Prüfung, aber nicht zwingend deren Ursprung. Eine kritische Würdigung von Prüfungsnachweisen, eine ordnungsgemäße Prüfung, also eine Prüfung mit Qualität, bedarf stets den für sich adäquaten Zeit- und Ressourceneinsatz. Versagt hierfür die Bepreisung und der mit ihr einhergehende adäquate, aufbringbare Zeit- und Mitteleinsatz, leidet die Kritikfähigkeit und damit die Prüfungsqualität.⁸⁸⁵ Daraus lassen sich Anforderungen⁸⁸⁶ an die Qualitätssicherung ableiten, welche im Folgenden betrachtet werden.

„ist eine anteilige Haftung des Wirtschaftsprüfers im Regelfall schon dann nicht mehr zu verneinen, wenn der Sorgfaltsverstoß des Wirtschaftsprüfers die Grenze zur groben Fahrlässigkeit erreicht, ohne sie bereits zu überschreiten“, OLG *Frankfurt*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, online [Stand: 20.08.2019]. Nun kann argumentiert werden, dass der Gesetzgeber aber gerade mit der Kodifikation des Rechtsbegriffes der kritischen Grundhaltung eine gezielte Verschärfung des Sorgfaltsmaßes vorgenommen hat (kritische Würdigung der Prüfungsnachweise, § 43 Abs. 4 Satz 2 WPO) um solchen Bilanzskandalen entgegenzuwirken. Die damit konkret verstärkte Suchverantwortung (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) zielt allerdings nur auf Anhaltspunkte von Unrichtigkeiten und Verstößen im Rahmen einer gewissenhaften Berufsausübung. Diese ist Gegenstand der hier vorgenommenen Betrachtung.

⁸⁸⁴ Mit entsprechend negativer Auswirkung auf die Prüfungsqualität, siehe dazu WPK, Magazin 1/2012, Gebührenordnung für gesetzliche Abschlussprüfungen, S. 6 f., ebenda *Peemöller*, S. 37 ff., *Peemöller/Krehl/Hofmann*, S. 269 ff., bei zu geringer Vergütung besteht Gefahr einer nicht-qualitativen Prüfung, vgl. Erläuterung zu § 43 BS WP/vBP der Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016.

⁸⁸⁵ Damit hat der Gesetzgeber im Grunde eine für jede Prüfung eigenspezifische, natürliche Preisuntergrenze für gesetzliche Abschlussprüfungen eingebaut. Ohne ausreichende Bepreisung ist keine qualitative – gesetzeskonforme – Abschlussprüfung möglich. Zum Zusammenhang von Vergütung, Prüfungshonorar und Prüfungsqualität *Hoopes/Merkley/Pacelli/Schroeder*, *Audit Personnel Salaries and Audit Quality*, in: *Review of Accounting Studies*, Erstveröffentlichung 2016, Neuveröffentlichung 2018, online [Stand 15.08.2019], dazu erläuternd und weitere Studien bei *Köhler/San Ma*, WPg 2018, 1551 ff., „[...] eine qualitativ hochwertige Prüfung hat ihren Preis.“, so *Peemöller/Krehl/Hofmann*, S. 269.

⁸⁸⁶ Anforderungen welche auch im Zuge der *Causa Wirecard* vom Gesetzgeber überprüft werden (in dem Zusammenhang zum FISG siehe Abschnitt §2.A.III.8), aber sich bis dato jedenfalls nicht in einer noch weiteren Verschärfung der kritischen Grundhaltung erstreckten. So spricht *Hakelmacher* inzwischen von einem „durch eine kritische Grundeinstellung gebeutelten Berufsstand“, WPg 2021, 266, 266.

III. Anforderungen der Qualitätssicherung

Eine Abschlussprüfung mit Qualität ist eine nach rechtlichem Sinn und Zweck, also eine mit hinreichender Sicherheit über das Prüfungsergebnis zum nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB sicherzustellenden Bild.⁸⁸⁷ Daher ist das übergeordnete Ziel eines Qualitätssicherungssystems (QSS) sicherzustellen, dass die Berufspflichten eingehalten werden (IDW QS 1 Tz. 20).⁸⁸⁸ Die interne QS ist eine besondere Berufspflicht nach § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO und speziell auf den Geltungsbereich gesetzlicher Abschlussprüfungen eingeschränkt.⁸⁸⁹ Die Pflicht zur Einrichtung eines QSS sowie die durch diese zu erfüllenden Anforderungen werden durch die Berufssatzung WP/vBP in § 8 (Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung) und §§ 45 bis 63 (Teil 4 BS WP/vBP) konkretisiert.⁸⁹⁰

Mit der Anforderung des QSS eine „gewissenhafte Berufsausübung“ sicherzustellen, sind auch die hier schwerpunktmäßig betrachteten Kriterien des Gewissensbegriffs erfasst (Eigenverantwortlichkeit, pflichtgemäßes Ermessen, kritische Grundhaltung). So sind für die Eigenverantwortlichkeit im internen QSS entsprechende Regelungen zu schaffen: Konkret sind Grundsätze und Verfahren einzurichten, welche die Eigenverantwortlichkeit nach § 44 Abs. 1 Satz 3 gewährleisten (§ 55b Abs. 2 Nr. 3 1. Satzteil WPO).⁸⁹¹ Für die mittels QSS zu gewährleistenden Kriterien sind dies die in Abschnitt §3.B.II.1 herausgearbeiteten: Die Verantwortung liegt bei einer natürlichen Person; die Freiheit des Urteilens und des Handelns. Die dazu mit dem QSS einzurichtenden Regelungen gelten sowohl für den verantwortlichen WP der Abschlussprüfung als auch für die Inhaber oder Leiter dieser oder einer verbundenen WPG (§ 44 Abs. 1 Satz 3 WPO).⁸⁹²

Die zur Wahrung einer „gewissenhaften Berufsausübung“ einzusetzenden Regelungen des QSS müssen eine Abschlussprüfung nach Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen sichern.⁸⁹³ Dies schließt die Sicherung eines pflichtgemäßen Ermessens der Abschlussprüfer mit ein. Das Ermessen des Abschlussprüfers ist immer pflichtgemäß – also rechtsgebunden.⁸⁹⁴ Das muss den Abschlussprüfern und deren Erfüllungsgehilfen (Prüfungsteam) bei Planung

⁸⁸⁷ Siehe bereits Abschnitt §2.A.IV.2.b).vi., und §2.B.V.

⁸⁸⁸ Vgl. *Marten*, WPg 2017, 428, 432.

⁸⁸⁹ Vgl. *Maxl/Geithner*, in: *Ziegler/Gelhausen*, Vor § 43, Rn. 17.

⁸⁹⁰ Vgl. *Clauß*, in: *Ziegler/Gelhausen*, § 55b, Rn. 7.

⁸⁹¹ Der zweite Satzteil bezieht sich nicht auf die Eigenverantwortlichkeit, sondern auf das Gebot einer unbefangenen Abschlussprüfung insgesamt, vgl. *Clauß*, ebd., Rn. 39.

⁸⁹² Vgl. *Clauß*, ebd., Rn. 38.

⁸⁹³ Zum Gewissensbegriff und seiner Bedeutung siehe Abschnitte §2.A.IV.1.e).iii. und f).

⁸⁹⁴ Dazu Abschnitt §3.B.II.2.

und Durchführung der Prüfung klar sein. Mit Blick auf die Qualitätssicherung ist daher darauf zu achten, dass die Mitglieder des Prüfungsteams über fachliches Urteilsvermögen, mithin über ein ausreichendes Verständnis der fachlichen Regelungen und über genügend Sachkunde verfügen (§§ 4 Abs. 2, 38 Abs. 3, 47 Abs. 1 BS WP/vBP).⁸⁹⁵

Die Wahrung der kritischen Grundhaltung erfordert einen ausreichenden Zeit- und Mitteleinsatz.⁸⁹⁶ Dies dient einer Prüfung mit Qualität. Der deutsche Gesetzgeber hat hierzu im Zuge der Umsetzung des Artikel 24b Abs. 1 und 2 der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie⁸⁹⁷ dieses „zentrale Anliegen“ des Richtliniengebers in § 43 Abs. 5 und 6 WPO umgesetzt.⁸⁹⁸ Die Berufssatzung kam der Aufforderung des Gesetzgebers einer näheren Ausgestaltung dieser Anforderung mit § 38 Abs. 1 und § 47 BS WP/vBP nach. Die Prüfung ist so zu planen, dass in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht eine ordnungsgemäße Prüfungsdurchführung – das heißt unter Beachtung der Berufspflichten – vorgenommen werden kann (§ 38 Abs. 1 BS WP/vBP).⁸⁹⁹ Der § 47 BS WP/vBP verdeutlicht dies durch die Forderung einer ausreichenden personellen und zeitlichen Ressourcenausstattung auch mit Blick auf die Qualitätssicherung.

Ein zeitlich ausreichender Ressourceneinsatz wird von verschiedenen Bedingungen geprägt. Maßgeblich sind hier zunächst die Frist zur Abschließung des Prüfauftrags, die Frist der Berichterstattung oder die Schlussbesprechung mit dem Management.⁹⁰⁰ Ferner muss eine zeitliche Planung zur Realisierung einer kritischen Grundhaltung im Sinne einer verstärkten Suchverantwortung auch genügend Puffer für die Klärung von Anhaltspunkten für Unrichtigkeiten oder Verstöße einplanen. Die kritische Grundhaltung kann insofern nichtvorhersehbaren Einfluss auf den Prüfungsverlauf und den notwendigen Zeitbedarf haben.⁹⁰¹ Eine zeitliche Prüfungsplanung mit der Erwartung, nur kohärente Prüfungsnachweise zu erhalten oder dem Fehlen von Anhaltspunkten für Unrichtigkeiten oder Verstöße wäre daher nicht ordnungsgemäß.

⁸⁹⁵ Die Fähigkeit zur Anwendung des pflichtgemäßen Ermessens hat daher auch Einfluss auf die Zusammenstellung des Prüfungsteams, vgl. *Linnemann, in: Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 772.

⁸⁹⁶ Siehe Abschnitt §3.B.II.3.b) und c).

⁸⁹⁷ Richtlinie 2014/56/EU, Fußnote 67.

⁸⁹⁸ Entwurf und Begründung zum APAReG, BT-Drucksache 18/6282, S. 73, vgl. *Linnemann, in: Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 751.

⁸⁹⁹ Vgl. *Güßfeldt*, Fn. 860, vgl. Erläuterung zu § 38 Abs. 1 BS WP/vBP der Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016.

⁹⁰⁰ Vgl. *Linnemann, in: Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 756 f.

⁹⁰¹ Zum Einfluss der kritischen Grundhaltung auf das Prüfprogramm siehe Abschnitt §3.B.3.b).ii., vgl. *Linnemann, in: Ziegler/Gelhausen*, § 43, Rn. 760 f.

Der personelle Ressourceneinsatz ist zunächst an den spezifischen Anforderungen des Auftrags wie Größe, Komplexität oder Branche des zu prüfenden Unternehmens auszurichten.⁹⁰² Grundsätzlich muss das Prüfungsteam alle notwendigen Kenntnisse und Erfahrungen zur ordnungsgemäßen Abwicklung des Prüfauftrages besitzen (§§ 38 Abs. 1, 47 Abs. 1 Satz 2, 56 Nr. 1 BS WP/vBP). Hierzu sind aus qualitätssichernder Perspektive Regelungen einzuführen, welche die für die ordnungsgemäße Durchführung der Prüfungsaufträge notwendigen Kenntnisse und Erfahrungen der Prüfungsteams gewährleisten, kontrollieren und fördern (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 WPO).⁹⁰³

C. Fazit zu den betrachteten Kriterien des Gewissensbegriffs

Die hier schwerpunktmäßig betrachteten Kriterien bilden die Basis für die im Folgenden anschließende Hauptuntersuchung (§4). Vor dem Hintergrund des sich in der Gegenwart abzeichnenden Konflikts von Mensch und Maschine wurden insbesondere die personen- bzw. subjektivbezogenen Kriterien einer gewissenhaften Abschlussprüfung als für die weitere Konkretisierung bedeutsam eingestuft (§3.B.). Namentlich sind dies die Eigenverantwortlichkeit, das pflichtgemäße Ermessen sowie die kritische Grundhaltung. Die Anforderungen der Qualitätssicherung wirken bei der Konkretisierung der Kriterien nochmals unterstützend.

Für das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit konnte festgestellt werden, dass die Berufsausübung an die persönliche Verantwortung einer natürlichen Person geknüpft ist. Der WP ist bei der Durchführung von Pflichtprüfungen und der Erteilung von Bestätigungsvermerken nur seinem Gewissen und seinem pflichtgemäßen Ermessen unterworfen. Er muss in seinem Urteil und Handeln frei sein; darf keinen fachlichen Weisungen, welche sich nicht mit seiner Überzeugung decken, Folge zu leisten haben (§ 44 Abs. 1 Satz 1 und 2 WPO, § 12 BS WP/vBP).

Das pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers ist rechtsgebundenes Ermessen. Zielführend bei der Ermessensausübung ist grundsätzlich das nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB zu prüfende Bild des Unternehmens. Die Ermessensermächtigungen des Abschlussprüfers liegen ausschließlich in den GoA. Hier ergibt sich die Rechtsbindung unmittelbar aus der rechtssystematischen Stellung der GoA (keine GoA *contra legem*). Er hat sich dann von der *ratio legis*, insbesondere der „Gewissenhaftigkeit“ und seinem normativ-objektiven Sorgfaltsmaß leiten

⁹⁰² Vgl. Linnemann, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 762 f.

⁹⁰³ Vgl. Linnemann, in: Ziegler/Gelhausen, § 43, Rn. 773.

zu lassen. Gleiches gilt für das prüferische Abwägen, bei dem es sich nicht um ein konzeptionelles, rechtsungebundenes Abwägen, sondern um rechtsgebundenes Ermessen handelt. Unabhängig davon findet aber in jedem Fall ein reflektiver Vorgang über faktisch und normativ Erforderliches statt.

Die Kodifikation des Begriffs der kritischen Grundhaltung in § 43 Abs. 4 WPO ist eine Verschärfung der Suchverantwortung gem. § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB. Im Fokus steht hierbei die kritische Würdigung der Prüfungsnachweise. Allerdings bringt die Kodifikation des Rechtsbegriffs materiell nichts grundlegend Neues. Die kritische Grundhaltung war zuvor ungeschriebener Berufsgrundsatz und realisierte sich als Teil der Unabhängigkeit und Unbefangenheit. Ihre maßgeblichen Prinzipien sind die Integrität und Objektivität des Abschlussprüfers.

Die oben herausgestellten personen- bzw. subjektivbezogenen Kriterien des Gewissensbegriffs sind wesentliche Merkmale der Berufspflichten. Sie sind daher durch ein geeignetes Qualitätssicherungssystem zu gewährleisten. Die personenbezogenen Wesensmerkmale werden dabei verdeutlicht: Sicherzustellen ist die persönliche Verantwortung des Abschlussprüfers und sein freies Urteilen und Handeln (Eigenverantwortlichkeit), seine Urteilsfähigkeit zur ordnungsgemäßen Ermessensausübung (pflichtgemäßes Ermessen) sowie seine Integrität und Objektivität als inhärente Bedingungen einer kritischen Grundhaltung.

§ 4 Digitalisierung der Abschlussprüfung

A. Bedeutung der Digitalisierung

I. Auswirkung auf den Berufsstand

Digitalisierung ist Ausdruck eines seit der Renaissance etablierten Effizienzdenkens.⁹⁰⁴ Kosten-Nutzen-Überlegungen durchdringen und verändern seitdem die Ökonomie.⁹⁰⁵ Die mit der Digitalisierung eingeläutete vierte industrielle Revolution folgt diesem Schema. Auf den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer übertragen, wirkt es auf den Arbeitsmarkt und Prüfermarkt. Bei erst Genanntem treibt vorwiegend die Substitution des Menschen durch digitale Anwendungen. Das gilt insbesondere für wiederkehrende und standardisierte Tätigkeiten.⁹⁰⁶ Die Verringerung der Mitarbeiterzahlen in der Abschlussprüfung geht einher mit der bereits heute fortschreitenden Automatisierung der Rechnungslegungssysteme, zu welchen entsprechend digitale Prüferrouinen zum Einsatz kommen.⁹⁰⁷

Der zunehmende Einsatz digitaler Techniken verlangt ein verändertes Fähigkeitsprofil des Wirtschaftsprüfers. Wichtig wird, Fachwissen mit dem Wissen über die eingesetzten Techniken zu verbinden.⁹⁰⁸ Das führt im Ganzen zu einer strukturellen Veränderung der Mitarbeiterkompetenz innerhalb einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.⁹⁰⁹ Durch die Digitalisierung verändern sich die Unternehmens- und Rechnungslegungsprozesse.⁹¹⁰ Die Veränderungen erfordern daher Spezialisten, welche nicht nur die digitalen Anwendungen zur Analyse der Prozesse effektiv einsetzen, sondern ihre Ergebnisse auch richtig interpretieren.⁹¹¹ Das ist mit Blick auf die Berufspflicht zur Eigenverantwortlichkeit nicht unkritisch (Abschnitt §3.B.II.1.). WP müssen zur Wahrung ihrer Eigenverantwortlichkeit in der Lage sein, die Tätigkeiten der Mitarbeiter derart zu überblicken, dass sie sich eine eigene Überzeugung bilden können (§ 13 BS WP/vBP).⁹¹² Die Deutung der Ergebnisse einzelner (digitalisierter) Prüfungshandlungen,

⁹⁰⁴ Vgl. *Precht*, S. 19.

⁹⁰⁵ Vgl. ebd.

⁹⁰⁶ Vgl. *Göttsche* et al., IRZ 2018, 401 401 f., *Rega*, IDW Life 2018, 197, 198.

⁹⁰⁷ Vgl. *Rega/Teipel*, WPg 2016, 39, 41, *Bayerl/Ginner*, Fleißige Roboter: Rechnungswesen 4.0 – Digitalisierung und Robotics im Rechnungswesen, in: KPMG (Hrsg.), Audit Committee News (März 2019), S. 8 f., einerseits erwarten die Unternehmen zu digitalisierten Rechnungslegungsprozessen entsprechend digitalisierte Anwendungen in der Prüfung – insbesondere zwecks Effizienzsteigerungen. Andererseits müssen dazu zunächst die Prozesse in den Unternehmen entsprechend beschaffen sein, vgl. *Kreher/Gundel*, WPg 2018, 13, 17, *Rega*, IDW Life 2018, 197, 199, *Feld/Pöhlmann*, IDW Life 2017, 356, 358, zum Wirtschaftsprüfer als Partner der Industrie beim Management der Digitalisierung, vgl. *Kempf*, WPg 2017, 1299, 1302.

⁹⁰⁸ Vgl. *Göttsche* et al., IRZ 2018, 401 405, *Groß/Sellhorn*, IDW Life 2017, 363, 363 f.

⁹⁰⁹ Vgl. *Rega/Teipel*, Fn. 907.

⁹¹⁰ Vgl. *Göttsche* et al., IRZ 2018, 401 404.

⁹¹¹ Vgl. *Rega/Teipel*, WPg 2016, 39, 41.

⁹¹² Zur Führung von Mitarbeitern (§ 13 BS WP/vBP) als Konkretisierung der Eigenverantwortlichkeit siehe Er-

welche in das Gesamturteil einfließen, darf insofern nicht (nur) bei „Spezialisten“ verharren. Die Verantwortung für das Gesamturteil liegt bei dem Wirtschaftsprüfer. Das wird per Signatur des Bestätigungsvermerks gekennzeichnet.⁹¹³

Die Digitalisierung verändert durch die Effizienzsteigerungen digitalisierter Prüfungshandlungen den Prüfungsmarkt.⁹¹⁴ Ausgangspunkt dieser Marktveränderung ist der zunächst aufzubringende Kapitaleinsatz zur Entwicklung digitalisierter Prüfungshandlungen.⁹¹⁵ Dieser kann für kleine und mittelständische Wirtschaftsprüferpraxen eine Herausforderung darstellen, weshalb davon auszugehen ist, dass diese ihre Aktivitäten zunehmend auf die Unternehmens- und Steuerberatung ausrichten.⁹¹⁶ Insofern handelt es sich hierbei um eine Verdrängung *aus* dem Prüfermarkt. Diesem Risiko einer weiteren Oligopolisierung des Prüfermarkts können kleine und mittelständische Praxen durch Arbeitsteilung oder Investitionsgemeinschaften begegnen.⁹¹⁷ Ferner kann durch digitalisierte Prüfungshandlungen auch eine Verdrängung *innerhalb* des Prüfermarkts stattfinden. Allerdings nur im Rahmen der stets sicherzustellenden Prüfungsqualität.

Das ist vor dem Hintergrund der Eigenschaft des Prüfauftrags als schuldrechtlicher Vertrag zwischen Wirtschaftsprüfer und Prüfauftrag erteilenden Mandanten einleuchtend: Eine nicht gewissenhafte Abschlussprüfung wäre eine nicht gesetzeskonforme Abschlussprüfung; das Sorgfaltsmaß des Abschlussprüfers verletzend und somit dem Prüfungsauftrag nicht nachkommend.⁹¹⁸ Die Prüfungsqualität ist als eine gesetzeskonforme Abschlussprüfung zur Prüfung des nach § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB abgegebenen Bildes daher eine relativ unverrückbare, wettbewerberübergreifende Konstante. Digitalisierte Prüfungshandlungen können durch Effizienzsteigerungen auf den Kosteneinsatz wirken und den Preis für das Produkt „Abschlussprüfung“ senken.⁹¹⁹ Wettbewerber mit den überzeugenderen Lösungen aus digitalen Prüfungsanwendungen und Preis, unter Beachtung der Restriktion der jeweils sicherzustellenden Prüfungsqualität, erhalten den Auftrag.

läuterung zu § 13 BS WP/vBP der Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016, siehe auch Punkt 3 des „Neun-Punkte-Katalog“ zur Qualitätssicherung in Abschnitt §2.A.IV.2.b).vi., die richtige Interpretation und Verwertung der Ergebnisse digitaler Prüfungsanwendungen bereitet in den Prüfungsteams häufig noch Probleme, vgl. *Feld/Pöhlmann*, IDW Life 2017, 356, 358.

⁹¹³ Abschnitt §3.B.II.1., Fn. 738.

⁹¹⁴ Vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401 405.

⁹¹⁵ Vgl. ebd.

⁹¹⁶ Vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401 405, *Regal/Teipel*, WPg 2016, 39, 41.

⁹¹⁷ Vgl. *Regal/Teipel*, WPg 2016, 39, 42, *Möller*, IDW Life 2018, 508, 510.

⁹¹⁸ Siehe Abschnitt §2.B.IV.3 und §2.A.IV.2.b).vi.

⁹¹⁹ Vgl. *Lieder/Goldshteyn*, WPg 2013, 586, 586.

II. Auswirkung auf die Abschlussprüfung

1. Auf Mandantenseite

Die Digitalisierung beschleunigt die Veränderung von Geschäftsmodellen und mit ihr die Gestalt der ihnen unterliegenden Unternehmensprozesse und IT-Systeme.⁹²⁰ Da die Prüfungstechniken des Prüfers auf den Daten aufsetzt, welche die IT-Systeme des Mandanten erzeugen, ist das Verständnis der Prozesse und IT-Systeme des Mandanten unerlässlich.⁹²¹ Dieser Umstand birgt eine Herausforderung: Die Treibende Kraft der Digitalisierung in Form der Effizienzsteigerung substituiert und spezialisiert den Faktor Arbeit auch auf Mandantenseite.⁹²² Das führt zu weniger Mitarbeitern im zu prüfenden Unternehmen und damit zu weniger Ansprechpartnern des Abschlussprüfers, welche zu seinem Verständnis auf mündliche und persönliche Art beitragen können. Das gilt insbesondere für implementierte Automatisierungen von Geschäftsprozessen bei denen der Mensch nicht mehr als Auslöser oder Urheber von Entscheidungen herangezogen werden kann.⁹²³

Die Gewinnung, Aufbereitung und Analyse von Daten aus bestehenden Prozessen und ERP-Systemen mag keine Problematik darstellen – insbesondere nicht bei Folgeprüfungen, bei denen der Prüfer auf das bereits gewonnene Wissen und auf Erfahrung aufsetzen kann.⁹²⁴ Der (beabsichtigte) Verlust der Steuerungsmacht automatisierter Geschäftsprozesse durch selbstentscheidende Algorithmen begrenzt sich aber in der Formalität. Zwar werden auf Mandantenseite weniger natürliche Personen als Urheber des konkreten Entscheidungsmoments zur Verfügung stehen (warum *hat* der Algorithmus so entschieden?).⁹²⁵ Die möglichen Entscheidungspfade selbstentscheidender Algorithmen in automatisierten Prozessen bedürfen aber der Nachvollziehbarkeit (wie *kann* der Algorithmus entscheiden?).⁹²⁶ Darüber hinaus werden neben bestehenden Geschäftsmodellen und IT-Systemen die laufenden strategisch bedingten Veränderungen und Anpassungen zwecks Nachvollziehbarkeit ihrer Implikationen für die bisherigen Verhältnisse und das Bilanzbild persönliche Erläuterungen bedürfen.⁹²⁷

⁹²⁰ Vgl. *Groß/Sellhorn*, IDW Life 2017, 363, 363 f., *Feld/Kreisell/Baum*, WPg 2013, 565, 565.

⁹²¹ Vgl. *Göttsche* et al., IRZ 2018, 401, 404.

⁹²² Vgl. *Brandt*, WPg 2013, 1035, 1037, *Regal/Teipel*, WPg 2016, 39, 41.

⁹²³ Vgl. *Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einfluss der Digitalisierung auf Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, in: *Krausel/Pellens* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, S. 323.

⁹²⁴ Vgl. *Lieder/Goldshteyn*, WPg 2013, 586, 594.

⁹²⁵ Vgl. Fn. 923.

⁹²⁶ Vgl. *Ludowig*, Interview mit *Accenture* Chef *Pierre Nanterme*: Der Mensch legt die Regeln fest, *Handelsblatt*, 01.06.2017, S. 22.

⁹²⁷ „Wissen lässt sich nicht auslagern.“, *Liessmann*, S. 30, „Das Wissen selbst ist, solange es keine anderen sozia-

Auf eine vollautomatisierte Rechnungslegung reagiert der Prüfer mit digitalisierten Prüfungsanwendungen.⁹²⁸ Die Substitution des menschlichen Faktors beschränkt sich aber auch hier auf Sachverhalte, welche digital erklärt werden können. Zwar steht dem Prüfer mit einer digitalisierten Abschlussprüfung wegen den Effizienzsteigerungen einzelner Prüfungshandlungen für qualitative Arbeiten grundsätzlich mehr Zeit zur Verfügung.⁹²⁹ Nicht selbsterklärende Sachverhalte in den digitalisierten Prüfungsanwendungen bedürfen aber nach wie vor Austausch mit Wissensträgern auf Mandantenseite. Mit dem Trend zur Substitution und Spezialisierung von Arbeitskraft auf beiden Seiten geht dabei auch die Gefahr einer reinen „Spezialisten-Kommunikation“ einher.⁹³⁰ Hierbei darf der Prüfer mit seiner vorbehaltlichen Gesamtverantwortung für das Prüfungsurteil nicht außen vor bleiben.⁹³¹ Zwar verschiebt sich sein Fähigkeiten-Profil zugunsten tiefergehender IT-Kenntnisse.⁹³² Allerdings sind aus der praktischen Erfahrung heraus dem Detailgrad solcher weitergehenden Kenntnissen Grenzen gesetzt.⁹³³ Im digitalen Zeitalter wird daher für den Abschlussprüfer als Mittler zwischen Mensch und Technik die risikoadäquate Zusammenstellung von Prüfungsteams mit den passenden Fähigkeiten und Technologien bedeutend sein.⁹³⁴

2. Auf Prüferseite

1) Prüfungsrisikomodell

Digitalisierung treibt Technologie, Technologie treibt Geschäftsmodelle, Geschäftsmodelle treiben Geschäftsprozesse, Geschäftsprozesse treiben Technologie. So verändert im digitalen Zeitalter die Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) das Geschäftsmodell des Mandanten und damit zugleich wiederum die den Geschäftsprozessen unterliegenden IKT-Systeme.⁹³⁵ Bei den die Geschäftsprozesse unterliegenden IKT-Systemen setzt der Abschlussprüfer an. Aufgrund der geringeren Halbwertszeit der Geschäftsmodelle und Geschäftsprozesse werden die sich aus den Geschäftsmodellen und -prozessen ergebenden Risikofaktoren dyna-

len und intelligiblen Akteure auf dieser Welt als Menschen gibt, bei diesen. Allem Wissen ist so der Makel der Subjektivität eingeschrieben, es ist stets lückenhaft, inkonsistent und in hohem Maße von Kontingenz geprägt.“, Liessmann, S. 31, der Faktor Mensch mit seinem *Know-how* auch bei fortschreitender Technik im IT-Bereich von Bedeutung, vgl. Feld/Kreisel/Baum, WPg 2013, 565, 569.

⁹²⁸ Zur Automatisierung der Rechnungslegung Fn. 907.

⁹²⁹ Vgl. Götsche et al., IRZ 2018, 401, 402 f., Rega/Teipel, WPg 2016, 39, 43.

⁹³⁰ Zu Formen zukünftiger Prüfer-Mandanten-Kommunikation mittels *collaboration tools* siehe Rega/Teipel, WPg 2016, 39, 41, 43, Groß/Sellhorn, IDW Life 2017, 363, 364.

⁹³¹ Dazu auch bereits vorheriger Abschnitt, Fn. 912 und 913.

⁹³² Vgl. Götsche et al., IRZ 2018, 401, 402, 404.

⁹³³ Vgl. Möller, IDW Life 2018, 508, 511 (Interview mit Rüdiger Loitz).

⁹³⁴ Vgl. Götsche et al., IRZ 2018, 401, 404.

⁹³⁵ Vgl. Feld/Kreisel/Baum, WPg 2013, 565, 565, 567.

misch.⁹³⁶ Das bringt zwei Herausforderungen: Zum einen die nicht mehr statische, sondern dynamische Datenspeisung der IKT-Systeme.⁹³⁷ Zum anderen bedürfen die sich laufend verändernden Risikofaktoren eine mit ihnen schritthaltende Risikoanalyse.⁹³⁸

Mit der Dynamik gehen neue und zusätzliche Fehlerrisikofaktoren falscher bilanzieller Darstellung einher.⁹³⁹ Sie haben materielle Bedeutung für die Komponenten des Prüfungsrisikomodells.⁹⁴⁰ Die durch die Digitalisierung sich weiter diversifizierenden Wertschöpfungsketten erhöhen die Komplexität der Geschäftsmodelle.⁹⁴¹ Damit steigt das inhärente Risiko (*inherent Risk*, IR) wesentlicher Bilanzpositionen für falsche Angaben.⁹⁴² Darüber hinaus wirkt die Digitalisierung insbesondere auf das Kontrollrisiko (*control risk*, CR) sowie innerhalb des Entdeckungsrisikos (*detection risk*, DR).⁹⁴³

Rechnungslegung, ihre IT-gestützten Rechnungslegungssysteme sowie die zur Einschätzung der in ihnen liegenden Fehlerrisiken genutzten IT-Kontrollsysteme erfahren im digitalen Zeitalter eine immer stärkere Verbindung.⁹⁴⁴ Mit ihrer zunehmenden Verbindung steigt ihre Bedeutung für die Abschlussprüfung in Form des Kontrollrisikos (*control risk*, CR). Die in den IKT-Systemen liegenden Fehlerrisiken sind zunehmend nicht mehr isolierter, sondern systematischer Natur.⁹⁴⁵ Mit der Automatisierung von Geschäfts- und Rechnungslegungsprozessen steigt somit die Fehlerauswirkung. Andererseits hat die Digitalisierung auch positiven Effekt auf das die Fehlerrisiken überwachende interne Kontrollsystem (IKS).⁹⁴⁶ Zwar wird die unmittelbare Transparenz der Systeme verloren gehen – in automatisierten Prozessen ist der Faktor Mensch bewusst *reduziert*; seine Eingriffsmöglichkeiten begrenzt.⁹⁴⁷ Andererseits steht dem Prüfer durch die Vernetzung der Geschäfts-, Rechnungslegungs- und Kontrollprozesse

⁹³⁶ Vgl. *Feld/Kreisel/Baum*, WPg 2013, 565, 565, 567.

⁹³⁷ Vgl. ebd.

⁹³⁸ Vgl. *Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einfluss der Digitalisierung auf Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, in: *Krausel/Pellens* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, S. 323, 324, 334.

⁹³⁹ Vgl. *Feld/Kreisel/Baum*, WPg 2013, 565, 566.

⁹⁴⁰ Zum Prüfungsrisikomodell §2.A.IV.2.b).i., von einer formalen Änderung des Prüfungsrisikomodells ist nicht auszugehen, vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401, 403, *Feld/Kreisel/Baum*, WPg 2013, 565, 567 ff., 577.

⁹⁴¹ vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401, 403, zur Transformation von Wertschöpfungsketten zu Wertschöpfungsnetzwerken und den diese Transformation treibende Technologien später auch Abschnitt §4.C.I., Fn. 1014.

⁹⁴² Vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401, 403.

⁹⁴³ Vgl. *Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einfluss der Digitalisierung auf Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, in: *Krausel/Pellens* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, S. 327.

⁹⁴⁴ Vgl. *Feld/Kreisel/Baum*, WPg 2013, 565, 569.

⁹⁴⁵ Vgl. *Regal/Teipel*, WPg 2016, 39, 40.

⁹⁴⁶ Vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401, 403.

⁹⁴⁷ Vgl. *Arbeitskreis Schmalenbach-Gesellschaft*, Fn. 938, S. 326, auch vorheriger Abschnitt, Fn. 923.

eine Fülle an Daten zur Verfügung.⁹⁴⁸ Sie werden den Prüfer bei der Analyse des IKS unterstützen (Prozessanalysen, *Process Mining*).⁹⁴⁹

Abhängig von der Beurteilung der Fehlerrisiken (IR x CR) adressiert der Prüfer durch aussagebezogene Prüfungshandlungen das Entdeckungsrisiko (*detection risk*, DR).⁹⁵⁰ Je geringer die Fehlerrisiken sind, desto höher kann das Entdeckungsrisiko sein, desto geringer ist der Prüfungsumfang zu bemessen (IDW PS 261 n.F. Tz. 6, 80/ISA [DE] 200 Tz. 13(c), A34, A44). Die aussagebezogenen Prüfungshandlungen lassen sich unterteilen in Einzelfallprüfungshandlungen und analytische Prüfungshandlungen (IDW PS 261 n.F. Tz. 81/ISA [DE] 330 Tz. 4). Insbesondere bei Letzteren gewinnen Datenanalysen im Zeitalter der Digitalisierung an Bedeutung.⁹⁵¹ Bei analytischen Prüfungshandlungen verfolgt der Prüfer das Ziel, mittels der In-Beziehung-Setzung der prüfungsrelevanten Daten unter Formulierung einer zuvor zu bildenden Erwartung über den Zusammenhang Prüfungsnachweise durch Bestätigung dieser Erwartungshaltung zu generieren (IDW PS 312 Tz. 5, 6/ISA [DE] 520 Tz. 4, 5(c)).⁹⁵²

Aufgrund der steigenden Datenmengen, welche für die Durchführung von Abschlussprüfungen zur Verfügung stehen, kommt Datenanalysen in diesem Kontext immer mehr Gewicht zu. Datenanalysen sind als informationstechnologische Prüfungstechnik die zielgerichtete Selektion, Aufbereitung und Auswertung von Daten zur Festlegung von Stichprobenumfängen und zur Einholung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise (IDW PH 9.330.3 Tz. 4). Ihre Anwendungsbereiche können verschiedene Positionen des Jahresabschlusses umfassen. Beispielsweise im Rahmen der Prüfung des Anlagevermögens die Analyse des Sachanlagevermögens hinsichtlich der Abschreibungen und Nutzungsdauern; im Umlaufvermögen die Prüfung der Vorratsbewertung durch Abgleich mit den jeweiligen Ein- und Verkaufspreisen der Artikel sowie die Prüfung der Forderungen durch ihren Abgleich mit den ihnen korrespondierenden Umsatzerlösen.⁹⁵³

⁹⁴⁸ Vgl. *Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Einfluss der Digitalisierung auf Wirtschaftsprüfung und Interne Revision, in: *Krause/Pellens* (Hrsg.), Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, S. 326.

⁹⁴⁹ Vgl. *Regal/Teipel*, WPg 2016, 39, 43.

⁹⁵⁰ IDW PS 261 n.F. Tz. 6/ISA [DE] 200 Tz. 13(c), 13(e), 13(n).

⁹⁵¹ Vgl. *Arbeitskreis Schmalenbach-Gesellschaft*, Fn. 948, S. 327, grundsätzlich können Datenanalysen aber im gesamten Prüfungsprozess und auch bei Einzelfallprüfungshandlungen zum Einsatz kommen, vgl. *Lieder/Goldshteyn*, WPg 2013, 586, 592, 593.

⁹⁵² Abschnitt §2.A.IV.2.b).iii.

⁹⁵³ Vgl. *Lieder/Goldshteyn*, WPg 2013, 586, 592.

Die zunehmende Datenmenge, ihre Verfügbarkeit und Auswertungsmöglichkeit beeinflusst den Prüfungsansatz. Können sämtliche Transaktionen des Geschäftsjahres digital dargestellt werden, besteht die Möglichkeit, mittels entsprechender Datenanalysen Fehler im Jahresabschluss vollständig auszuschließen.⁹⁵⁴ Diesen Bestrebungen auf technischer- und prüferischer Seite folgen entsprechende Erwartungen auf Mandantenseite.⁹⁵⁵ Das birgt die Gefahr eines sich durch die Praxis zu verschiebenden Sorgfaltsmaßes bei Abschlussprüfungen.⁹⁵⁶ Nicht mehr nur Unrichtigkeiten und Verstöße, welche sich *wesentlich* auf die Generalnorm der Bilanzwahrheit auswirken, wären vom Prüfer zu erkennen, sondern sämtliche Fehler. Dies führt zu einer vollständigen Elimination des Prüfungsrisikos (*audit risk*, AR). Das wird noch kritisch zu betrachten sein.⁹⁵⁷

2) Einsatz und Ergebnisse digitaler Prüfungsanwendungen

Digitale Prüfungsanwendungen – bei denen es sich im digitalen Zeitalter immer um datenanalytische Verfahren handelt – haben effizienzsteigernden Einfluss auf die Prüfungsdurchführung. Problematisch ist dabei noch ihre im Zusammenspiel der verschiedenen Anwendungen passgenaue Integration in den risikoorientierten Prüfungsansatz.⁹⁵⁸ Nur ihr im Zusammenspiel konsistenter, risikoadäquater Einsatz lässt den Prüfer alle Effizienzpotenziale im Rahmen der Prüfungsdurchführung heben. Dies unterstreicht abermals die Notwendigkeit der dazu erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten zur Nutzung digitaler Prüfungsanwendungen.⁹⁵⁹

Der adäquate Einsatz digitaler Prüfungsanwendungen ist bedingt durch das übergeordnete Ziel der Abschlussprüfung. Maßgeblich ist die Erlangung von ausreichend und angemessenen Prüfungsnachweisen zu den zu prüfenden Bilanzierungsaussagen. Nur so kann auch mittels digitaler Prüfungsanwendungen hinreichende Sicherheit über das Prüfungsergebnis festgestellt werden (IDW PS 200 Tz. 9, IDW PS 300 n.F. Tz. 5, 7/ISA [DE] 200 Tz. 5, ISA [DE] 500 Tz. 1, 4). Der Einsatz und die Ergebnisse digitaler Prüfungsanwendungen stehen somit bei der Prüfungsdurchführung in einer wechselseitigen Beziehung zueinander. In beiden Momenten gehen die Überlegungen hierzu vom Prüfer aus. Maßgebend sind hierbei für diesen

⁹⁵⁴ Vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401, 403.

⁹⁵⁵ Vgl. *Göttsche et al.*, ebd., *Rega/Teipel*, WPg 2016, 39, 41.

⁹⁵⁶ Zum Sorgfaltsmaß siehe Abschnitt §2.A.IV.1.e), zum Zusammenhang von Wesentlichkeit und dem Gewissensbegriff Abschnitt §2.B.III.

⁹⁵⁷ Dazu Abschnitt §4.D.IV.

⁹⁵⁸ Vgl. *Feld/Pöhlmann*, IDW Life 2017, 356, 358, hierzu auch unten Abschnitt §4.C.II.

⁹⁵⁹ Vgl. *Göttsche et al.*, IRZ 2018, 401, 404, zur Notwendigkeit ausreichender Kenntnisse und Fähigkeiten grundlegend aus qualitätssichernder Sicht Abschnitt §2.A.IV.2.b).vi. (dort Punkt 4 des „Neun-Punkte-Katalog“), und §2.B.IV.2.

die rechtlichen Anforderungen einer gewissenhaften Berufsausübung zur Sicherstellung der Bilanzwahrheit gem. § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Die Kombination von digitalen Prüfungsanwendungen, Prüfungsmethodik und rechtlichen Anforderungen scheint den Prüfer in diesem Rahmen unentbehrlich zu machen. Im Folgenden wird sich der zentralen Frage genähert, ob dies im digitalen Zeitalter noch so bleibt.

III. Auswirkung auf den Abschlussprüfer

Die Digitalisierung ist Teil eines technischen- und sozioökonomischen Evolutionsprozesses.⁹⁶⁰ Ihre Beschreibung als eine „Revolution“ scheint zumindest mit Blick auf die technische Entwicklung merkwürdig.⁹⁶¹ Das betrifft zum einen schon die Etymologie des Wortes „Revolution“, was ursprünglich „Zurückwendung“, „das Zurückwälzen“ oder „die Umdrehung“ meinte.⁹⁶² Zum anderen wirkt ansonsten ihre synonymhafte Bezeichnung als „4.0“ oder „Industrie 4.0“ paradox.⁹⁶³ Schon in dieser „Vierteilung der Vergangenheit“⁹⁶⁴ drückt sich auch die Digitalisierung als die nächste Stufe eines stufenweise, linear fortschreitenden Prozesses aus.⁹⁶⁵ Dabei darf nicht zu vereinfacht gedacht werden.⁹⁶⁶ Das dieses Prozessdenken häufig strukturierende Modell geht von einer vollständigen Ablösung der vergangenen Stufe durch eine neue aus.⁹⁶⁷ Bei jedem Stufenwechsel in diesem Modell vollzieht sich ein technischer, zeitlicher und sozioökonomischer Schnitt.⁹⁶⁸ Tatsächlich müssen aus geschichtswissenschaftlicher Perspektive diese Stufenwechsel wohl vielmehr als epochale Brüche beschrieben werden.⁹⁶⁹ Die Bruchkanten sind gerade nicht schnittgleich, sondern überlappend, überschneidend und die Übergänge vermischend.⁹⁷⁰ Der Charakter der bisherigen Entwicklung ist eher

⁹⁶⁰ Bei nicht-politischen, technischen Entwicklungen handelt es sich wohl eher um eine „Evolution“, vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 161, Bell spricht von einer „technologischen Revolution“ welche aber nicht einfach plötzlich da ist, sondern bewusst von Gesellschaften organisiert wird, so Bell, Merkur 1990, 28, 29, auch schon Ricardo: Maschinerie nicht plötzlich erfunden, sondern allmählich, vgl. S. 336.

⁹⁶¹ Vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 161, Paulinyi spricht nur von einer „industriellen Revolution“, sofern das industriekapitalistische System als Ganzes, mit seinen nicht nur technischen, sondern ökonomischen und gesellschaftlichen Umwälzungsprozessen angesprochen wird, vgl. S. 13 f., der Begriff „industrielle Revolution“ zur Beschreibung des damaligen Epochenumbruchs war so auch noch im 19. Jahrhundert in Großbritannien eher ungewöhnlich, vgl. Griffin, Emma, S. 5 f.

⁹⁶² Vgl. Heßler/Thorade, vorherige Fn., auch Drosdowski, in: Duden – Etymologie, Stichwort „Revolte“, zum lateinischen Verb „revolvere“ gehört das Fremdwort Revolution, aus dem spätlateinischen „revolutio“.

⁹⁶³ Vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 153 f.

⁹⁶⁴ Insgesamt Heßler/Thorade, ebd.

⁹⁶⁵ Vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 156.

⁹⁶⁶ Vgl. ebd., 153, 160.

⁹⁶⁷ Vgl. ebd., 153, 156.

⁹⁶⁸ Nicht nur ein technischer Schnitt, vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 165, auch bereits Paulinyi, Fn. 961.

⁹⁶⁹ Vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 156.

⁹⁷⁰ Vgl. ebd., 153, 159.

diskontinuierlich und pluritemporal, als strukturiert und linear.⁹⁷¹

Dieser Befund wird durch die Digitalisierung reflektiert. Grundsätzlich offenbart sie einen Konflikt zwischen Mensch und Maschine. Dieser hat seinen Ursprung jedoch nicht erst in dem heutigen Epochenwandel. Vielmehr verschärft die Digitalisierung den Mensch-Maschine-Konflikt; sie eröffnet ihn aber nicht. Der Konflikt wird auf zwei Ebenen ausgetragen. Ausgebrochen ist er auf einer ersten Ebene mit der ersten industriellen Revolution (*circa* 1760 bis 1840) am Ende des 18. Jahrhunderts.⁹⁷² Insbesondere der technische Fortschritt in der Wollverarbeitung in *Großbritannien* steht für diese Zeit.⁹⁷³ Die technische Revolution in diesem Industriezweig folgte seinen Arbeitsschritten: Zunächst wurde die Handarbeit des Fadenspinnens durch maschinelle Vorrichtungen produktiver gestaltet.⁹⁷⁴ Dann folgte die Mechanisierung des Webens durch Dampfwebstühle.⁹⁷⁵ Die Innovationen brachten soziale Verwerfung und wirkten destruktiv auf die etablierten gesellschaftlichen Normen.⁹⁷⁶ Somit nahmen die „Maschinenstürme“ in Westengland in den Jahren 1812 und 1813 bereits Züge einer politisch-sozialen Rebellion an und richteten sich allgemein gegen technische Innovationen.⁹⁷⁷

Ausschlaggebend für die massiven sozialen Verwerfungen der ersten industriellen Revolution war der nicht aufhaltsame Kontrollverlust des Menschen über die eigene Produktivität. Diese Maschine-Mensch-Verdrängung scheint durch die Digitalisierung nun verschärft zu werden. Doch dieses Mal ist etwas anders: Nicht die Produktionsmaschinen ändern sich, sondern die Informationsmaschinen⁹⁷⁸ – und damit auch die technische Grundlage der modernen Rechenschaft und Prüfung. Insgesamt drohe die „vollständige Abgabe der Kontrolle an digitale Systeme [...]“⁹⁷⁹ Die Substitution der menschlichen Schaffenskraft⁹⁸⁰ durch Maschinen

⁹⁷¹ Vgl. Heßler/Thorade, TG 2019, 153, 156.

⁹⁷² Van der Pot, S. 137.

⁹⁷³ Die *Britischen* Wollimporte machen den Grund für die Fokussierung auf diesen Industriezweig als maßgebendes Beispiel des technischen Fortschritts deutlich: In den Jahren 1772 bis 1774 wurden im jährlichen Durchschnitt 4,2 Millionen *pound* Rohwolle importiert. In den Jahren 1839 bis 1841 waren es im jährlichen Durchschnitt 452 Millionen *pound*, vgl. Griffin, *Emma*, S. 88.

⁹⁷⁴ Vgl. Griffin, *Emma*, S. 88.

⁹⁷⁵ Vgl. ebd., S. 92 f.

⁹⁷⁶ Vgl. Sieferle, S. 72 ff.

⁹⁷⁷ Vgl. ebd., S. 74.

⁹⁷⁸ Precht, S. 18.

⁹⁷⁹ Grunwald, S. 161, vgl. Leonhard, S. 26, „totale Automatisierung“, S. 62, schon Fromm (1971), S. 13, 15.

⁹⁸⁰ Die Digitalisierung menschlichen Schaffens als Basis aller anderen Dimensionen der Digitalisierung wie der Digitalisierung von Wertschöpfungsketten, Kundenschnittstellen und Geschäftsmodellen, vgl. Volkens/Anderson, *Worüber reden wir? Die Dimensionen der Digitalisierung und der Vorschlag einer Definition*, in: Volkens/Anderson (Hrsg.), *Digital Human*, S. 26 f.

scheint somit verstärkt auf einer zweiten – der geistigen – Ebene stattzufinden.⁹⁸¹ Auch dieser Vorgang ist nicht neu, sondern wurde schon für die zweite und dritte industrielle Revolution im 19. und 20. Jahrhundert festgestellt.⁹⁸² Im Zeitalter der fortschreitenden Automatisierung kommen automatische Gesamtsysteme in Fabriken vollständigen Lebewesen gleich.⁹⁸³ Sie werden nicht mehr nur wie in der früheren industriellen Revolution die menschliche Kraft verdrängen, sondern auch Entscheidungen einfacher Art übernehmen.⁹⁸⁴

Diese Vorhersage *Wieners*⁹⁸⁵ scheint sich nun insbesondere mit Blick auf die künstliche Intelligenz (KI, *artificial intelligence*, AI) zu realisieren. Den Auftakt für die technische Entwicklung gab im Jahr 1956 das *Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence*.⁹⁸⁶ Ziel des Treffens von Wissenschaftlern verschiedenster Disziplinen war die computertechnologische Nachbildung des menschlichen Gehirns.⁹⁸⁷ In Aussicht gestellt wurden beratende Roboter, selbstlernende und -bauende Maschinen und selbstfahrende Autos. Allerdings blieben die Fortschritte der KI-Forschung hinter den technischen Versprechungen zurück. Die Entwicklung scheiterte an der Komplexität des Menschlichen, der Nachahmbarkeit des menschlichen Sprechens und Denkens sowie dem Fehlen von Daten.⁹⁸⁸ Erst im Rahmen der Forschung zur „schwachen KI“⁹⁸⁹ konnten seitdem wieder Erfolge erzielt werden.

⁹⁸¹ Vgl. *Pousttchi*, Die Ursprünge der Digitalisierung: Megatrends aus dem Nichts?, in: *Volgens/Anderson* (Hrsg.), *Digital Human*, S. 39, „ALLES Erworbene bedroht die Maschine, solange sie sich erdreistet, im Geist, statt im Gehorchen zu sein.“ [*sic!*], so schon *Rilke* im Jahr 1922, Die Sonette an Orpheus, Zweiter Teil, X.

⁹⁸² *Van der Pot* schreibt die Verdrängung der menschlichen Geisteskraft bereits der zweiten industriellen Revolution zu, vgl. S. 137, so auch *Fromm* (1968): „[...] the second Industrial Revolution [...] is characterized by the fact not only that living energy has been replaced by mechanical energy, but that *human thought* [*sic!*] is being replaced by the thinking of machines.“, S. 26, *Wiener* hingegen meint im Jahr 1950, dem der Originalausgabe von „*The human use of human beings*“, eine „neue“ industrielle Revolution eines „noch vollständiger automatisierten Zeitalters“ und bezieht sich daher wohl eher auf die dritte industrielle Revolution durch Atomenergie und der fortschreitenden Elektrifizierung und Automatisierung ab den 1970er Jahren, siehe *Wiener* (deutsche Ausgabe: „Mensch und Menschmaschine“, 1964), S. 165 und 169, zur Einteilung der industriellen Revolutionen nach ihren technischen Innovationen und Treibern vgl. *Friedmann*, S. 123 (dort Fußnote 1), *Heßler/Thorade*, TG 2019, 153, 155.

⁹⁸³ Vgl. *Wiener* (1964), S. 165, 168, das wird mit Blick auf die technologischen Entwicklungen zu cyberphysischen Systemen (CPS) heute konkret, vgl. dazu *Drossel et al.*, *Cyber-Physische Systeme: Forschen für die digitale Fabrik*, in: *Neugebauer* (Hrsg.), *Digitalisierung*, S. 199 f., später dazu auch Abschnitt §4.C.I.

⁹⁸⁴ Vgl. ebd., S. 169, deutlicher formuliert in *Wiener* (1963), S. 60: „Die moderne industrielle Revolution ist in ähnlicher Weise dazu bestimmt, das menschliche Gehirn zu entwerten, wenigstens in seinen einfacheren und mehr routinemäßigen Entscheidungen.“, zu einer vergleichenden Funktion der Rechenmaschinen (Teil 1) und dem Gehirn (Teil 2) auch schon *von Neumann* im Jahr 1956 in den *Silliman Lectures in Yale*, in diesem Kontext der technischen Entwicklung heutige Algorithmen als Prothesen für das menschliche Gehirn, siehe *Dräger/Müller-Eiselt*, S. 91, siehe prinzipiell dazu auch *Deep Learning* Verfahren künstlicher neuronaler Netze, unten Abschnitt §4.C.I., Fn. 1005 und 1006.

⁹⁸⁵ Vorherige Fußnoten 982, 983.

⁹⁸⁶ Vgl. *Ramge*, S. 32.

⁹⁸⁷ Vgl. ebd., S. 33.

⁹⁸⁸ Vgl. ebd., S. 36.

⁹⁸⁹ „Schwache KI“ ist die Forschung und Entwicklung einer anwendungsorientierten Informationstechnologie

Grundlage des Erfolgs, insbesondere in der Algorithmen-Entwicklung hin zu maschinellem Lernen, sind bessere Datengrundlagen.⁹⁹⁰ Aus Daten lernende Software soll zukünftig aus Situationen, Regeln und Erfahrung „Erkenntnisse“ ableiten und so bestmögliche Entscheidungen treffen.⁹⁹¹ In Anbetracht der technischen Verbesserungen der Datenverarbeitung und -analyse – der Steigung der technischen Lernkurve – droht die Entscheidung des Menschen ersetzbar zu werden.⁹⁹² Die Notwendigkeit menschlicher Überlegung scheint damit substituiert; das Ziel der damaligen *Dartmouth*-Wissenschaftler erreicht.

B. Leitgedanke der weiteren Untersuchung

Greifbar werden diese technologischen Entwicklungen in der Abschlussprüfung insbesondere in der Datenanalyse von Buchungsdaten und ihrer Visualisierung.⁹⁹³ Die Digitalisierung wirkt hier also auf der zweiten, geistigen Ebene der Maschine-Mensch-Verdrängung. Die Tätigkeit des Abschlussprüfers beruht aber in wesentlichen Teilen auf menschlichen Kategorien; hier rechtlich gefasst in den Kriterien Eigenverantwortlichkeit, pflichtgemäßes Ermessen und kritische Grundhaltung.⁹⁹⁴ Damit ist, vor der theoretischen Grundlage der Abschnitte §2 und §3, die hier aus rechtswissenschaftlicher Sicht zu betrachtende Kernfrage erreicht: Kann die Anwendung digitaler Prüfungstechnik noch zu einer gewissenhaften Abschlussprüfung führen; dem oben herausgearbeiteten normativ-objektivem Sorgfaltsmaß genügen?⁹⁹⁵ Diese Fragestellung wird daher im Folgenden insbesondere für die technologischen Entwicklungen der künstlichen Intelligenz und ihren Implikationen für die Abschlussprüfung betrachtet.

zum Einsatz innerhalb geschlossener Systeme, vgl. *Grunwald*, S. 46, *Ramge*, S. 19.

⁹⁹⁰ Vgl. *Ramge*, S. 38.

⁹⁹¹ Vgl. ebd., S. 15.

⁹⁹² Vgl. ebd., S. 10, beispielhaft *DeepMind*, *Leonhard*, S. 33 f.

⁹⁹³ Vgl. *Sailer*, In großen Konzernen hat Audit 4.0 schon Einzug gehalten, *Börsenzeitung* (BZ), 18.02.2017, Sonderbeilage, Nr. 35, S. B2, zur Begründung der Auswahl von Datenanalysen bei JET siehe Abschnitt §4.C.II.

⁹⁹⁴ Zu ihrer Hinleitung und Konkretisierung Abschnitt §3, der *Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.*, Fn. 948, spricht als Grenzen der Datenanalysen von Ermessen, menschlichen Wertungen und Einschätzungen, S. 328.

⁹⁹⁵ Ähnlich auch *Odenthal/Seeber*, S 11: Zu überlegen wäre, „[...] welche Rolle Vernunft, Verstand und Erfahrung fachlicher Prüfer bei der digitalen prüferischen Urteilsfindung spielen sollen. Lassen sich diese tatsächlich durch fremde oder automatisierte Auswertungen ergänzen bzw. ersetzen?“, der IDW reagierte auf die sich aufdrängenden „methodischen und prüferischen Fragen“ im Rahmen der fortschreitenden Digitalisierung mit einem Fragen & Antworten-Papier zum Einsatz moderner Technologien in der Abschlussprüfung, weil die Berufsstandards bis dato solche Fragestellungen nicht vollumfänglich abdecken, WPg 2021, S 1, die Frage der Verantwortung und Haftung bei fehlerhaften KI-Modellen wird als eine künftige Herausforderung der Abschlussprüfung gesehen, *Gierbl/Schreyer/Leibfried/Borth*, *Expert Focus* 2020, 612, 616, die Frage stellt sich nicht nur hier ganz spezifisch für die Abschlussprüfung, sondern im Grunde immer bei der Substitution von Menschen durch Maschinen, wenn Sorgfaltspflichten betroffen sind. Die Problematik zeichnet sich mittlerweile zum Beispiel auch beim autonomen Fahren ab, siehe *Tyboriski*, *Der Mensch bleibt am Steuer*, *Handelsblatt*, 28.08.2019, Nr. 165, S. 26.

C. Künstliche Intelligenz als Treiber digitaler Abschlussprüfungen

I. Einordnung der Technologien

In den Anfängen des digitalen Zeitalters werden die verschiedenen technologischen Entwicklungen zumeist als Synonyme verwendet. Daher gilt es hier zunächst eine *grobe* Einordnung vorzunehmen. Das Technologiespektrum von KI ist sehr weit und kann daher im Rahmen dieser Arbeit nur umrissen werden.⁹⁹⁶ „Künstliche Intelligenz“ ist ein Oberbegriff. Er steht für „alle Methoden und Technologien, die ein intelligentes Verhalten vorweisen.“⁹⁹⁷ Dieses Verhalten kann im Rahmen der modernen KI zunehmend dem Menschen ähneln.⁹⁹⁸ Dazu sind bestimmte Kernfähigkeiten wie das Wahrnehmen, Verstehen, Handeln und Lernen notwendig. Diese erweitern das Grundprinzip aller EDV-Systeme von Eingabe – Verarbeitung – Ausgabe.⁹⁹⁹ Bahnbrechend wirken hier die technologischen Entwicklungen in der Verarbeitungskomponente. Indem Systeme (selbst) lernen und darauf aufbauen, verstehen sie immer besser und erzielen immer bessere Ergebnisse.¹⁰⁰⁰

Dieses Selbstlernen der Systeme oder Maschinen (*machine learning*, ML) ist ein Teilgebiet der KI.¹⁰⁰¹ Eigenschaft dieser Verfahren ist, dass sie aus Daten lernen und Ergebnisse ausgeben, ohne dass jeder Einzelfall vorprogrammiert wurde.¹⁰⁰² Das Ergebnis der Verarbeitung wird auf Basis eines erkannten Musters innerhalb der (Lern)daten getroffen, ohne dass dabei das Muster auf den Einzelfall explizit zugeschnitten ist.¹⁰⁰³ Wiederum als Teil des ML fungiert das Lernen künstlicher neuronaler Netze (KNN, *artificial neural networks*, NNS), in welchen das *Deep Learning* (DL) als ein Teilgebiet gilt.¹⁰⁰⁴ Künstliche neuronale Netze sind der Funktionsweise des Gehirns *nachgeahmt*.¹⁰⁰⁵ Bei solchen tiefergehenden Lernverfahren werden Daten durch die Schichten (*layer*) vernetzter Recheneinheiten (Neuronen) verarbeitet.¹⁰⁰⁶ Das System lernt, indem jede Schicht bestimmte Merkmale der Daten aufnimmt und

⁹⁹⁶ Hier sind Missverständnisse aufgrund einer Simplifizierung zu vermeiden, vgl. so auch *Bitkom e.V./Deutsches Forschungszentrum für Künstliche Intelligenz (DFKI)* (Hrsg.), KI-Gipfelpapier zum Digitalgipfel 2017, S. 24, online [Stand: 24.09.2019], kritisch zu einem ungenauen KI-Begriff *Gesmann-Nuissl*, InTeR 2018, 105, 105.

⁹⁹⁷ *Fuhrich*, Künstliche Intelligenz, in: *Trend-Report-Redaktion* (Hrsg.), Handbuch Digitalisierung, S. 206.

⁹⁹⁸ Vgl. *Bitkom e.V./DFKI* (Hrsg.), Fn. 996, S. 29.

⁹⁹⁹ Vgl. ebd.

¹⁰⁰⁰ Vgl. ebd., S. 31 f.

¹⁰⁰¹ Vgl. *Fuhrich*, Fn. 997, S. 206.

¹⁰⁰² Vgl. *Bitkom e.V./DFKI* (Hrsg.), Fn. 996, S. 27.

¹⁰⁰³ Vgl. *Trend-Report-Redaktion* (Hrsg.), Handbuch Digitalisierung, S. 280.

¹⁰⁰⁴ Vgl. *Wartala*, S. 23.

¹⁰⁰⁵ Vgl. ebd., S. 10.

¹⁰⁰⁶ Vgl. *Wartala*, S. 11, 16, zu der technischen Entwicklung ausführlich *Schmidhuber*, Deep Learning in Neural Networks: An Overview, in: *Neural Networks* 2015, 85 - 117.

bei zukünftigen Operationen berücksichtigt.¹⁰⁰⁷

Entscheidender Nutzen KI-basierter Anwendungen liegt in der Hebung von „Wissen“ oder „Erkenntnissen“ aus Daten. Das Prinzip ist grundsätzlich nicht neu; gerade auch für die Abschlussprüfung nicht.¹⁰⁰⁸ Bedeutung erlangen KI-basierte Anwendungen aber gerade im Zeitalter der Digitalisierung dadurch, dass Datenmengen schnell (Geschwindigkeit) zunehmen (Volumen), unstrukturiert (Form) und typisch heterogen (Vielfalt) sind (sogenannte „*Big Data*“).¹⁰⁰⁹ Erst KI macht die Hebung des in den Daten implizierten Wissens möglich und schafft so Mehrwert.¹⁰¹⁰ Das Datenwachstum wird durch die Entwicklung des *Internet der Dinge* (*Internet of Things*, IoT) beschleunigt.¹⁰¹¹ Das IoT ist die Vernetzung des Realen („Dinge“) mit der virtuellen Welt.¹⁰¹² Mit Blick auf die *Smart Factory* geht es technisch um die Vernetzung von physischen Objekten (z.B. Produktionsanlagen) mit dem Internet, untereinander und mit dem Menschen (dann *cyber-physisches System*, CPS bzw. *cyber-physische Produktionssysteme*, CPPS).¹⁰¹³ Diese technische Entwicklung bedeutet für die Unternehmens- und Betriebsprozesse eine Transformation von heute abgesteckten Wertschöpfungsstufen hin zu „Wertschöpfungsnetzwerke“¹⁰¹⁴, bei denen die Grenzen der Prozesse in den Unternehmen und zwischen den Herstellern verschwimmen.¹⁰¹⁵

II. Effektivitätskriterien von Prüfungstechnologie

Es geht hier somit um eine (massen-)datenartige Steuerung der Wertschöpfung. Vor diesem Hintergrund der Gestalt zukünftiger Wertschöpfungsprozesse werden neben internen, finanzbezogenen Daten auch externe, nicht-finanzbezogene Daten von Bedeutung, welche grund-

¹⁰⁰⁷ Vgl. *Wartala*, S. 22.

¹⁰⁰⁸ Vgl. *Rega/Teipel*, WPg 2016, 39, 41.

¹⁰⁰⁹ Vgl. *Bitkom e.V./DFKI* (Hrsg.), Fn. 996, S. 27, andere *Big Data* Definitionen geben ausdrücklich nur drei Merkmale, die sogenannten zentralen drei V-Eigenschaften („V's“) an: *Volume* für Quantität, *Variety* für Heterogenität und *Velocity* für Geschwindigkeit, vgl. *Engels/Goecke*, *Big Data* in Wirtschaft und Wissenschaft: Eine Bestandsaufnahme, in: *Institut der deutschen Wirtschaft Köln e.V.* (Hrsg.), *IW-Analysen* 130, S. 7 f.

¹⁰¹⁰ Vgl. *Trend-Report-Redaktion* (Hrsg.), *Handbuch Digitalisierung*, S. 53, 278, *Hildesheim/Michelsen*, *Künstliche Intelligenz im Jahr 2018 – Aktueller Stand von branchenübergreifenden KI-Lösungen: Was ist möglich? Was nicht? Beispiele und Empfehlungen*, in: *Buxmann/Schmidt* (Hrsg.), *Künstliche Intelligenz: Mit Algorithmen zum wirtschaftlichen Erfolg*, S. 133 ff, *Kaufmann*, S. 42, *Wöfl* et al., *From Big Data to Smart Data: Problemfelder der systematischen Nutzung von Daten im Unternehmen*, in: *Becker* et al. (Hrsg.), *Geschäftsmodelle in der digitalen Welt*, S. 214 ff., 219, 225.

¹⁰¹¹ Vgl. *Fischer*, *Informatik Spektrum* 2014, 112, 112.

¹⁰¹² Vgl. ebd.

¹⁰¹³ Vgl. *Drossel* et al., *Cyber-Physische Systeme: Forschen für die digitale Fabrik*, in: *Neugebauer* (Hrsg.), *Digitalisierung*, S. 199, 202, *Grohmann* et al., *Digitale Transformation, das Internet der Dinge und Industrie 4.0*, in: *Borgmeier/Grohmann/Gross* (Hrsg.), *Smart Services und Internet der Dinge*, S. 5, 8.

¹⁰¹⁴ *Kaufmann*, S. 2, vgl. *Drossel* et al., vorherige Fn., S. 198.

¹⁰¹⁵ Vgl. *Ganz*, *Informatik Spektrum* 2016, 266, 270.

sätzlich einen starken unstrukturierten Charakter aufweisen. Für die effektive Anwendung von Prüfungstechnologie zur Jahresabschlussprüfung ist zweierlei entscheidend. Zum einen ist von Bedeutung, welches Ziel mit dem Einsatz der Prüfungsanwendung verfolgt wird.¹⁰¹⁶ Zum anderen ist festzustellen, in welcher Form die Daten der Wertschöpfungsprozesse in das Rechnungswesen und die Rechnungslegung einfließen.¹⁰¹⁷ Während für strukturierte Daten regelbasierte- bzw. regelbestätigende Datenanalysen zur Anwendung kommen, sind KI-basierte – das heißt explorative – regel- oder mustersuchende Datenanalysen, insbesondere bezogen auf unstrukturierte Daten von Mehrwert (*Big Data Analytics*).¹⁰¹⁸

Mit Blick auf das Effektivitätskriterium „Ziel der Prüfungshandlung“ befinden sich derzeit zwei Varianten datenanalytischer Verfahren in der praktischen Anwendung. Hier sind sowohl regelsuchende als auch regelbasierte Datenanalysen zur Unterstützung des *Journal Entry Testing* (JET) greifbar.¹⁰¹⁹ Insofern wird klar, dass mit Blick auf das Effektivitätskriterium „Datenform“ regelsuchende Verfahren auch für strukturierte Daten eingesetzt werden, sofern dies zweckmäßig erscheint.¹⁰²⁰ In der Abschlussprüfung ist somit das Ziel der Prüfungshandlung für den Einsatz der Prüfungstechnologie ausschlaggebend. Das Ziel des Journal Entry Testing ist die Aufdeckung von Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen/dolosen Handlungen durch *Management Override of Controls* (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33(a)). Hierzu kommen in der derzeitigen Praxis beide Verfahren zur Anwendung.¹⁰²¹ Daher wird im Weiteren die Prüfungshandlung des JET unter Anwendung regelsuchender- und regelbasierter Datenanalysen als Untersuchungsgrundlage herangezogen.

¹⁰¹⁶ Dazu nächster Abschnitt. Die Prüfungshandlung des *Journal Entry Testing* (JET) gründet mit dem Objekt des Hauptbuchs auch auf strukturierten Finanzdaten, allerdings mit dem Ziel Muster zu „finden“ die Anhaltspunkte für Verstöße geben. Hierzu scheinen explorative Verfahren besonders geeignet. Dem gegenüber stehen regelbasierte Verfahren, welche zwar auf einer anderen technischen Grundlage arbeiten, aber als datenanalytische Prüfungsanwendung das gleiche prüferische Ziel haben. Das prüferische Vorgehen mittels regelbasierter Verfahren ist praktisch gut erprobt und dient bei der Betrachtung explorativer Verfahren als kontrastgebende Grundlage. Beide Verfahren werden daher im Folgenden als Schwerpunkt der Untersuchung herausgestellt.

¹⁰¹⁷ Zur Bedeutung der Digitalisierung für ein ganzheitliches *Corporate Reporting*, welches auch nicht- oder vorfinanzielle Aspekte berücksichtigt siehe *Ritzrau*, WPg 2018, 967, 968.

¹⁰¹⁸ Sind Korrelationen oder zu erwartende Muster in den Daten bekannt scheinen *Big Data Analytics* nicht zweckmäßig, vgl. *Ganz*, Informatik Spektrum 2016, 266, 271 f., so sind praktische Anwendungen hierzu in der Abschlussprüfung derzeit noch nicht erkennbar, so *Odenthal* in 2017, WPg 2017, 546, 554, auch noch *Ruhnke* in 2019: Weit verbreitet bisher nur Verfahren zum JET, WPg 2019, 64, 64 f., für eine der ersten empirischen Studien zur Wirkung von digitalen Prüfungsanwendungen und ihren Anwendungsbereichen siehe *Salijeni/Samsonova-Taddei/Turley*, Accounting and Business Research 2018, 95 ff.

¹⁰¹⁹ Vgl. *Ruhnke*, WPg 2019, 64, 66, siehe auch Fn. 1016.

¹⁰²⁰ Auch bei regelsuchenden Verfahren werden die Daten als Hauptbucheinträge aus dem ERP-System gezogen, vgl. *Schreyer/Sattarov* et al. (2018), S. 9, explorative Datenanalysen für JET auch bei *Hoffmann*, dort S. 128 ff.

¹⁰²¹ Für Zimmermann gehören regelbasierte Verfahren ebenfalls noch zum Kreis der KI-Anwendungen, *Zimmermann*, Die Zukunft der Abschlussprüfung, in: Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Künstliche Intelligenz, S. 45.

D. Journal Entry Testing und datenanalytische Verfahren

I. Rechtliche Basis des *Journal Entry Testing* (JET)

1. Gesetzliche Ausgangslage. §§ 323, 317 HGB

a) Anforderung der Gesetzgebung an JET

Gesetzliche Ausgangsbasis der berufspraktischen Durchführung des JET ist § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB.¹⁰²² Der Gesetzgeber vermeidet hier Bestimmtheit; spricht nicht von in der Praxis vorzunehmenden Handlungen, geschweige denn von einer „Journalprüfung“.¹⁰²³ Seit dem KonTraG wird hier Problemorientierung gefordert. Es sind wesentliche Unrichtigkeiten und Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung (einschließlich der GoB)¹⁰²⁴ zu erkennen. Maßgebend ist dabei die Generalnorm der Bilanzwahrheit. Der Abschlussprüfer hat die Bilanzierungsaussagen des Rechenschaftsgebers im Rahmen seiner Berufsausübung gewissenhaft zu überprüfen.

Die Gliederung nach der hier aufgenommenen gesetzlichen Pflicht und der unten folgenden Berufspflicht (nächster Abschnitt, b)) hebt zum einen die unterschiedliche Rechtsqualität und zum anderen den unterschiedlichen Detailgrad der Regelungen hervor. Mit Blick auf das KonTraG erfolgte die Aufnahme des Passus von „Unrichtigkeiten und Verstößen“ in die gesetzliche Regelung des HGB erst im Jahr 1998. Das zuvor schon der HFA 7/1997 eine Fokussierung auf „Unregelmäßigkeiten“ fordert, macht die gesetzliche Regelung jedoch wegen ihrer anderen *Rechtsqualität* gegenüber den IDW Verlautbarungen nicht „überflüssig“¹⁰²⁵.

Der vom Gesetzgeber aufgenommene Passus von „Unrichtigkeiten und Verstöße [...] die sich [...] wesentlich auswirken“ bezieht sich zunächst auf sämtliche Unrichtigkeiten und Verstöße. Dem Gesetz nach ist es unerheblich, ob die Unrichtigkeiten und Verstöße vorsätzlich oder fahrlässig erfolgen.¹⁰²⁶ Für den Prüfungsumfang und etwaige spätere Haftungsfragen – auch im Rahmen des JET – müssen aber die Umstände im Einzelfall betrachtet werden. Nicht zu den vom Abschlussprüfer (gezielt)¹⁰²⁷ zu erkennenden „Unrichtigkeiten und Verstöße“ gegen die gem. § 264 Abs. 2 HGB geforderte Darstellung gehören kriminelle Handlungen oder Un-

¹⁰²² Vgl. *Bantleon/Thomann/Bühner*, DStR 2007, 1978 1978, siehe auch oben Abschnitt §2.B.II.2.a).

¹⁰²³ Die im Einzelnen berufsrechtliche Bedeutung für die Prüfungsdurchführung der mit dem KonTraG im § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB implementierte Problemorientierung war damals scheinbar noch klärungsbedürftig, vgl. *Schindler/Rabenhorst*, BB 1998, 1886, 1889.

¹⁰²⁴ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 317 Rn. 64.

¹⁰²⁵ *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 317 Rn. 65 in Bezug auf *Schindler/Rabenhorst*, BB 1998, 1886, 1890.

¹⁰²⁶ Vgl. *Bormann*, in: *Henssler* (BeckOGK Bilanzrecht), § 317 Rn. 37.

¹⁰²⁷ Vgl. *Ebke*, in: *Schmidt/Ebke*, § 317, Rn. 66.

terschlagungen, welche er auch bei einer „gewissenhaften Berufsausübung“ nicht erkennen konnte.¹⁰²⁸ Erkennt der Prüfer solche Unrichtigkeiten und Verstöße im Rahmen einer gesetzlichen Pflichtprüfung nicht, hat er nur bei grober Fahrlässigkeit gegen seine Pflicht verstoßen.¹⁰²⁹

b) Verbindung zu Berufsstandards

Die oben dargestellten gesetzlichen Anforderungen an das JET, als Teil der Suchverantwortung des Abschlussprüfers, werden mit den IDW PS/ISA [DE] konkretisiert.¹⁰³⁰ Die Konkretisierung ist gerade notwendig, weil der Gesetzgeber neben der zentralen Verhaltenspflicht und der Problemorientierung keine weiteren Hinweise zur Prüfungsdurchführung gibt. Die IDW Verlautbarungen bilden insofern als ordnungsgemäße Grundsätze, welche der Berufsstand sich selbst niedergelegt hat, eine Verkehrs- oder Berufspflicht und damit ein wichtiges normatives Element des Sorgfaltsmaßes.¹⁰³¹ Hiernach ist Ziel des JET die vom Gesetzgeber genannten Unrichtigkeiten und Verstöße und deren Auswirkungen auf den Jahresabschluss durch gezielte Transaktionsprüfungen in den Buchungsjournalen aufzudecken (IDW PS 210 Tz. 12, 43/ISA [DE] 240 Tz. D.3.1, 33(a)).¹⁰³²

Ausgangspunkt des JET ist zunächst der auch in den grundlegenden IDW Verlautbarungen definierte risikoorientierte Prüfungsansatz, welcher zuvor eine entsprechende Risikoanalyse verlangt.¹⁰³³ Aufbauend auf dieser erfolgt die risikoadäquate Planung und Durchführung der Prüfung. Bezogen auf die Prüfungshandlung des JET geht es konkret um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von Verstößen/dolosen Handlungen. Diese stellen immer bedeutsame Risiken dar (IDW PS 210 Tz. 38/ISA [DE] 240 Tz. 32). Dabei besteht grundsätzlich das bedeutende Risiko, dass das Management Kontrollen zur Aufdeckung von Verstößen/dolosen Handlungen bewusst außer Kraft setzt, um die Buchführung und damit den aus ihr resultierenden Jahresabschluss direkt oder indirekt zu manipulieren (*Management Override of Controls*, IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 32).

¹⁰²⁸ Siehe schon Abschnitt §2.A.IV.2.a), Fn. 474.

¹⁰²⁹ OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen Pflichtverletzung bei Abschlussprüfung (Verbuchung fingierter Absatzgeschäfte), online [Stand 20.08.2019].

¹⁰³⁰ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke*, S. 464 f., *Knabe et al.*, WPg 2004, 1057, 1057, *Schruff*, WPg 2007, 207, 207 f.

¹⁰³¹ Vgl. *Hopt*, WPg 1986, 498, 502 f., *Prütting*, ZIP 2013, 203, 204, siehe schon Abschnitte §2.A.IV.1.e.ii.3 und §2.B.I.

¹⁰³² Umsetzung der risikoorientierten Prüfungsplanung in den IDW Prüfungsstandards, vgl. *Köster/Kuschel/Ribbert*, WPg 2010, 727, 727.

¹⁰³³ Vgl. *Köster/Kuschel/Ribbert*, WPg 2010, 727, 727 ff.

2. Berufsstandards und Prüfungsrisikomodell

a) JET innerhalb des Prüfungsrisikomodells

i. Bisheriger Ansatz

Bei der Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Adressierung dieses Risikos des *Management Override* hat der Abschlussprüfer – neben Schätzwerten oder außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen – auch *Journal Entries* (JEs) zu berücksichtigen. Eine Einordnung des JET innerhalb des Prüfungsrisikomodells als Funktionsprüfung zur Adressierung des Kontrollrisikos (*control risk*, CR) läge insofern nahe. Die Verlautbarungen sind jedoch unklar. Nach dem IDW PH 9.330.3 Tz. 72 eignen sich JET Analysen sowohl zur Analyse des Kontrollumfelds als auch zur Feststellung von auffälligen Buchungen aus der Abbildung von Transaktionen. Das lässt sich auch nachvollziehen: Praktisch wird das JET vornehmlich am Ende der Prüfung isoliert durchgeführt und scheint somit eher den aussagebezogenen Prüfungshandlungen und damit dem Entdeckungsrisiko (*detection risk*, DR) zugehörig zu sein.¹⁰³⁴

Der Aktion-Reaktions-Zusammenhang, bzw. der Risiko-Prüfungs-Zusammenhang, scheint daher mit Blick auf die Verlautbarungen in diesem Verstoß-Kontext nicht starr. So sprechen die Verlautbarungen als Ursache von den zu Adressierenden Verstößen zwar von dem Außerkraftsetzen von Kontrollen durch das Management. Die Adressierung dieses Risikos mit adäquaten Prüfungshandlungen muss aber deshalb nicht als ein JET im Rahmen einer Funktionsprüfung der Kontrollen stattfinden. Konkret heißt es auch im IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33(a)(ii) und 33(a)(iii), dass – bezogen auf das Risiko des *Management Override* – im Einzelnen für die JEs zu prüfen ist, ob diese während oder zum Ende (Abschluss- oder Anpassungsbuchungen) der Berichtsperiode, zutreffend sind. Unter anderem müssen die zum Ende – und soweit erforderlich auch die während – der Berichtsperiode vorgenommenen Buchungen und Anpassungen einer Prüfung unterzogen werden. Insofern nimmt der Prüfer gemäß dieser Verlautbarung eine Prüfung von Einzeltransaktionen im Rahmen der aussagebezogenen Prüfungshandlungen vor.

Methodisch ist diese Einordnung jedoch als kritisch einzustufen.¹⁰³⁵ Es handelt sich bei diesen Prüfungshandlungen des JET meist um eine bewusste Auswahl geschäftsvorfallbezogener

¹⁰³⁴ Vgl. Hoffmann, S. 94, 95.

¹⁰³⁵ Vgl. auch im Folgenden Mochty/Wiese, S. 18.

Einzelfallprüfungen. Das JET wird innerhalb dieses Ansatzes in der Praxis meist isoliert von einer risikoorientierten Methodik durchgeführt.¹⁰³⁶ Das bringt zwei Implikationen mit sich: Zum einen können geschäftsvorfallbezogene Einzeltransaktionen im Rahmen einer Kontrollbasierten Prüfungsstrategie nur der Beurteilung des Kontrollrisikos dienen. Zum anderen können die Ergebnisse dieser Einzelfallprüfungshandlungen wegen ihrer bewussten Auswahl nicht hochgerechnet und somit nicht als eine Adressierung des *test of details risk* (TDR) innerhalb des Entdeckungsrisikos dienen.

ii. Weiterentwickelter Ansatz

Für eine methodisch sinnvolle Integration des JET in das Prüfungsrisikomodell kommt es daher auf die Ziele des JET an. *Hoffmann* unternimmt hierzu eine Aufteilung von zwei Zielen des JET vor und unterscheidet dabei nach Verstößen im weiteren Sinne (erstes Ziel) und Verstößen im engeren Sinne (zweites Ziel).¹⁰³⁷ Die Aufdeckung von Verstößen im weiteren Sinne wird dabei als das allgemeine Ziel des JET verstanden. Hierzu sind die Prüfungshandlungen des JET hinsichtlich des Kontrollumfelds und des *Management Override* zuzurechnen. Das JET ist hierbei methodisch der Aufbau- und Funktionsprüfung zuzuordnen.¹⁰³⁸ Daneben erfolgt die methodische Integration des JET als Teil der aussagebezogenen Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von Verstößen im engeren Sinne, wie beispielsweise die analytische und einzelfallbezogene Untersuchung der Risikoklasse von Umsatzerlösen.¹⁰³⁹

Wie genau das Risiko des *Management Override* mit Hilfe des JET adressiert werden soll wird innerhalb der berufsständischen Verlautbarungen nicht beschrieben. Die Ausgestaltung der Prüfungshandlung liegt insofern im Ermessen des Abschlussprüfers.¹⁰⁴⁰ Eine methodische Ansiedlung des JET neben der Aufbau- und Funktionsprüfung des internen Kontrollsystems scheint, wie oben erwähnt, naheliegend. Mit Hilfe des JET sollte schon innerhalb der Systemprüfung festgestellt werden, ob Auffälligkeiten für das Außerkraftsetzen von internen Kontrollmechanismen bestehen.¹⁰⁴¹ Die Journalprüfung wird hierbei als eine indirekte Prüfung des internen Kontrollsystems verstanden.¹⁰⁴² Regulatorisch lässt sich diese Zulässigkeit aus dem IDW PH 9.330.3 Tz. 72 ableiten, welcher JET-Analysen sowohl zur Feststellung von

¹⁰³⁶ Vgl. *Hoffmann*, S. 27, 54.

¹⁰³⁷ Vgl. *Hoffmann*, S. 95.

¹⁰³⁸ Vgl. ebd., S. 7 f., 47, 94, 96.

¹⁰³⁹ Vgl. *Hoffmann*, S. 98, 99, 103 f, 108, 172.

¹⁰⁴⁰ Vgl. ebd., S. 109.

¹⁰⁴¹ Vgl. *Hoffmann*, S. 109.

¹⁰⁴² Vgl. ebd., S. 111.

auffälligen Buchungen als auch zur Analyse des Kontrollumfelds vorsieht.¹⁰⁴³

Praktisch wären dazu die Journalbuchungen aller relevanten – d.h. als *Management Override* risikobehaftete – Geschäftsprozesse und Kontrollen zu analysieren.¹⁰⁴⁴ Dazu wäre sich zunächst innerhalb der Aufbauprüfung ein Überblick über die gegebenen Prozesse und Kontrollen zu machen. Eine Analyse scheitert jedoch an der *in Praxi* häufig idealtypisch durchgeführten Prozessaufnahme.¹⁰⁴⁵ In einer solchen wird nicht der tatsächliche Prozess mit all seinen Ausnahmen und Abweichungen berücksichtigt, sondern ein vollständiger, meist Muster-gültiger Idealprozess. Dieser ist einem Verständnisgewinn des Abschlussprüfers zuträglich, einer adäquaten Risikoeinschätzung aber hinderlich. Darüber hinaus werden bei solchen Prozessaufnahmen die für die JET Analyse erforderlichen Journalbuchungen mit den Buchungszusammenhängen außer Acht gelassen.¹⁰⁴⁶

Damit scheitert der Ansatz eines Erkennens von *Management Override* mithilfe von JET-Analysen als zusätzliche Prüfungshandlung neben der Aufbau- und Funktionsprüfung. Die direkte Adressierung von Verstößen im weiteren Sinne durch die Analyse der Geschäfts- und Kontrollprozesse und den ihnen unterliegenden Journalbuchungen scheidet aus. Methodisch werden JET-Analysen im Ergebnis des weiterentwickelten Ansatzes daher zunächst bei den aussagebezogenen Prüfungshandlungen zur Adressierung der Verstöße im engeren Sinne angesiedelt, wie beispielsweise die Analyse der Umsatzerlöse auf ihr Vorhandensein und ihre Bewertung.¹⁰⁴⁷ Konkret werden sie in einem ersten Schritt als einzelfallbezogene Prüfungshandlung zur Identifikation von Verstößen im engeren Sinne angewendet um auf Basis dieser Ergebnisse in einem zweiten Schritt die ursprüngliche Einschätzung des Kontrollrisikos hinsichtlich Verstöße im weiteren Sinne zu überprüfen.¹⁰⁴⁸

Das JET wird insofern im weiterentwickelten Ansatz praktisch in einem ersten Schritt zur Adressierung des Entdeckungsrisiko als aussagebezogene Prüfungshandlung eingesetzt (Verstöße im engeren Sinne). Im zweiten Schritt können solche als risikobehaftet eingestufte Jour-

¹⁰⁴³ Hoffmann sieht die Zulässigkeit der indirekten Kontrollprüfung durch den ISA 240 gegeben, welche hier aber nicht nachvollzogen werden konnte, siehe Hoffmann, S. 111.

¹⁰⁴⁴ Vgl. ebd., S. 111, 112.

¹⁰⁴⁵ Vgl. ebd., S. 172.

¹⁰⁴⁶ Vgl. ebd., S. 114, 115, 116, Abhilfe schafft dabei auch nicht der Einsatz eines sogenannten „Kammermodells“ zur Analyse der einzelnen Prozessschritte und Erfassung sämtlicher interner Kontrollen, dazu ebd., S. 117 - 123.

¹⁰⁴⁷ Siehe für eine Übersicht der Bilanzaussagen Abschnitt §2.A.IV.2.b).

¹⁰⁴⁸ Vgl. Hoffmann, S. 125, 172.

nalbuchungen herangezogen werden um diese als Indiz für Verstöße im weiteren Sinne (*Management Override*) zu verwenden. Dazu werden die risikobehafteten Journalbuchungen in einen Buchungszusammenhang gebracht und dann die diesen Buchungsfluss ausmachenden Geschäftsprozesse und Kontrollen auf *Management Override* geprüft. Um im ersten Schritt die zugrunde liegenden Journaldaten auf Verstöße im engeren Sinne zu untersuchen, d.h. auf risikobehaftete und risikofreie Buchungen zu analysieren, kommen Methoden der datenanalytischen Mustererkennung zum Einsatz.¹⁰⁴⁹ Solchen möglichen Analyseverfahren wird sich in vorliegender Arbeit weiter unten gewidmet (Abschnitt §4.D.II).

b) Abgrenzung des JET von anderen Prüfungshandlungen

Nach der obigen Einordnung des JET innerhalb des Prüfungsrisikomodells wird hier weitergehend nun das JET als eine zusätzliche Reaktion auf Risiken falscher Angaben von den anderen Prüfungshandlungen abgegrenzt. Ausgangspunkt sind die bedeutsamen Risiken, zu welchen immer Risiken falscher Angaben aufgrund von Verstößen/dolosen Handlungen zählen (IDW PS 210 Tz. 38/ISA [DE] 240 Tz. 32). Diese können in Formen auftreten wie die bewusst falschen Angaben oder unerlaubten Änderungen der Buchführung oder die bewusst falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen, die widerrechtliche Aneignung oder Verminderung von Gesellschaftsvermögen oder die bewusst nichtzutreffende Darstellung von Gesetzesverstößen in der Rechnungslegung (IDW PS 210 Tz. 7/ISA [DE] 240 Tz. 3, A1 - A6). Das Risiko einer bewusst manipulierten Rechnungslegung entsteht häufig dadurch, dass die gesetzlichen Vertreter interne Kontrollmaßnahmen außer Kraft setzen (IDW PS 210 Tz. 7, 43/ISA [DE] 240 Tz. A4).

Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf bedeutsame Risiken unterteilen sich nach allgemeinen Reaktionen auf Abschlussebene, nach Reaktionen auf Aussagenebene sowie nach zusätzlichen Reaktionen auf das bedeutsame Risiko der Außerkraftsetzung von Kontrollen (IDW PS 210 Tz. 38, 43/ISA [DE] 240 Tz. 29 f., 31).¹⁰⁵⁰ Unabhängig von der Beurteilung dieses Risikos hat der Abschlussprüfer zur Adressierung dieses Risikos als zusätzliche Reaktion nicht nur die Journalbuchungen einer Analyse zu unterziehen (JET), sondern auch Schätzwerte oder außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen. Insofern ist hier zum einen noch einmal festzustellen, dass das JET nicht die einzige Prüfungshandlung zur Adressierung des Risi-

¹⁰⁴⁹ Vgl. Hoffmann, S. 126.

¹⁰⁵⁰ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 475 f.

kos des *Management Override* darstellt.¹⁰⁵¹

Zum anderen ist anschließend an obige Integration des JET in den risikoorientierten Prüfungsansatz festzuhalten, dass ein JET das Risiko von *Management Override* nur indirekt adressiert. Das Außerkraftsetzen der Kontrollmaßnahmen, wie es die berufsständischen Verlautbarungen nennen, stellt namentlich ein Kontrollrisiko dar. Ein Kontrollrisiko kann daher nicht direkt durch eine Analyse der Journalbuchungen adressiert werden.¹⁰⁵² Das JET kann lediglich – wie im vorherigen Abschnitt beschrieben – Indizien oder unterstützende Analysen liefern, welche eine spätere Überprüfung des festgestellten Kontrollrisikos mit Blick auf *Management Override* effizient ermöglichen.¹⁰⁵³

In vorliegender Arbeit werden die für das JET eingesetzten Analyseinstrumente mit Blick auf den Kerngedanken der Untersuchung – die (berufs-)rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen einer „Maschine-Mensch Verdrängung“ – weitergehend untersucht. Dazu sind zunächst noch die relevanten berufsrechtlichen Bedeutungen der subjektivbezogenen Kriterien (Abschnitt §3) konkret für das JET herauszuarbeiten. Problematisch erscheint aber zunächst, dass mit Blick auf die relevanten Stellen der berufsrechtlichen Verlautbarungen hinsichtlich des JET im IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33 diese dort nicht mehr konkret benannt werden. Der ISA [DE] 240 Tz. A45 besagt lediglich, dass Art, zeitliche Einteilung und der Umfang der Prüfungen von Journalbuchungen und anderen Anpassungen im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers liegen. Insofern scheint ihre Bedeutung für das JET auf diesem unmittelbaren Weg per Blick in die Norm nicht vollumfänglich feststellbar zu sein. Daher wird im Folgenden zunächst ein idealtypisches Vorgehen des JET dargestellt welches zwei Zwecke erfüllen soll: Zum einen sollen Bereiche und Handlungen beim JET aufgezeigt werden bei denen die subjektivbezogenen Kriterien relevant sind. Zum anderen dient das folgende idealtypische Vorgehen gleichzeitig als Kontrast zu den später anzuführenden regelsuchenden- und regelbasierten JET-Verfahren.

¹⁰⁵¹ Siehe schon Abschnitt §2.A.IV.2.b).iv.

¹⁰⁵² Vgl. Hoffmann, S. 122.

¹⁰⁵³ Vgl. ebd., S. 172.

II. Idealtypisches *Journal Entry Testing*

1. Idealtypischer Ablauf

a) Planung der Journalprüfung

Anfangs ist zu entscheiden, ob die Auswertungen mittels der Analysewerkzeuge des Prüfers stattfinden oder durch Anwendungen auf den Rechnern des Mandanten vollzogen werden können (IDW PH 9.330.3 Tz. 23). Da die im folgenden betrachteten Analysen spezifischer Natur sind wird es im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens zunächst nötig sein die Daten auf dem ERP-System des Mandanten zusammenzustellen und auf den Rechner des Prüfers zu transferieren. Das Recht des Abschlussprüfers zur Datenerhebung ergibt sich dabei aus den §§ 316 ff. HGB, insb. aus § 320 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB. Die Daten dürfen durch den Abschlussprüfer für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert werden (§ 51b Abs. 1 WPO, IDW PH 9.330.3 Tz. 25).

Die Art, zeitliche Einteilung und der Umfang der zu prüfenden Journalbuchungen werden vom Abschlussprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen festgelegt (ISA [DE] 240 Tz. A45). Bei den Journalbuchungen können es sich der Art nach um grundlegende Journaltransaktionen oder um Anpassungsbuchungen handeln. Die Art der Journalbuchungen gehen dabei häufig einher mit ihrer zeitlichen Zuordnung. Grundlegende Journalbuchungen kommen über die gesamte Berichtsperiode vor, während Anpassungsbuchungen eher am Jahresende im Rahmen der Abschlusserstellung vorgenommen werden.

Der Umfang der anzufordernden Journalbuchungen kann sich grundsätzlich auf sämtliche Journalbuchungen beziehen oder auf bestimmte ausgewählte Buchungen. Sowohl mit Blick auf den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit als auch zur Umsetzung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes sollte der Abschlussprüfer nicht einfach pauschal alle Journalbuchungen auswählen, sondern versuchen diese auf risikobehaftete Buchungen einzugrenzen.¹⁰⁵⁴ Das weitere Vorgehen hängt davon ab, welche Möglichkeiten dem Abschlussprüfer für eine Eingrenzung, d.h. für eine Risikoidentifizierung, vorliegen. Hier wird zunächst ein idealtypischer Verlauf des JET betrachtet. Der Einsatz von regelsuchenden- oder regelbasierten JET-Datenanalysen mittels IT-Einsatz, welche beide für eine Risikoanalyse eines kompletten Datensatzes zum Einsatz kommen könnten, folgt danach (Abschnitt §4.D.III.).¹⁰⁵⁵

¹⁰⁵⁴ Vgl. Hoffmann, S. 44, 45.

¹⁰⁵⁵ Vgl. Hoffmann, S. 45 f.

b) Anforderung der Journalbuchungen

Im Rahmen eines hier idealtypischen JET-Verlaufs muss der Abschlussprüfer insofern vor der Anforderung des Buchungsjournals eine Risikoeinschätzung einplanen, um daraufhin wirtschaftlich und risikoorientiert vorgehen zu können. Eine erste Fehlerrisikoanalyse ist auf den zu Beginn gewonnenen Informationen über das Unternehmensumfeld möglich und wird für einen Vergleich mit den Risikoindizien (Liste der „red flags“, IDW PS 210 Tz. 34, 35/ISA [DE] 240 Tz. 35 - 38, A50, Anlage 3) verdichtet.¹⁰⁵⁶ Von entscheidender Bedeutung ist jedoch der Individualinput, den der Abschlussprüfer hier im Rahmen der Risikoidentifizierung und -festlegung zu leisten hat. Weder ein einfaches Abarbeiten der Liste der Risikoindizien, noch eine Beschränkung auf diese Liste, entspricht einem risikoorientierten und damit pflichtgemäßen Vorgehen.¹⁰⁵⁷ Der Prüfer muss eigenverantwortlich, eben über die im Prüfungsstandard gegebenen Anhaltspunkte hinaus, weiteren Sachverhalten als potenzielle Fehlerrisiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen nachgehen, sofern solche vorliegen (IDW PS 210 Tz. 1, IDW PS 201 n.F. Tz. 25/ISA [DE] 240 Tz. 1).¹⁰⁵⁸

Insofern sind die Methoden der Risikobestimmung von Bedeutung. Diese sind nicht starr oder nur bestimmten Zeitpunkten der Prüfung zuzuordnen, sondern sind gemäß der Berufsstandards eher fließend. So ist die Risikobeurteilung für Verstöße bereits bei der Prüfungsplanung im Prüfungsteam zu besprechen (IDW PS 210 Tz. 25/ISA [DE] 240 Tz. 16). Ferner sind die gesetzlichen Vertreter zu deren Risikoeinschätzung sowie weitere in den Rechnungslegungsprozess eingebundene Mitarbeiter oder die interne Revision zu befragen (IDW PS 210 Tz. 26, 28, 31/ISA [DE] 240 Tz. 18, 19, 20). Grundsätzlich gilt sowohl für die Prüfungsplanung als auch -durchführung die Wahrung der kritischen Grundhaltung (IDW PS 210 Tz. 14/ISA [DE] 240 Tz. 13, A8).¹⁰⁵⁹ Diese dürfte gerade mit Blick auf die Notwendigkeit weitere unternehmensindividuelle Risiken zu identifizieren von Bedeutung sein.

Anschließend müssen die identifizierten Risiken für Verstöße vom Abschlussprüfer eingeschätzt werden.¹⁰⁶⁰ Dabei sind die Komponenten der sogenannten „*Fraud-Triangle*“ zu berücksichtigen, welche bei kumulativem Vorliegen auf eine Erhöhte Wahrscheinlichkeit für das

¹⁰⁵⁶ Vgl. Hoffmann, S. 47.

¹⁰⁵⁷ Siehe dazu schon Abschnitt §3.B.II.3.b).i.

¹⁰⁵⁸ Zur Eigenverantwortlichkeit als persönliche Verantwortung einer natürlichen Person, frei von fachlichen Weisungen unter Wahrung der Urteilsfreiheit siehe oben Abschnitt §3.B.II.1.

¹⁰⁵⁹ Zur praktischen Bedeutung der kritischen Grundhaltung §3.B.II.3.b).i., Fn. 860.

¹⁰⁶⁰ Vgl. Hoffmann, S. 52.

Vorliegen von Verstößen hindeuten.¹⁰⁶¹ Der Abschlussprüfer hat demnach das Vorliegen von Verstößen als Wahrscheinlich einzuschätzen, wenn die handelnden Personen sowohl eine Motivation, Gelegenheit als auch eine innere Rechtfertigung für die Vermögensschädigungen und Gesetzesverstöße haben (IDW PS 210 Tz. 7, 24/ISA [DE] 240 Tz. 25, A26). Der Abschlussprüfer muss die Beurteilung der Risiken sowohl auf Abschlussebene als auch auf Aussageebene vornehmen (IDW PS 210 Tz. 38/ISA [DE] 240 Tz. 26). Risiken auf Abschlussebene lassen sich keiner einzelnen Aussage des Jahresabschlusses zuordnen, sondern können mehrere Bereiche der Rechnungslegung betreffen.¹⁰⁶² Risiken auf Aussageebene lassen sich bestimmten Bereichen des Jahresabschlusses zuordnen. So ist der Abschlussprüfer beispielsweise verpflichtet für den Bereich der Umsatzrealisierung von dem Vorliegen für Risiken von Verstößen stets auszugehen (IDW PS 210 Tz. 39/ISA [DE] 240 Tz. 27).

Auf Basis der vorgenommenen Risikobeurteilung nimmt der Abschlussprüfer eine zeitlich und inhaltlich bestimmte Anforderung der benötigten Journalbuchungen gegenüber dem Mandanten vor. Hinsichtlich des zeitlichen Faktors ist der Prüfer dazu verpflichtet im Mindesten die von ihm als risikobehaftet identifizierten Journalbuchungen zum Jahresende anzufordern. Er hat abzuwägen, ob eine Anforderung der Buchungen für das gesamte Berichtsjahr vorzunehmen ist (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 33(a)(iii)). Die inhaltliche Bestimmung liegt im Ermessen des Abschlussprüfers.¹⁰⁶³ Dieses hat sich jedoch rechtsgebunden an den zu adressierenden Risiken zu orientieren.¹⁰⁶⁴ Daher sollte sich der Abschlussprüfer hinsichtlich der anzufordernden Journalbuchungen (z.B. Belegnummer, Belegdatum, Betrag) auf solche konzentrieren, welche adäquate JET-Analysen ermöglichen. Mit Blick auf den weiterentwickelten risikoorientierten Prüfungsansatz sind dies gerade nicht nur Risiken im weiteren Sinne (*Management Override*), sondern auch Risiken im engeren Sinne, welche auf Basis ihrer Auswertung eine spätere Überprüfung des Kontrollrisikos ermöglichen sollen.¹⁰⁶⁵

c) Validierung der erhaltenen Journalbuchungen

Nach der Anforderung der Journalbuchungen beim Mandanten und der Übermittlung muss der Abschlussprüfer sicherstellen, dass er die Buchungen entsprechend seiner Auswahl erhal-

¹⁰⁶¹ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, S. 468 f.

¹⁰⁶² Vgl. Hoffmann, S. 53, für eine Übersicht der Aussagen der Rechenschaft und ihrer Einbindung in das Prüfprogramm siehe Abschnitt §2.IV.2.b).i.

¹⁰⁶³ Vgl. ebd., S. 57.

¹⁰⁶⁴ Siehe Abschnitt §3.B.II.2.

¹⁰⁶⁵ Siehe vorheriger Abschnitt §4.D.I.2.a).ii.

ten hat. Da die Auswahl der Buchungen auf Basis der identifizierten Risiken vorgenommen wurde, führt eine nicht der Auswahl entsprechende Extraktion und Übermittlung zu einer inadäquaten Risikoadressierung mittels JET und damit zu falschen Prüfungsaussagen.¹⁰⁶⁶ Insofern muss eine Prüfung der erhaltenen Journalbuchungen auf Vollständigkeit und Richtigkeit erfolgen.¹⁰⁶⁷ Die Ursachen für eine unvollständige oder unrichtige Extraktion und Übermittlung können absichtlicher, fehlerhafter oder technischer Natur sein.

Dem Prüfer liegen verschiedene Möglichkeiten zur Validierung vor. Zu den wichtigsten Abstimmungshandlungen gehören Konsistenzprüfungen wie beispielsweise der Ausgleich aller Soll- und Habenbuchungen sowie die Abstimmung des erhaltenen Journals mit der Summen- und Saldenliste.¹⁰⁶⁸ Auch eine Inaugenscheinnahme der erhaltenen Buchungen durch einen Abgleich mit den Extraktionsparametern des Buchhaltungssystems sind möglich. Hierbei werden die Anzahl der Journalbuchungen sowie die Buchungsfeldüberschriften mit der eigenen zeitlichen und inhaltlichen Anfrage verglichen. Darüber hinaus sind tiefere analytische Prüfungen der erhaltenen Journalbuchungen möglich, wie die eigenhändige Erstellung einer Summen- und Saldenliste aus den Journalbuchungen und ein Abgleich mit der erhaltenen Summen- und Saldenliste des Buchhaltungssystems.¹⁰⁶⁹

d) Analyse der Journalbuchungen

Die beruflichen Normen geben für die Analyse der Journalbuchungen einen groben, risikoorientierten Rahmen vor (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 11, 33, A44). Letztendlich liegt die Ausgestaltung der Planung und Durchführung der Analyse jedoch im eigenverantwortlichen Bereich des Abschlussprüfers (IDW PS 210 Tz. 1/ISA [DE] 240 Tz. 5). Der deutsche Prüfungsstandard verpflichtet den Abschlussprüfer für das Risiko des *Management Override* Prüfungshandlungen festzulegen und durchführen (IDW PS 210 Tz. 43). An dortiger Stelle werden sodann grob die Erwartungen an die Analyse (inhaltlich und zeitlich) geschildert. Der relevante ISA [DE] verweist konkret auf das Ermessen des Abschlussprüfers hinsichtlich der vorzunehmenden Prüfungshandlungen zur adäquaten Risikoadressierung (ISA [DE] 240 Tz. A45). Der IDW PH 9.330.3 gibt zu einzelnen Datenanalysen eine methodische (Tz. 27) und analysebezogene (Tz. 40) Orientierung und gibt auch eine Übersicht über mög-

¹⁰⁶⁶ Vgl. Hoffmann, S. 63.

¹⁰⁶⁷ Vgl. Droste/Tritschler, S. 29.

¹⁰⁶⁸ Vgl. Hoffmann, S. 63, Droste/Tritschler, S. 30.

¹⁰⁶⁹ Vgl. Hoffmann, S. 64.

liche Analysewerkzeuge (IDW PH 9.330.3 Anhang 1), legt die konkrete Ausgestaltung jedoch in das prüferische Ermessen des Abschlussprüfers (Tz. 1). Hier eröffnet sich aus den berufsrechtlichen Normen insofern ein Gestaltungsspielraum hin zu mandatsindividuellen und damit adäquaten, risikoorientierten Prüfungshandlungen.¹⁰⁷⁰

Insofern muss das zur Analyse genutzte Verfahren diesen Gestaltungsspielraum ausfüllen können. Der Prüfer sollte durch das Analyseverfahren weder daran gehindert werden, risikoadäquate Analysen durchzuführen, noch sollte das Analyseverfahren unwirtschaftlich erfolgen. Die idealtypische Auswahl der zu untersuchenden Parameter (zeitlich) und der Auswahlkriterien (inhaltlich) verläuft immer entlang der zuvor identifizierten Risiken. Dabei kann das Risiko für ein *Management Override* nicht genau bestimmt werden, sondern vom Prüfer nur qualitativ auf Basis der erlangten Erkenntnisse aus der Aufbauprüfung und des Unternehmensumfelds in *drei Fällen* beschrieben werden.¹⁰⁷¹ Diese Einschätzung des Prüfers bestimmt auch den Umfang des vorzunehmenden JET.

Im ersten Fall liegen keine konkreten Hinweise für das Außerkraftsetzen der Kontrollmaßnahmen vor. Dennoch ist der Prüfer, auch ohne das Vorliegen konkreter Hinweise für das Risiko des *Management Override*, zur Durchführung eines JET verpflichtet, da es um die Adressierung des Risikos geht, welches als bedeutsames Risiko nicht erst einer konkreten Hinweisgebung bedarf (IDW PS 210 Tz. 43/ISA [DE] 240 Tz. 32, 33). Im zweiten Fall liegen ebenfalls keine konkreten Hinweise für *Management Override* vor, jedoch haben sich Risikofaktoren hierfür aufgetan.¹⁰⁷² In diesem Fall muss das JET abhängig von den Risikofaktoren um weitere Analysen ergänzt werden. Im dritten Fall liegen konkrete Hinweise auf *Management Override* vor. Diesen müssen explizit durch das JET nachgegangen werden und es sind umfangreiche Analysen durchzuführen.¹⁰⁷³

In der Analyse werden alle als zuvor risikobehaftet identifizierten Journalbuchungen einbezogen, also konkret das gesamte zuvor entsprechend der Risikoeinschätzung des Prüfers angeforderte Buchungsjournal. Welche Journalbuchungen später als Ergebnis und zugleich Basis für die weitergehende Kontrollprüfung ausgegeben werden, hängt von den Auswahlkriterien

¹⁰⁷⁰ Vgl. Hoffmann, S. 66.

¹⁰⁷¹ Vgl. ebd., S. 69 - 71.

¹⁰⁷² Vgl. ebd., S. 70.

¹⁰⁷³ Vgl. ebd., S. 74.

ab. Diese bestimmt der Prüfer ebenfalls risikoorientiert, entlang der von ihm identifizierten Risikofaktoren des Unternehmens. Bei den berufsständischen Normen gibt lediglich der ISA [DE] 240 Tz. A44 konkrete Hinweise zu den zu beachtenden Kriterien.¹⁰⁷⁴ Zu beachten sind hiernach Merkmale manipulierter Journalbuchen, wie Buchungen auf ungewöhnlichen Konten, durch ungewöhnliche Personen, zum Ende des Geschäftsjahres ohne Buchungstext oder Kontonummer sowie Buchungen mit runden Zahlen oder Zahlen mit denselben Endziffern.

Zu beachten ist darüber hinaus die Art und Komplexität der Konten. Zu solchen zählen unübersichtliche oder ungewöhnliche Geschäftsvorfälle. Ferner sind bedeutsame Schätzungen und Anpassungen zum Abschlussstichtag zu berücksichtigen. Hierzu zählen zum Beispiel solche, welche in der Vergangenheit für falsche Darstellungen anfällig waren oder welche nicht in angemessener Zeit abgestimmt wurden. Zu beachten sind auch solche außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs verarbeitete Journalbuchungen oder Anpassungen, welche dem IKS nicht in einer gleichen Kontrollintensität unterliegen, wie standardisierte oder gewöhnliche Journalbuchen.

Neben den seitens des Berufsstandard genannten Kriterien werden auch in der Literatur Kriterien benannt und gewichtet.¹⁰⁷⁵ Um dem Risiko des *Management Override* zu begegnen scheinen davon insbesondere das Kriterium „Buchungen durch ungewöhnliche Personen“, „Buchungen zu ungewöhnlichen Zeitpunkten“ sowie „Buchungen mit ungewöhnlichen Gegenkonten“ eine übergeordnete Rolle zu spielen.¹⁰⁷⁶ Diese können inhaltlich auch schon den zuvor genannten Kriterien zugeordnet werden. Besondere Bedeutung hat jedoch das Kriterium des „Buchungszusammenhangs“, welches bisher nicht in die Prüfungshandlung des JET einbezogen wurde, jedoch hinsichtlich der Identifizierung des Risikos des *Management Override* von besonderer Effektivität gekennzeichnet ist.¹⁰⁷⁷

Dabei geht es um die weitergehende Analyse der Journalbuchungen, welche im Rahmen einer ersten JET-Analyse als risikobehaftet bezüglich von Verstößen im engeren Sinne (Aussagenebene) ausgegeben wurden. Diese konkret als risikobehaftet ausgegebenen Journalbuchungen

¹⁰⁷⁴ Vgl. im Folgenden ISA [DE] 240 Tz. A44, in Anlehnung an solchen vergleiche auch die Auflistung bei *Droste/Tritschler*, S. 20.

¹⁰⁷⁵ Vgl. *Hoffmann*, S. 75.

¹⁰⁷⁶ Vgl. ebd., S. 82.

¹⁰⁷⁷ Vgl. ebd., S. 83.

werden weitergehend auf ihre Kontenzusammenhänge untersucht.¹⁰⁷⁸ Praktisch erfolgt hierbei zunächst eine Betrachtung von Konto (Sollbuchung) und Gegenkonto (Habenbuchung). Werden die einzelnen Buchungssätze zu einem Geschäftsvorfall (z.B. Verkauf) kombiniert ergibt sich ein Buchungszusammenhang innerhalb des Geschäftsprozesses.¹⁰⁷⁹ Somit können durch das Analysekriterium „Buchungszusammenhang“ die im ersten Schritt als risikobehaftet eingestuften Journalbuchungen auf Aussagenebene (Effizienz) durch die Analyse des ihnen zugehörigen Geschäftsprozesses einschließlich ihrer Kontrollen im zweiten Schritt konkret auf das Risiko des *Management Override* (Effektivität) untersucht werden.¹⁰⁸⁰

Für vorliegende Arbeit ist dabei jedoch insofern interessant, wie der Abschlussprüfer im Rahmen des risikoorientierten Vorgehens im ersten Schritt JET-Analysen konkret durchführt um zunächst Verstöße auf Aussagenebene zu identifizieren.¹⁰⁸¹ Dazu wird das angeforderte Buchungsjournal (siehe dazu dieser Abschnitt II.2.) insgesamt, mit Hilfe der oben bereits geschilderten Auswahlkriterien, analysiert. Als bedeutend wurden dabei die Kriterien „Was“ wird gebucht (Sachverhalt), „Wer“ bucht (Benutzer), „Wann“ wird gebucht (Buchungszeitpunkt) und „Wo“ wird gebucht (Kontenauswahl) genannt.¹⁰⁸² Für eine risikoorientierte Analyse reicht die Auswahl der adäquaten Analysekriterien jedoch nicht aus. Der Abschlussprüfer muss diese weiter, den unternehmensindividuellen Risiken entsprechend, spezifizieren.¹⁰⁸³

Andernfalls würde selbst eine zunächst sinnvoll erscheinende Auswahl der Analysekriterien zu einem im weiteren nur ineffizient überprüfbareren Analyseergebnis führen. Konkret wären im weiteren Verlauf die Ergebnisse des JET – also die mittels Analyse als risikobehaftet identifizierten und ausgegebenen Journalbuchungen – aufgrund ihrer Risikobehaftung für mögliche Verstöße auf Kontrollebene vollständig zu überprüfen.¹⁰⁸⁴ Um daher das Vorgehen der Ergebnisüberprüfung hinsichtlich einer Kontrollverletzung nach der Analyse sowohl effizienter

¹⁰⁷⁸ Vgl. Hoffmann, S. 172.

¹⁰⁷⁹ Vgl. ebd., S. 140.

¹⁰⁸⁰ Vgl. ebd., S. 172.

¹⁰⁸¹ Die darauffolgende Vervollständigung eines risikoorientierten und effektiven Vorgehens hinsichtlich des Risikos des *Management Override* durch die weitergehende Untersuchung von Buchungszusammenhängen innerhalb der Geschäftsprozesse ist nicht weiter Teil dieser Untersuchung.

¹⁰⁸² Droste/Tritschler zählen insgesamt sieben „W-Fragen“ des JET, vgl. dort S. 16.

¹⁰⁸³ Vgl. Hoffmann, S. 84.

¹⁰⁸⁴ Oder, sofern für solche Analyseergebnisse im weiteren Vorgehen für diese Journalbuchungen die Buchungszusammenhänge erstellt werden, um die Geschäftsprozesse und Kontrollen auf *Management Override* hin zu prüfen, wäre dies für sämtliche Journalbuchungen des Analyseergebnisses zu tun (siehe auch vorherige Fußnoten 1080, 1081).

aber insbesondere auch effektiver zu gestalten, wird der Abschlussprüfer daher im Idealfall eine weitere Risikospezifizierung vornehmen. Ziel ist somit, nicht nur die richtigen Auswahlkriterien für die Analyse auszuwählen, sondern ein möglichst umfassendes Verständnis der Risiken der jeweiligen Unternehmensprozesse zu erlangen, um das Ergebnis der Analyse richtig zu interpretieren, d.h. überprüfungsnotwendige Buchungen von unauffälligen Buchungen zu unterscheiden.

So muss bei der Auswahl des Analysekriteriums „Buchungszeitpunkt“ und dem Ergebnis von Wochenendbuchungen dieses nicht zwingend verdächtig sein, wenn der Prüfer zuvor im Rahmen einer Risikospezifizierung Kenntnis davon erlangt, dass auch das Arbeiten von zu Hause am Wochenende nicht unüblich ist.¹⁰⁸⁵ Es gilt insofern für eine effiziente und effektive JET-Analyse die tatsächlichen Abweichungen vom Üblichen zu unterscheiden. Damit werden Methoden der Mustererkennung relevant. Diese helfen Muster zu identifizieren um somit Abweichungen vom Regelmäßigen zu identifizieren. Konkret geht es mit Blick auf die Analyse der Journalbuchungen um ein statistisches Verfahren durch welches Regelmäßigkeiten anhand bestimmter Merkmale (Variablen) in Daten abgeleitet werden.¹⁰⁸⁶

Als Merkmale dienen für die JET-Analyse die Datenfelder einer Journalbuchung wie zum Beispiel: Kontonummer, Benutzer, Betrag oder Buchungsdatum.¹⁰⁸⁷ Entsprechend der Risikoeinschätzung des Prüfers sind relevante Merkmale (Kriterien) zu bestimmen (siehe oben). Idealerweise kann der Prüfer die Risiken soweit eingrenzen, als dass eine risikoadäquate Kombination ausgewählter Merkmale (Variablen) erfolgt. Insofern handelt es sich um eine multivariate Datenanalyse.¹⁰⁸⁸ Die Identifizierung der relevanten Merkmale erfolgt dabei in einer weiteren Analyse von Risikoumfeld und Datenbestand. So ist beispielsweise für das Merkmal „Benutzer“ nicht einfach jeder Benutzer risikobehaftet, sondern lediglich ungewöhnliche Benutzerprofile. Das können zum Beispiel Benutzer mit weitreichenden Buchungsberechtigungen in Kombination mit fehlender Funktionstrennung sein. Damit wäre also im Rahmen einer Dateninventur zum Merkmal „Benutzer“ neben den Informationen aus dem Buchungsjournal (Anzahl der Buchungen je Benutzer) auch noch Informationen über deren Funktionen einzuholen.¹⁰⁸⁹

¹⁰⁸⁵ Vgl. *Hoffmann*, S. 84.

¹⁰⁸⁶ Vgl. ebd., S. 126.

¹⁰⁸⁷ Vgl. ebd., S. 126.

¹⁰⁸⁸ Vgl. ebd., S. 128 f.

¹⁰⁸⁹ Vgl. ebd., S. 131, 133.

Diese über die reinen Journaldaten hinausgehenden Informationen sind für die Beurteilung des Merkmals „Benutzer“ von Bedeutung. Voraussetzung ist allerdings, dass ein funktionierendes Benutzerkonzept mit einer einwandfreien Funktionstrennung im Unternehmen implementiert ist. Außerdem muss sichergestellt sein, dass jeder Benutzer sich im Buchungssystem nur mit der ihm zugeteilten Benutzerkennung anmelden kann und ferner jede Benutzerkennung auch nur einmal vorliegt. Für das Merkmal „Buchungszeitpunkt“ sind Zeitpunkte festzustellen, welche im Lichte des unternehmensindividuellen Risikoprofils als ungewöhnlich erscheinen. Mit „Periode“, „Tag“ und „Uhrzeit“ sind drei Merkmale des Datenfelds „Buchungszeitpunkt“ möglich.¹⁰⁹⁰ Auch hier sind für die abschließende Beurteilung und Auswahl der Merkmale Informationen notwendig, welche sich nicht direkt aus den Journaldaten gewinnen lassen.

Für die Korrektheit der angegebenen Periodenzuordnungen muss für den Periodenanfang und -ende sichergestellt sein, dass eine Buchung in der vorherigen oder nachfolgenden Periode durch die internen Kontrollen ausgeschlossen ist. Für die Merkmalsausprägung „Wochentag“ erscheinen Buchungen am Sonntag zunächst als ungewöhnlich. Sollten allerdings Buchungsaufzeichnungen eingerichtet sein, welche immer sonntags verarbeitet werden, so sind diese im Rahmen einer Beurteilung durch den Abschlussprüfer als nicht risikobehaftet einzustufen.¹⁰⁹¹ Eine Ähnliche Analyse im Rahmen einer Risikospezifizierung ist für das Merkmal „Uhrzeit“ durchzuführen. Auch hier hängt die Ungewöhnlichkeit einer Merkmalsausprägung von dem Muster der unternehmensindividuellen Regelmäßigkeit ab. Erwartungsgemäß finden Buchungen nur zu den gewöhnlichen Geschäftszeiten statt oder im Rahmen der Kernarbeitszeit. Dennoch sind unternehmensindividuelle Abweichungen durch die Gewährung von flexiblen Arbeitszeiten oder Gleitarbeitszeitmodellen möglich und somit aus der Risikoperspektive nicht mehr problematisch.¹⁰⁹²

Schließlich kann auch der Buchungszusammenhang von Journalbuchungen, im ersten Schritt der Prüfung, für Verstöße auf Aussagenebene als ein Merkmal genutzt werden.¹⁰⁹³ Hierzu erhält der Prüfer alle notwendigen Informationen direkt aus dem Buchungsjournal. Dazu ist zu dem jeweiligen Konto eines Journaleintrag das Gegenkonto zu bestimmen. Für eine übliche

¹⁰⁹⁰ Vgl. *Hoffmann*, S. 134 f.

¹⁰⁹¹ Vgl. ebd., S. 136 f.

¹⁰⁹² Vgl. ebd., S. 138.

¹⁰⁹³ Vgl. ebd., S. 140.

Umsatzbuchung würde man zu der Sollbuchung auf dem Konto „Forderungen“ eine entsprechende Habenbuchung auf dem Konto „Umsatzerlöse“ erwarten. Aus den zu erwartenden Verbindungen von Konto und Gegenkonto entsteht somit eine unternehmensindividuelle Regelmäßigkeit, welche im Weiteren als „Soll-Objekt“¹⁰⁹⁴ für die Identifikation von Unregelmäßigkeiten dient. Um jedoch später die Buchungszusammenhänge über den gesamten Geschäftsprozess zu verstehen und um mögliche Verstöße eines *Management Override* nachzugehen sollte die Analyse durch die Bildung von Buchungszusammenhängen direkt in Verbindung mit der Prozessaufnahme durchgeführt werden.¹⁰⁹⁵

e) Ergebnisauswertung

Oberstes Ziel der Abschlussprüfung ist die Bildung eines Prüfungsurteils darüber, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlich falscher Darstellung ist (IDW PS 400 n.F. Tz. 9, 14). Das Urteil fällt der Abschlussprüfer auf Basis der erlangten Prüfungsnachweise. Die reine Analyse des Buchungsjournals mit einer Ausgabe von risikobehafteten Journalbuchungen ist noch kein Prüfungsnachweis. Konkret erhält der Prüfer als Ergebnis der Journalprüfung zunächst eine Übersicht aller Journalbuchungen, welche als risikobehaftet für Verstöße auf Aussageebene gelten (erstes Ziel des weiterentwickelten JET-Ansatzes, Verstöße im engeren Sinne).¹⁰⁹⁶

Diese aus der Analyse gewonnenen risikobehafteten Journalbuchungen auf Aussageebene sind zugleich Indiz für potenzielle Verstöße durch das Außerkraftsetzen von Kontrollmaßnahmen in den jeweiligen Geschäftsprozessen der Buchungen (Adressierung des *Management Override*, Verstöße im weiteren Sinne, zweites Ziel des weiterentwickelten Ansatzes). Für die ausgegebenen Journalbuchungen der Analyse (Output) zieht der Prüfer die hergeleiteten Buchungszusammenhänge heran und untersucht die in diesen Buchungsfluss eingesetzten Kontrollen auf das Vorliegen ihres bewussten Außerkraftsetzens (*Management Override of Controls*). Als zentrale Berufspflicht der Ergebnisauswertung gilt die Wahrung der kritischen Grundhaltung. Das gilt nicht nur für die Ausgabe der Analyseergebnisse, sondern später auch im Rahmen einer weitergehenden Überprüfung der betroffenen Kontrollen. Die kritische Grundhaltung wird gerade hinsichtlich der hierzu erhaltenen Prüfungsnachweise als Grundlage des Prüfungsurteils relevant.

¹⁰⁹⁴ Hoffmann, S. 140.

¹⁰⁹⁵ Vgl. Hoffmann, S. 143.

¹⁰⁹⁶ Abschnitt §4.D.I.2.a).ii.

2. Fazit zum idealtypischen JET

Die obige Beschreibung einer idealtypischen Analysetätigkeit des Buchungsjournals ist neben den vorgelagerten Prozessschritten von Planung bis Datenvalidierung eine der Kerntätigkeiten zur Identifizierung von Verstößen. Klargeworden ist dabei, dass die vollständige Sicherstellung des Ermessens, der kritischen Grundhaltung und der Eigenverantwortlichkeit in Form ihrer Subjektivbezogenheit, gerade dann erreicht werden, wenn der Prüfer unternehmensindividuell die Risiken identifizieren und mittels adäquater Analysemerkmale adressieren kann (Individualinput). Erst so findet überhaupt eine risikoorientierte und damit gesetzeskonforme (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB) Journalprüfung statt. Individualinput meint, dass es auf den Prüfer ankommt. Er muss sich die Gesamtrisikosituation über die einzelnen JET-Schritte vergegenwärtigen, und ein – wie auch immer ausgestaltetes – datenanalytisches Verfahren entsprechend kalibrieren können.

Dies wird für regelsuchende- und regelbasierte Datenanalytische JET-Verfahren im nächsten Abschnitt untersucht. Dabei werden folgend die Verfahren zunächst auf einer theoretischen Ebene dargestellt und danach ihre praktische Anwendung als Analyseinstrument des JET beschrieben. Auf dieser Basis erfolgt in Abschnitt §5 eine kritische Würdigung über ihre Möglichkeiten und Grenzen vor dem Hintergrund des rechtlichen Anspruchs eines normativ-objektiven Sorgfaltsmaßes, wie er in Abschnitt §2 und Abschnitt §3 herausgearbeitet wurde.

III. Digitalisierte JET-Verfahren

1. Einsatz von IT beim JET

Grundsätzlich stehen dem Prüfer IT-gestützte und IT-basierte Analysen der Journalbuchungen zur Verfügung.¹⁰⁹⁷ Bei der IT-basierten Analyse erfolgt die Analyse vollständig durch die Software. Hier muss der Prüfer lediglich eine Voreinstellung der zu suchenden Risikoparameter vornehmen. Dadurch ist die Analyse effizient. Gleichzeitig hat der Einsatz IT-basierter Analysen den Nachteil, dass nur vorgegebene Parameter ausgewählt werden können, die Software den Prüfer also hinsichtlich der mandatsindividuellen Risiken „starr“ werden lässt. Dem zunächst errungenen Effizienzgewinn steht also ein Verlust an Effektivität gegen-

¹⁰⁹⁷ Dieser Unterteilung von *Hoffmann*, S. 67, wird hier gefolgt, der IDW PH 9.330.3 spricht zwar ausschließlich von einer IT-gestützten Prüfungstechnik unter welchen auch bei *Marten/Quick/Ruhnke* künstliche neuronale Netze eingeordnet werden, dort S. 511 f., jedoch lässt eine Unterteilung zwischen IT-gestützter und IT-basierter Analyse besser zwischen den verschiedenen Graden der Einflussmöglichkeit des Abschlussprüfers bei Nutzung solcher digitalen Analysetechniken differenzieren.

über. Darüber hinaus ist mit Blick auf die Effizienz zu bedenken, dass die Ergebnisse (*output*) der Analysen ohne eine mandatsindividuelle und damit risikoadäquate Kalibrierung (*input*) umfangreich ausfallen können. Die damit notwendig werdenden Nachforschungen hinsichtlich eines *Management Override* in den Geschäftsprozessen können somit den zunächst durch eine schnelle Analyse erzielten Effizienzgewinn wieder revidieren.¹⁰⁹⁸

Demgegenüber besteht die Alternative einer IT-gestützten Analyse der Journalbuchungen. Hierbei erfolgt die Analyse durch die Software nicht vollständig, sondern nur unterstützend.¹⁰⁹⁹ Der Prüfer kann bei dem Einsatz eines IT-gestützten Analyseinstruments die JET-Prüfungshandlung dynamisch und damit unternehmensindividuell auf die identifizierten Risiken ausrichten. Dies ermöglicht im ersten Schritt ein adäquates, den Risiken entsprechendes Vorgehen (Effektivität). Verbunden damit ist allerdings auch ein gewisser Mehraufwand hinsichtlich der risikospezifischen Einstellung der Parameter des IT-gestützten Analyseinstruments (*input*). Der an dieser Stelle vermeintliche Effizienzverlust wird bei der weitergehenden Einzelbelegprüfung auf Basis der Ergebnisse (*output*) jedoch wieder wettgemacht. Durch die risikospezifische Ausrichtung des IT-gestützten Analyseinstruments auf die identifizierten Unternehmensrisiken erhält der Prüfer nicht nur ein risikoadäquates Analyseergebnis (Effektivität), sondern gewinnt Zeit durch den geringeren Aufwand der folgenden Einzelbelegprüfung (Effizienz).¹¹⁰⁰

2. Regelbasierte JET-Datenanalysen

a) Theoretische Grundlagen

Voraussetzung eines regelbasierten JET ist zunächst die Identifikation der Regel: Gewöhnliche Geschäftsprozesse, deren buchhalterische Abbildung und das zu dazu eingerichtete Kontrollumfeld. Verstöße/dolose Handlungen stellen Abweichungen von der Regel dar, welche mit dem Einsatz IT-gestützter Prüfungstechnik ausgemacht werden.¹¹⁰¹ Grundsätzlich liegt die Entscheidung über ihre Anwendung im pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers (F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Abschnitt 2.6). Leiten können dabei die Ausgestaltung des IT-Systems und die unternehmensspezifischen Gegebenheiten (IDW PS 330 Tz. 95).¹¹⁰²

¹⁰⁹⁸ Vgl. Hoffmann, S. 67, 68.

¹⁰⁹⁹ Vgl. ebd., S. 69.

¹¹⁰⁰ Vgl. ebd.

¹¹⁰¹ Vgl. Odenthal/Seeber, S. 93.

¹¹⁰² Zum Unterschied von Prüfungstechnik und Prüfungshandlung Marten/Quick/Ruhnke, S. 513, demnach ist Prüfungstechnik die Voraussetzung um Prüfungshandlungen durchzuführen. Die Prüfungstechnik kann entweder

Technisch umgesetzt werden IT-gestützten Prüfungstechniken (*Computer Assisted Audit Techniques*, CAAT, IDW PS 330 Tz. 94, *Automatisierte Tools und Techniken*, ATT¹¹⁰³) unter anderem mit Abfragesprachen.¹¹⁰⁴ Diese können entweder bereits vorprogrammiert sein oder vom Abschlussprüfer selbst programmiert beziehungsweise über Makrosprachen hinsichtlich ihrer Analysen flexibel erweitert werden. Im Wesentlichen können in ihrer Art konventionelle Programme mit einem vorprogrammierten Lösungspfad (deterministisches Vorgehen) von Expertensystemen mit einem nichtvorprogrammierten Lösungspfad (nicht-deterministisches Vorgehen) unterschieden werden.¹¹⁰⁵

In der Praxis kommen häufig generelle Prüfsoftware zum Einsatz, welche grundlegend eher den konventionellen Programmen zuzurechnen sind. Generelle Prüfsoftware verfügen über vordefinierte Funktionen, Abfragen und Auswertungen, sind jedoch flexibel erweiterbar.¹¹⁰⁶ Zu allgemeinen Analysezwecken auf Aussagenebene sind Anwendungen wie *Audit Command Language* (ACL) oder *Interactive Data Extraction and Analysis* (IDEA) gebräuchlich. Neben diesen können Prüfer zwischen einigen weiteren Analyseprogrammen wählen, welche sich in ihrer Analysefunktionalität aber nicht sonderlich voneinander unterscheiden.¹¹⁰⁷ In der Praxis wird ihr Einsatz von den zu prüfenden Unternehmen aber erwartet um die Prüfung effizient und kostensparend durchzuführen.¹¹⁰⁸

Ihre Standardanalysen reichen von Feldstatistiken bis hin zu Mehrfachbelegungs- und Lückenanalysen und können somit auf Risiken für Verstöße im engeren Sinne (auf Aussagenebene) hinweisen.¹¹⁰⁹ Darüber hinaus sind mit ihnen auch spezielle analytische Prüfungshandlungen mit dem Fokus auf das Risiko für Verstöße möglich (z.B. Mitarbeiter-/Lieferantenabgleich, mehrfachgezahlte Rechnungen). Die Datenanalysen können auf Basis konventioneller

manuell erfolgen oder IT-gestützt. Hier ist die IT-gestützte Prüfungshandlung insofern eine Prüfungshandlung durch IT-gestützte Prüfungstechnik.

¹¹⁰³ Sogenannt (*Automatisierte Tools und Techniken*, ATT) vom IDW Arbeitskreis „Technologisierung der Abschlussprüfung“ im Fragen & Antworten (F&A) zu ihrer praktischen Anwendung im Rahmen der Abschlussprüfung vom 22.09.2020, IDW Life, Heft 11/2020, auch oben §2.B.II.2.b).iii, Fn. 650.

¹¹⁰⁴ Marten/Quick/Ruhnke, S. 511.

¹¹⁰⁵ Vgl. ebd., Swart, Neue Transparenz durch Data Analytics – Ändert sich die Rolle des WP’s?, in: Deggen-dorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Transparenz durch digitale Datenanalyse: Prüfungsmethoden für Big Data, S. 31.

¹¹⁰⁶ Marten/Quick/Ruhnke, S. 541.

¹¹⁰⁷ Vgl. Odenthal/Seeber, S. 22.

¹¹⁰⁸ Vgl. Stegmann, Interne und externe Revision – die Erwartung des Unternehmens, in: Deggen-dorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Digitale Datenanalyse, Interne Revision und Wirtschaftsprüfung: Synergien nutzen – Prüfungen optimieren, S. 40.

¹¹⁰⁹ Marten/Quick/Ruhnke, S. 542 f.

Prüfssprachen dabei vom Prüfer auch selbst definiert werden, was mit Blick auf die notwendige Risikoorientierung von Bedeutung ist.¹¹¹⁰

Regelbasierte Analysen meinen in ihrer Methodik die Analyse des Tatsächlichen auf Abweichungen zu der Regel. Sie sind in ihrem technologischen Bedarf für einfache Analysen daher eher anspruchslos. Auch Listengeneratoren des Mandanten-ERP-Systems wären hierzu nutzbar.¹¹¹¹ Grundsätzlich sind Datenanalysen im Rahmen eines einstufigen Verfahrens daher auch mit der Hard- und Software des Mandanten möglich. Hierbei erfolgt die Analyse direkt nach der Datenzusammenstellung auf dem Rechner des Mandanten.¹¹¹² Zu berücksichtigen sind jedoch die Abhängigkeit des Prüfers vom Mandanten bei technischen oder berechtigungsadministrativen Fragen.¹¹¹³ Darüber hinaus ist für die Anwendung spezifischer JET-Analysen das zweistufige Verfahren zu wählen.

Hierbei werden die Daten aus dem ERP-System des Mandanten auf die Analyseanwendung des Prüfers übernommen. Als Analysewerkzeuge konventioneller Art kommen hier für JET-Analysen Tabellenkalkulationsprogramme oder gezielt auf JET-Analysen weiterentwickelte CAAT/ATT zur Anwendung.¹¹¹⁴ Auch für regelbasierte Auswertungstechniken muss der Prüfer sich zunächst ein umfassendes Bild von den organisatorischen Abläufen machen. Diese bilden die Grundlage des sich einstellenden und zu erwartenden Musters von welchem Abweichungen Indizien für Regelverstöße darstellen.¹¹¹⁵ Regelbasierte Analyse meint also nicht, dass mit Hilfe IT-gestützter Prüfungstechnik die Regelmäßigkeiten identifiziert, sondern auf Basis der vom Prüfer zuvor identifizierten Regelmäßigkeit mit IT-gestützter Prüfungstechnik Abweichungen hiervon festgestellt werden. Es geht hier also um die Analyse der Daten nach auffälligen Merkmalen für welche der Prüfer vermutet, dass diese ein besonders hohes Risiko für wesentliche Falschdarstellung haben.¹¹¹⁶

¹¹¹⁰ Marten/Quick/Ruhnke, S. 544.

¹¹¹¹ Vgl. Odenthal/Seeber, S. 16, 18.

¹¹¹² Vgl. ebd., S. 17.

¹¹¹³ Vgl. ebd., S. 16.

¹¹¹⁴ Odenthal/Seeber verwenden beispielsweise eine in Excel integrierte Anwendung (*ActiveData*), S. 12, zur Veranschaulichung des zweistufigen Verfahrens S. 17, Vor- und Nachteile von speziellen Prüfsoftware S.18 ff., zum JET S. 180.

¹¹¹⁵ Vgl. Odenthal/Seeber, S. 92.

¹¹¹⁶ Vgl. Ruhnke, WPg 2019, 64, 65.

b) Praktische Anwendung

i. Spezifische Datenanalysen

Zu dem zu erlangenden Verständnis über die Regelmäßigkeit dürften mit Blick auf die Prüfung eines Risikos für *Management Override* insbesondere ein Verständnis der Geschäftsprozesse, die Erfassung von Zuständigkeiten, Genehmigungsverfahren oder die Höhe geschäftlicher Transaktionen gehören.¹¹¹⁷ Das erlangte Verständnis zu den festgestellten Regelmäßigkeiten ist innerhalb des Datensatzes der Journalbuchungen zu verifizieren.¹¹¹⁸ Dies ist die Basis für IT-gestützte Prüfungstechniken, welche anschließend mit Hilfe von ausgewählten Merkmalen und Analysen Abweichungen von der ausgemachten Regelmäßigkeit identifizieren.

Bei solchen regelbasierten Verfahren wird also zunächst die aus der Aufbau- und Funktionsprüfung gewonnen Erkenntnisse in den Daten verifiziert um somit eine Regel des „Normalen“ oder „Üblichen“ festzustellen. Abweichungen hiervon bergen Hinweise für Verstöße gegen die eine solche Regelmäßigkeit aufrechterhaltenen Compliance-Maßnahmen. Dazu wird das Buchungsjournal anhand von Analysekriterien untersucht: „Was“, „Wann“, „Wie“, „Wohin“, „Welcher Betrag“ wurde oder „Wer“ hat gebucht?¹¹¹⁹ Zu beachten ist dabei auch für regelbasierte Verfahren die Notwendigkeit einer Risikospezifizierung entsprechend der organisatorischen Rahmenbedingungen. Die Kriterien zur Auswahl kritischer Transaktionen sind je nach Untersuchungsobjekt entsprechend anzupassen.¹¹²⁰

Diese W-Frage-Kategorien ergänzend sind konkret zur Beurteilung des Kontrollumfelds spezifische Datenanalysen des Journalbuchs möglich (IDW PH 9.330. Tz. 49). Hierzu gehören die Analyse der Stornobuchungen, der manuellen Buchungen, Buchungen zu ungewöhnlichen Zeiten, der Buchungen auf Abweichungen zwischen dem erfassten Buchungsdatum und dem Systemdatum, die Analyse von Gegenbuchungen, die sich betragsmäßig nicht ausgleichen, die Analyse auf Buchungen ohne Rechnungsnummer und Buchungen mit doppelten Rechnungsnummern sowie die Analyse der Belege und der Buchungen auf Basis von Buchungsschlüsseln oder Belegartenschlüsseln und deren Vergleich mit den Vorjahren. Die Anhalts-

¹¹¹⁷ Vgl. *Ruhnke*, vorherige Fn., *Keller*, Digitale Analyse von Finanzdaten, in: Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Digitale Datenanalyse, Interne Revision und Wirtschaftsprüfung: Synergien nutzen – Prüfungen optimieren, S. 91 f, 100.

¹¹¹⁸ Vgl. *Keller*, vorherige Fn., S. 93.

¹¹¹⁹ Vgl. *Odenthal/Seeber*, S. 179.

¹¹²⁰ Vgl. *Köster/Kuschell/Ribbert*, WPg 2010, 727, 732.

punkte für erhöhte Risiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten und Verstößen („red flags“, IDW PS 210 Tz. 34, 35/ISA [DE] 240 Tz. 35 - 38, A50, Anlage 3) können den Prüfer unterstützend leiten.

ii. Allgemeine Datenanalysen

Allgemeine Datenanalysen auf Aussagenebene können mit Rückblick auf den oben geschilderten Weiterentwickelten Ansatz ebenfalls Indizien für Verstöße/dolose Handlungen und damit auf ein Außerkraftsetzen der Kontrollmaßnahmen geben. Die Analyse der Journalbuchungen auf Aussagenebene zur Identifikation bedeutsamer Fehlerrisiken können nach IDW PH 9.330.3 Tz. 40 verschiedene Datenanalysen umfassen.¹¹²¹ Genannt werden statistische Verfahren wie der Einsatz einer *Benford*-Analyse oder des *Chi-Quadrat*-Tests, die Analyse der Geschäfte mit nahestehenden Personen, die Gegenkontenanalyse, die Analyse auf ungewöhnliche Buchungen, aber auch betriebswirtschaftliche Analysen wie zu neuen Produktparten anhand von Kostenträgerschlüsseln oder Artikelnummer.¹¹²²

Ferner können gem. dem IDW PH 9.330.3 Tz. 40 auch die Analyse der Neuanlagen von Debitoren und Kreditoren aus neuen Geschäftsbeziehungen, die Analyse der Umsätze zum Geschäftsjahresende, die Analyse der Gutschriften für Retouren, die Analyse der wesentlichen Kunden anhand der mit ihnen erzielten Umsatzerlöse, die Analyse der wesentlichen Lieferanten anhand der Eingangsrechnungen, sowie die Analyse der Buchungen im Materialaufwand und der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auf ungewöhnliche Schwankungen grundsätzlich als Indizien für Fehlerrisiken und damit für Verstöße/dolose Handlungen herangezogen werden. Auch hierbei können die Anhaltspunkte für erhöhte Risiken falscher Angaben aufgrund von Unrichtigkeiten/Irrtümer und Verstößen/dolosen Handlungen („red flags“, IDW PS 210 Tz. 34, 35/ISA [DE] 240 Tz. 35 - 38, A50, Anlage 3) unterstützend leiten um Abweichungen von der zuvor festgestellten Regelmäßigkeit zu identifizieren.

¹¹²¹ Es sei hier noch mal erwähnt, dass das JET auf Basis eines weiterentwickelten Ansatzes bei *Hoffmann* (hier Abschnitt §4.D.I.2.a).ii.) zunächst Fehlerrisiken auf Aussagenebene (Verstöße im engeren Sinne) identifiziert um somit zunächst die Grundlage einer weiteren Überprüfung hinsichtlich des Risikos einer *Management Override* (Verstöße im weiteren Sinne) zu ermöglichen.

¹¹²² Vgl. *Swart*, Neue Transparenz durch Data Analytics – Ändert sich die Rolle des WP's?, in: Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Transparenz durch digitale Datenanalyse: Prüfungsmethoden für Big Data, S. 25, nicht zu den analytischen Prüfungshandlungen gehören jedoch reine Kennzahlenanalysen zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage, vgl. *Töller/Gerber*, Statistische Datenanalyse in der Jahresabschlussprüfung zur Nutzung quantitativer Verfahren bei analytischen Prüfungshandlungen, in: Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Digitale Datenanalyse, Interne Revision und Wirtschaftsprüfung: Synergien nutzen – Prüfungen optimieren, S. 105.

c) **Fazit zu regelbasierten JET-Datenanalysen**

Planerisch muss der Prüfer gemäß seinem pflichtgemäßen Ermessen über die Art, die zeitliche Einteilung und den Umfang der zu untersuchenden Journalbuchungen befinden. Hier werden zwei Punkte wichtig: Zum einen kann der Prüfer nur nach der Feststellung der Regelmäßigkeit auch eine Vermutung über die Wahrscheinlichkeit beziehungsweise Hypothesen von Risiken entwickeln, um mit Hilfe von regelbasierten Analysen solche zu überprüfen.¹¹²³ Zum anderen sind bei Einsatz regelbasierter konventioneller JET-Analysen die vorherige Verständniskennzeichnung über die Regelmäßigkeit der Unternehmensprozesse und deren buchhalterische Abbildung für die Entscheidung hinsichtlich des Umfangs der anzufordernden Journalbuchungen von Bedeutung.

Die Voraussetzung eines detaillierten Verständnisses der regelmäßigen Unternehmensprozesse und ihrer buchhalterischen Abbildung ist insofern auch für die Datenanforderung prägend. Um zu wissen, welche Daten aufgrund ihres Gehalts an Fehlerrisiken angefordert werden müssen, sind bei Anwendung regelbasierter Verfahren die Methoden der Risikobestimmung vor der Datenanforderung bedeutend (Besprechung im Prüfungsteam, Befragung des Managements). Da regelbasierte Analysen zielgerichtet durchgeführt werden können, ist eine Eingrenzung des anzufordernden Datenbestandes insofern auch aus einem wirtschaftlichen Aspekt sinnvoll. Darüber hinaus ist die mandatspezifische risikoorientierte Vorgehensweise und damit verbundene risikoadäquate Datenanforderung Ausdruck eigenverantwortlicher Tätigkeit. Dem gegenüber birgt die Anforderung von Teilextrakten aus dem Gesamtbestand des Buchungsjournals Schwierigkeiten der Validierung, da Vergleichszahlen der Summen- Saldenlisten beispielsweise unterjährig ebenfalls eine korrekte Abgrenzung bedürfen.

Für die Analyse der Journalbuchungen sind mit Blick auf regelbasierte Verfahren zwei Aspekte zu berücksichtigen: Die Ausgestaltung, Planung und Durchführung hat der Abschlussprüfer eigenverantwortlich durchzuführen. Die vorzunehmenden Prüfungshandlungen sind dem pflichtgemäßen Ermessen des Abschlussprüfers risikoorientiert vorzunehmen. Für regelbasierte Analysen ist daher zum einen zu entscheiden, welche Art von Analysen und Anwendungen eingesetzt werden sollten. Festzulegen ist sich hier zwischen JET-spezifischen Analysen oder allgemeinen Datenanalysen. Erste adressieren dabei direkt W-Frage-Kategorien: „Was“, „Wann“, „Wie“, „Wohin“, „Welcher Betrag“ wurde oder „Wer“ hat gebucht? Dabei ist

¹¹²³ Vgl. *Ruhnke*, WPg 2019, 64, 66, *Köster/Kuschel/Ribbert*, WPg 2010, 727, 732.

jedoch sicherzustellen, dass ein Buchungszusammenhang festgestellt und somit der Buchungsfluss der den Transaktionen unterliegenden Geschäftsprozessen überprüft werden kann.

Für die allgemeinen Datenanalysen ist ein risikoadäquater Einsatz sicherzustellen. Die Möglichkeit, hier zwischen verschiedenen Anwendungen und Analysen wählen zu können, birgt die Gefahr fehlender Effektivität bei der Auswahl nicht-risikoadäquater Analysen. Sowohl statistische Analysen (*Benford*-Analyse, Chi-Quadrat-Test) als auch Analysen des Geschäftsverlaufs- und der buchhalterischen Abbildung (Gegenkontenanalyse, Analyse der Geschäfte mit nahestehenden Personen) können genutzt werden. Neben der richtigen Auswahl der Analyse gilt auch für allgemeine Datenanalysen auf Aussagenebene die zentrale Voraussetzung des prüferischen Individualinputs: Die Datenanalyse darf den Prüfer durch ihre Anwendung in seiner Eigenverantwortlichkeit nicht behindern. Er muss die Analysen stets auf die Risiken hin zielgerichtet durchführen und bei Bedarf entsprechende Anpassungen der zu untersuchenden Merkmale vornehmen können.

Mit Blick auf den idealtypischen Ablauf von JET-Analysen und den weiterentwickelten methodischen Ansatz (Abschnitt §4.D.I.2.a.ii) ist auch für solche allgemeinen Datenanalysen ihre Integration in ein risikoorientiertes Prüfungsvorgehen sicherzustellen. Das gilt insbesondere für eine auf die JET-Analyse folgende Überprüfung der betroffenen Prozesse und Kontrollmaßnahmen. Ansonsten stellen – egal welche Art von Analyse – im Rahmen der Ergebnisauswertung die als risikobehaftet ausgegeben Transaktionen eine nur isolierte und damit nicht effektive Prüfungshandlung dar. Nicht nur sind insofern zunächst im Rahmen der Planung und Datenanforderung die relevanten Risikobereiche festzustellen, risikoadäquate und damit effektive IT-gestützte Prüfungstechniken und Analysen auszuwählen, sondern auch ihre methodisch sinnvolle Integration in das Vorgehen sicherzustellen. Und schließlich bedürfen *Management Override*-Risiken immer einer konkreten Überprüfung in den jeweiligen Prozessen und der betroffenen Kontrollen (Sichtung von Dokumenten, Belegen etc.).¹¹²⁴

¹¹²⁴ Vgl. Keller, Digitale Analyse von Finanzdaten, in: Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse e.V. (Hrsg.), Digitale Datenanalyse, Interne Revision und Wirtschaftsprüfung: Synergien nutzen – Prüfungen optimieren, S. 91.

3. Regelsuchende JET-Datenanalysen

a) Theoretische Grundlagen

i. Künstliche Neuronen

Es geht somit um Mustererkennung in den buchhalterischen Journaldaten prüfungspflichtiger Unternehmen. Im digitalen Zeitalter bietet die IT auch hierzu Lösungsansätze. Eine Option sind regelsuchende, oder „explorative“ Datenanalysen. Sie bewegen sich auf dem Feld der künstlichen Intelligenz.¹¹²⁵ Technisch handelt es sich um selbstlernende Systeme bzw. um maschinelles Lernen (*machine learning*, ML). Diese Verfahren benötigen – mit Ausnahme eines Trainings im Rahmen eines überwachten Lernens – keine konkreten Vorgaben zum Umgang mit zu analysierenden Datensätzen, sondern lernen selbst aus den Daten.¹¹²⁶ Das Ergebnis der Verarbeitung wird auf Basis eines erkannten Musters innerhalb der (Lern)daten erzielt, ohne dass dabei das Muster auf den Einzelfall explizit zugeschnitten ist.¹¹²⁷

Wiederum als Teil des ML fungiert das Lernen künstlicher neuronaler Netze (KNN, *artificial neural networks*, NNS), in welchen das *Deep Learning* (DL) als ein Teilgebiet gilt.¹¹²⁸ Künstliche neuronale Netze sind der Funktionsweise des Gehirns *nachgeahmt*.¹¹²⁹ Dieses Attribut führt in Anbetracht der formulierten Kernfrage (§4.B.) und vor dem Hintergrund der Untersuchung von Möglichkeiten und Grenzen einer „*Maschine-Mensch-Verdrängung*“ im Rahmen des JET zu ihrer im Folgenden forcierten Betrachtung im Technologiespektrum künstlicher Intelligenz.¹¹³⁰ Bei solchen tiefergehenden Lernverfahren werden Daten durch Schichten (*layer*) vernetzter Recheneinheiten (Neuronen) verarbeitet.¹¹³¹ Das System lernt indem jede Schicht bestimmte Merkmale der Daten aufnimmt und bei zukünftigen Operationen berücksichtigt.¹¹³² Für dieses Verfahren fungieren die künstlichen Neuronen zentral. Sie sind in der Informatik dem Aufbau des menschlichen Neurons nachempfunden.

Betrachtet man zunächst das Vorbild des natürlichen Neurons, so lassen sich grob vier Teile

¹¹²⁵ Abschnitt §4.C.II.

¹¹²⁶ Vgl. *Bitkom e.V./DFKI* (Hrsg.), Fn. 996, S. 27.

¹¹²⁷ Vgl. *Trend-Report-Redaktion* (Hrsg.), Handbuch Digitalisierung, S. 280.

¹¹²⁸ Vgl. *Wartala*, S. 23.

¹¹²⁹ Vgl. ebd., S. 10.

¹¹³⁰ Für einen Überblick über die verschiedenen Einsatzmöglichkeiten künstlicher Intelligenz sowie weiteren Verfahren zur Anomalie-Erkennung im Speziellen vgl. *Marten/Hofstetter/Reichelt/Schleehuber*, WPg 2020, 1331 - 1340, *Gierbl/Schreyer/Leibfried/Borth*, Expert Focus 2020, 612 - 617, *Westermann/Spindler*, Expert Focus 2017, 791 - 797.

¹¹³¹ Vgl. *Wartala*, S. 11, 16, zu der technischen Entwicklung ausführlich *Schmidhuber*, Deep Learning in Neural Networks: An Overview, in: *Neural Networks* 2015, 85 - 117.

¹¹³² Vgl. *Wartala*, S. 22.

feststellen: den Zellkörper, das Axon, die Dendriten und die Synapsen.¹¹³³ Die Funktion des natürlichen Neurons besteht darin elektrische Impulse von Neuronen zu empfangen, zu verarbeiten und an andere Neuronen weiterzugeben. Jedes Neuron ist über die Synapsen mit anderen Neuronen und deren Dendriten verbunden (neurales Netz). Die Dendriten dienen diesem Funktionsablauf folgend zunächst als Empfänger und leiten die elektrischen Impulse an den Zellkörper. Der Zellkörper nimmt die elektrischen Eingangsimpulse auf. Sofern eine gewisse elektrische Grundspannung innerhalb des Zellkörpers erreicht wird, gibt dieser einen elektrischen Ausgangsimpuls weiter. Für die Ausgabe des Ausgangsimpulses leitet das Neuron diesen über das Axon und den Ausgabedendriten einem weiteren Neuron zu.

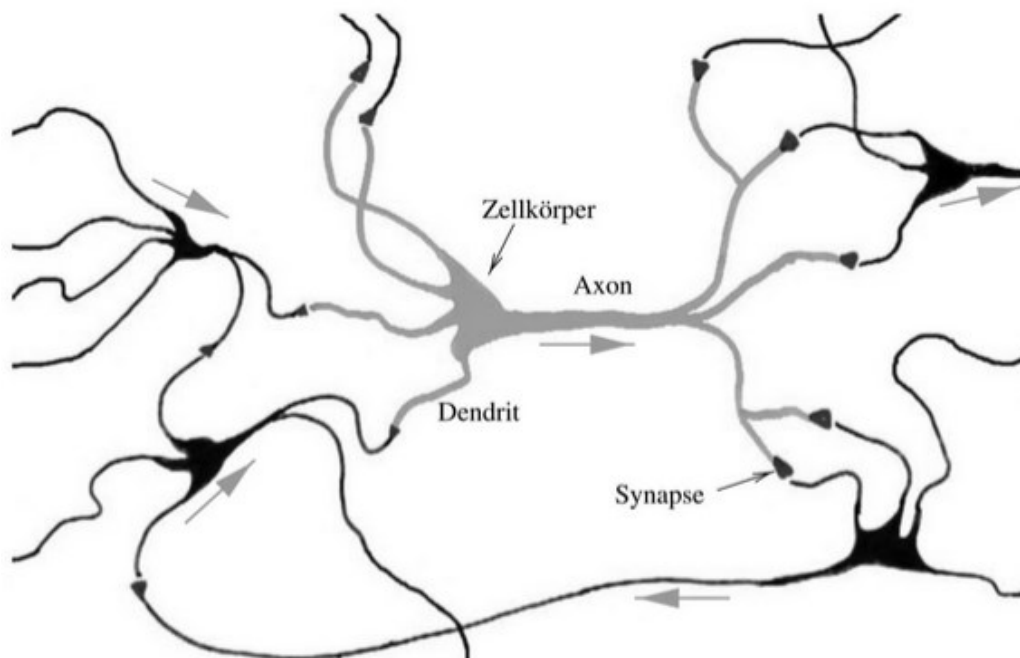


Abbildung 1: Funktionsaufbau eines natürlichen Neurons¹¹³⁴

Künstliche neuronale Netze lehnen sich in ihrem Funktionsablauf solchen von natürlichen neuronalen Netzen an.¹¹³⁵ Im Zentrum eines solchen Netzes liegt ein künstliches Neuron welches wie bei natürlichen neuronalen Netzen mit anderen Neuronen verbunden ist. An Stelle der Dendriten eines natürlichen Neurons sind künstliche Neuronen über Eingabe- und Ausgabeverbindungen mit anderen künstlichen Neuronen verknüpft. Zunächst empfängt das künstliche Neuron gewichtete Werte über die Eingabeverbindungen. Die Gewichtungen übernehmen bei einem künstlichen Neuron die Funktion der Synapsen eines natürlichen Neurons.

¹¹³³ Vgl. Ertel, S. 266.

¹¹³⁴ So dargestellt bei Ertel, S. 267.

¹¹³⁵ Vgl. Spreckelsen/Spitzer, S. 67.

Die hierüber eingehenden gewichteten Werte werden in zwei Schritten verarbeitet. Als erstes bildet das künstliche Neuron durch eine lineare Übertragungsfunktion die Summe über alle gewichteten Eingangswerte. Als zweites erfolgt dann durch das Neuron die Ermittlung einer nicht-linearen Aktivierungsfunktion. Ähnlich wie bei einem natürlichen Neuron, welches Signale an andere Neuronen ab einer gewissen elektrischen Grundspannung weitergibt, sendet das künstliche Neuron die ermittelte Aktivierung über seine Ausgabeverbindungen weiter, sofern die Aktivierungsfunktion ab einem bestimmten Wert nicht mehr 0, sondern 1 ist.¹¹³⁶ Eines der ersten und anschaulich dazustellenden künstlichen Neuronen ist das *einfache Perzeptron* von Rosenblatt.¹¹³⁷

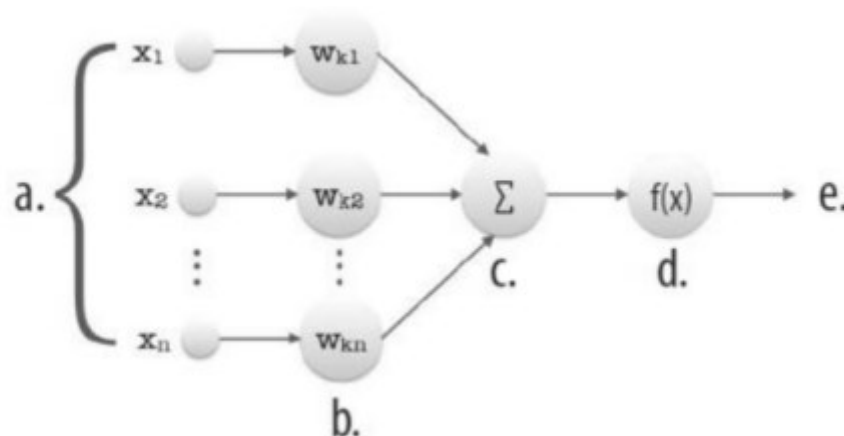


Abbildung 2: Modell eines vorwärts gerichteten künstlichen Neurons ohne Zwischenschicht (einfaches Perzeptron) mit a. Eingabesignalen, b. Gewichten, c. Signalsummation, d. Aktivierungsfunktion und e. Ausgabe¹¹³⁸

Innerhalb künstlicher Neuronen fungiert die Aktivierungsfunktion wie eine Art Schalter.¹¹³⁹ Erst, wenn sie einen bestimmten Wert erreicht, wird das Neuron aktiviert. Häufig eingesetzte Funktionsklassen zur Berechnung der Aktivierungsfunktion sind sigmoide Funktionen und rektifiziert-lineare Funktionen, auch rektifizierte lineare Einheiten (*Rectified Linear Unit*, ReLU) genannt. Die Funktionen sind nach ihrem Arbeitsbereich in dem sie operieren (Zahlenintervall) sowie ihrer Lernfähigkeit zu unterscheiden.

¹¹³⁶ Vgl. *Spreckelsen/Spitzer*, vorherige Fn., zu den Ursprüngen des Binärcode von 0 und 1 bereits §1.A.III.

¹¹³⁷ Vgl. *Scherer*, S. 65, *Rojas*, S. 51 f.

¹¹³⁸ So dargestellt bei *Wartala* (Abbildung 2-2).

¹¹³⁹ Vgl. *Cleve/Lämmel*, S. 49.

Zu der Klasse der sigmoiden Funktionen zählen die Schwellenwertfunktion, logistische Funktion sowie die *Tangens hyperbolicus*.¹¹⁴⁰ Die Schwellenwertfunktion hat einen Aktivierungsintervall von $[0, +1]$ und wird ab dem Schwellenwert von $x > 0$ mit dem Wert 1 aktiviert. Allerdings können Schwellenwertfunktionen nicht für Lernverfahren eingesetzt werden, welche auf einem Gradientenabstiegsverfahren (Lernen durch Gewichtsadjustierungen) basieren. Das Lernverfahren durch die Anpassung der Eingangsgewichte ist hier gestört, sobald der Gradient gegen 0 geht und keine Anpassung der Eingangsgewichte mehr erfolgt („Sättigung“ des Neurons). Mathematisch erfolgt das Lernen des künstlichen Neurons mit Hilfe einer Fehlerfunktion. Die optimale Anpassung der Gewichte, also das einwandfreie Lernen des neuronalen Netzes ist erlangt, wenn die Fehlerfunktion ein (lokales oder globales) Minimum erreicht. Dazu wandert der Wert der Fehlerfunktion durch stetige Anpassung der Gewichte entlang der Gradientenabstiegskurve hin zu einem Minimum.¹¹⁴¹

Ein weiterer Nachteil von Schwellenwertfunktionen ist, dass sie nur in vorwärtsgelagerten Netzen (*Feedforward-Netze* oder *Feed Forward Neural Network*, FFNN) ohne eine innere Schicht funktionieren. Diesen Eigenschaften hingegen sind logistische Funktionen sowie der *Tangens hyperbolicus* eigen. Ihr Arbeitsbereich liegt im Aktivierungsintervall von $[-1, +1]$ und funktionieren sowohl beim Lernen mit dem Gradientenabstiegsverfahren als auch in mehrschichtigen vorwärtsgerichteten neuronalen Netzen.

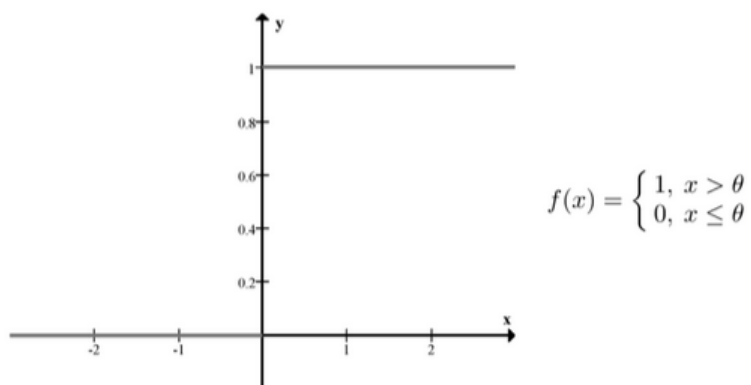
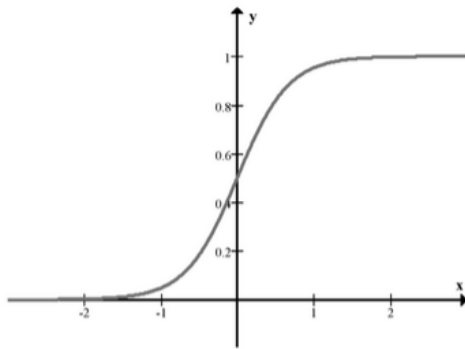


Abbildung 3: Schwellenwertfunktion¹¹⁴²

¹¹⁴⁰ Vgl. Cleve/Lämmel, vorherige Fn.

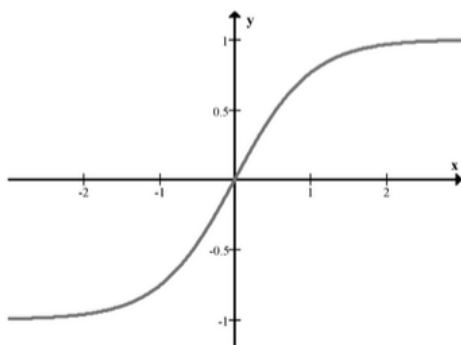
¹¹⁴¹ Vgl. Braun/Feulner/Malaka, S. 83 - 85, Albrecht/Schlüter, S. 174 f.

¹¹⁴² So dargestellt bei Cleve/Lämmel, S. 49.



$$f(x) = \frac{1}{1 + e^{-px}}$$

Abbildung 4: Logistische Funktion¹¹⁴³



$$f(x) = \tanh(x)$$

Abbildung 5: Funktion des Tangens hyperbolicus¹¹⁴⁴

Rektifizierte lineare Einheiten (ReLU-Funktion) haben ebenfalls den Vorteil, für das Lernen, das Gradientenabstiegsverfahren einzusetzen.¹¹⁴⁵ Es handelt sich um eine Funktion mit zwei linearen Abschnitten. Allerdings birgt auch eine ReLU-Funktion Implikationen mit sich. So sterben bei ReLU-Funktionen künstliche Neuronen, wenn ihre gewichteten Eingabewerte im Trainingsdatensatz negativ sind. Als Ergebnis geben die Neuronen stets ein Ergebnis von Null aus. Das kann mit mehreren Neuronen große Bereiche des KNN betreffen. Dem schafft eine Erweiterung der ReLU-Funktion Abhilfe: die Leaky-ReLU. Sie beinhaltet einen weiteren Parameter welcher dafür sorgt, dass die Funktion im Verlauf stets über eine geringe Steigung verfügt und somit nicht negativ wird. So kann sichergestellt werden, dass die Neuronen lediglich in eine Art Koma verfallen, wenn sie inaktiv werden, jedoch nicht absterben.

¹¹⁴³ So dargestellt bei Cleve/Lämmel, S. 50.

¹¹⁴⁴ So dargestellt bei Cleve/Lämmel, S. 50.

¹¹⁴⁵ Vgl. Géron, S. 337.

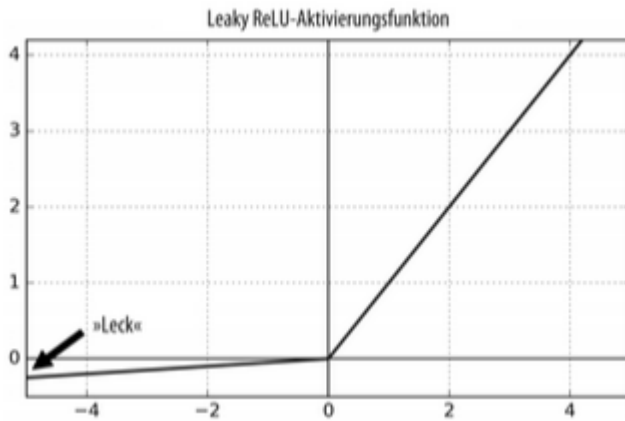


Abbildung 6: Leaky ReLU-Aktivierungsfunktion¹¹⁴⁶

ii. Künstliche Neuronale Netze (KNN)

Künstliche neuronale Netze entstehen, wenn mehrere künstliche Neuronen durch gerichtete und gewichtete Verbindungen miteinander verbunden werden.¹¹⁴⁷ Die Verbindungseinheiten der Neuronen bilden Schichten eines Netzwerks. Zu unterscheiden sind die Eingabeschicht (*input neuron*), eine oder mehrere verdeckte Schichten (*hidden layer*) und die Ausgabeschicht (*output layer*). Entsprechend ihrer gerichteten Verbindung können KNN vorwärtsgerichtet oder von der Ausgabe- zur verdeckten Schicht rückgekoppelt sein.¹¹⁴⁸ Grundsätzlich können verschiedene Netztopologien unterschieden werden. Für Regelsuchende JET-Analysen kommen insbesondere *Autoencoder Neural Networks* und *Adversarial Autoencoder Networks* in Frage, welche im Rahmen der praktischen Anwendung betrachtet werden.¹¹⁴⁹

Weiter sind KNN in den Eigenschaften hinsichtlich ihres Trainings sowie ihres Lernens zu unterscheiden.¹¹⁵⁰ Grundsätzlich sind die meisten KNN im engeren Sinne trainierbar, es gibt jedoch auch KNN bei denen keine Verbindungsgewichtsanpassung und somit keine Verbesserung, kein Training, erfolgt. Unterschiede der Netzarchitekturen lassen sich auch bezüglich ihrer Lernalgorithmen feststellen. Das Lernen kann überwacht, bestärkt oder nicht überwacht stattfinden. Überwachtes Lernen bedeutet, dass sowohl die Eingabedaten als auch die für diese Eingabedaten zu erwartenden Ausgabewerte vorliegen.¹¹⁵¹ Die Ausgabewerte des KNN werden mit den zu erwartenden Werten verglichen. Stimmt das Ergebnis nicht mit den zu er-

¹¹⁴⁶ So dargestellt bei Géron, S. 338.

¹¹⁴⁷ Vgl. Lämmel/Cleve, S. 196.

¹¹⁴⁸ Vgl. ebd., S. 197 f.

¹¹⁴⁹ Dazu nächster Abschnitt b) Praktische Anwendung.

¹¹⁵⁰ Vgl. Lämmel/Cleve, S. 198, 199.

¹¹⁵¹ Vgl. ebd.

wartenden Werten überein werden die Verbindungsgewichte an den künstlichen Neuronen entsprechend angepasst. Bei einlagigen Perzeptron-Netzwerken kommt hier das Gradientenabstiegsverfahren in Form der sogenannten Delta-Lernregel zu Anwendung; bei mehrlagigen KNN eine Verallgemeinerung der Delta-Lernregel, die sogenannte Backpropagation.¹¹⁵² Das Verfahren gilt als sehr effizient, hat aber kein biologisches Vorbild.

Das bestärkende Lernen hingegen gilt als weniger effizient, zugleich aber mit einem stärkeren biologischen Vorbild. Entgegen dem überwachten Lernen kann beim bestärkenden Lernen für die Eingabedaten nicht gesagt werden, wie richtig (zum Beispiel exakt richtig, weniger richtig) oder wie falsch (zum Beispiel ganz falsch, falsch, aber fast richtig) diese sind. Es kann lediglich gesagt werden, ob die Ausgabe richtig oder falsch ist und anhand dieses Ergebnisses das KNN weiter trainieren. Ein starkes biologisches Vorbild hat das unüberwachte Lernen. Das Lernverfahren kommt zur Anwendung, wenn der Ausgabewert, das Ergebnis, unbekannt ist und das KNN von alleine seine optimale Kalibrierung vornehmen muss.

Schließlich sind KNN noch hinsichtlich der Richtung ihrer Informationsverarbeitung zu unterscheiden. Erwähnt wurde oben schon die häufig eingesetzte Netzarchitektur der *Feed Forward Neural Network*, FFNN. In ihnen sind die Neuronen nur mit Neuronen anderer Schichten verknüpft und die Informationen werden entlang der Schichten zur Ausgabeschicht verarbeitet.¹¹⁵³ Daneben können KNN aber auch mehrlagig sein bei denen die Schichten untereinander interagieren. Hierzu zählen KNN bei denen Schichten übersprungen werden können oder KNN bei denen die Schichten am Ende des KNN Informationen wieder an vorgelagerte Neuronen zurückgeben (Rückkopplung).¹¹⁵⁴ Mit Blick auf die oben beschriebene theoretischen Grundlagen KI-basierter Anwendungen wird im Folgenden der Frage nachgegangen, welche KI-Entwicklungen im Bereich der JET-Datenanalyse vorzufinden und wie diese in den regulatorischen Rahmen (Abschnitt §2, §3) einzuordnen sind.

b) Praktische Anwendung

i. Überblick der technischen Entwicklung

Autoencoder Neural Networks (AEN) sind besonders zur Anomalie-Identifikation in Datensätzen geeignet. Ihr Anwendungsbereich ist breit gelegen. Erste Einsätze fanden AEN zur

¹¹⁵² Vgl. *Lämmel/Cleve*, S. 204, 211.

¹¹⁵³ Vgl. ebd., S. 203.

¹¹⁵⁴ Vgl. ebd., S. 197.

Anomalie-Identifikation im Bereich der manipulativen Bildbearbeitung, der Fälschung von Videoformaten oder im Bereich der Zollkontrolle zur Identifikation von Geldwäsche durch Analyse der exportierten Warenströme.¹¹⁵⁵ Erste Umfangreiche Arbeiten zu KI-basierten JET-Analysen wurden insbesondere um das Team von *Schreyer/Sattarov* et al. durchgeführt, welche Grundlage der weiteren Betrachtung sind. Die Arbeiten bedienen sich dabei der Netzarchitekturen von Autoencoder Neural Networks und Generative Adversarial Neural Networks (GAN).

Unabhängig ihres Anwendungsbereichs besitzen AEN spezifische Eigenschaften zur Anomalie-Identifikation. Funktional geht es im Grunde initial um Datenkompression und ihrer darauffolgenden Datenrekonstruktion.¹¹⁵⁶ Das AEN besteht dazu aus zwei vorwärts gerichteten Netzwerken, der encoder- (Datenkompression) und der decoder- (Datenrekonstruktion) Schicht. Der Unterschied zwischen den Eingabedaten und ihrer Kompression und den rekonstruierten Ausgabedaten wird als Rekonstruktionsfehler (*reconstruction error*, RE) bezeichnet. Der Rekonstruktionsfehler wird als Indiz für das Abweichen eines Datenpunktes vom zu erwartenden Muster innerhalb des Datensatzes herangezogen. Wie dies konkret für JET-Datenanalysen funktioniert, wird im Folgenden betrachtet.

ii. Autoencoder Neural Networks (AEN)

Journalbuchungen bringen zwei Eigenschaften mit, welche die Anwendung von AEN befürworten. JEs können zum einen nicht nur verschiedene Merkmale aufweisen (Buchungsdatum, Buchungsart, Kreditor), sondern auch eine große Anzahl an verschiedenen Merkmalsausprägungen (z.B. Kreditoren A bis Z). Zum anderen weisen die verschiedenen Merkmale gleichzeitig auch eine gewisse Abhängigkeit untereinander auf (z.B. Buchung auf bestimmten Haupt- oder Nebenbuchkonten mit dem zugehörigen Buchungsschlüssel). KNN, insbesondere AEN, ermöglichen ein unüberwachtes Lernen eines nicht-linearen Modells solcher beiden Eigenschaften von Journalbuchungen.¹¹⁵⁷

Damit das AEN die Eingabedaten der JEs nach ihrer Kompression korrekt Rekonstruiert ist zunächst ein Training nötig. Das Training des AEN erfolgt mit JEs welche verschiedene Merkmale aufweisen (Buchungsdatum, Nutzer etc.). Trainiert werden damit die Neuronen der

¹¹⁵⁵ *Schreyer/Sattarov* et al. (2018), S. 4, 5.

¹¹⁵⁶ Ebd.

¹¹⁵⁷ *Schreyer* et al., WPg 2018, 674, 677.

nicht-linearen Netzwerke, welche einem encoder-Netzwerk und einem decoder-Netzwerk zugehörig sind. Beide Netzwerke haben eine symmetrische Netzarchitektur und können aus mehreren Schichten von Neuronen bestehen. Die Neuronen selbst arbeiten dabei mit einer nicht-linearen, meist sigmoiden Funktion. Zwischen den beiden äußeren Schichten von Eingabe (encoder)- und Ausgabeschicht (decoder) liegt die verdeckte Schicht, welche durch ihre verringerte Neuronen Anzahl eine Art Flaschenhals darstellt und dadurch die komprimierte Darstellung der Eingabedaten erlernt, welche von dem decoder-Netz versucht wird zu ihren Ursprung hin zu rekonstruieren.¹¹⁵⁸

Formal lernt das AEN im Rahmen seines Trainings eine Optimale Einstellung seiner Parameter mit dem Ziel, jede Ungleichheit zwischen den Eingabedaten des encoder-Netzes und den Ausgabedaten des decoder-Netzes, zu beseitigen, also eine optimale Rekonstruktion zu erreichen. Das Abweichen von diesem Optimum wird als Rekonstruktionsverlust bezeichnet. Für die zu untersuchenden Journalbuchungen versucht das AEN im Rahmen seines Trainings entsprechend den Rekonstruktionsverlust über all ihre Merkmale zu minimieren. Die Flaschenhalsarchitektur mit der verdeckten Zwischenschicht verhindert dabei, dass das AEN nur seine Identitätsfunktion lernt, also die Eingabewerte ohne Kompression und Rekonstruktion identitär ausgibt.¹¹⁵⁹

Um Anomalien zu erkennen muss zunächst definiert werden was „Normalität“ ist. Mit Blick auf die Unternehmensprozesse und den diese abbildenden Journalbuchungen ist das Tagesgeschäft als das üblich zu erwartende Muster zu bezeichnen. Abweichungen hiervon kennzeichnen Anomalien, welche manipulativen oder fehlerhaften Ursprungs sein können. Wie oben bereits festgestellt, weisen Journalbuchungen in der Praxis zwei Eigenschaften auf: Sie beinhalten zum einen eine hohe Anzahl an verschiedenen Merkmalen und zum anderen eine starke Abhängigkeit zwischen diesen Merkmalen. Anomalien in der Rechnungslegung lassen sich im Rahmen dieses AEN-Analyseverfahren entsprechend aufteilen: So kann unterschieden werden nach sogenannten „globalen Anomalien“ und „lokalen Anomalien“ der Rechnungslegung.¹¹⁶⁰

Globale Anomalien sind hierbei definiert als unübliche, individuelle Merkmalsausprägungen

¹¹⁵⁸ Schreyer/Sattarov et al. (2018), S. 6, Schreyer et al., WPg 2018, 674, 678.

¹¹⁵⁹ Schreyer/Sattarov et al. (2018), S. 6.

¹¹⁶⁰ Schreyer/Sattarov et al. (2018), S. 7.

wie zum Merkmal Uhrzeit eine ungewöhnliche Buchungszeit. Solche unüblichen Merkmalsausprägungen können zwar einzeln auch mit traditionellen Methoden einer „red flags“-Analyse vom Abschlussprüfer identifiziert werden – Nachteil: Es handelt sich dann meist nur um Fehler und nicht um *Fraud*, da es sich meist nur um Korrekturbuchungen oder anormale Buchungen wie Sondersachverhalte im Rückstellungsbereich handelt.¹¹⁶¹

Bei lokalen Anomalien der Rechnungslegung handelt es sich im Rahmen dieser AEN-Analyse um eine unübliche Kombination von Merkmalsausprägungen wobei allerdings diese hingegen in ihrer Häufigkeit eher normal bzw. alltagskonform erscheinen, d.h. eine Buchung zur Uhrzeit um 11:00 Uhr morgens ist nicht ungewöhnlich, eine Buchung um 11:00 Uhr morgens am Sonntag allerdings schon. Hierbei versuchen Täter das reguläre Muster zu imitieren. Es handelt sich bei solchen Anomalien konkret um Manipulation, da die Täter aktiv und bewusst versuchen die implementierten Prozesse und Kontrollen des Unternehmens zu umgehen und nicht – wie bei globalen Anomalien – ggf. nur um Fehler oder Sondersachverhalte.¹¹⁶²

Entsprechend der Einordnung nach globalen und lokalen Anomalien der Rechnungslegung wird unterschieden zwischen (1) der Entdeckung von sämtlichen unüblichen Merkmalsausprägungen (z.B. unübliche Buchungszeit) und (2) der Entdeckung von unüblichen Kombinationen von Merkmalsausprägungen (z.B. Buchungszeit 11:00 Uhr am Buchungstag Sonntag). Zur Entdeckung beider Charakteristika (global und lokal) wird eine Anomalie-Skala (*anomaly score*, AS) herangezogen welche (1) das Auftreten einer unüblichen Merkmalsausprägung sowie (2) das Auftreten unüblicher Kombinationen von Merkmalsausprägungen berücksichtigt. Der AS wird somit berechnet als eine Verknüpfung aus (1) hinsichtlich der Merkmalsausprägung (lokal), ihre Wahrscheinlichkeit, wie oft diese in der Population der Journalbuchungen zu erwarten ist und (2) hinsichtlich der Kombination von Merkmalsausprägungen (global), dem Rekonstruktionsfehler (RE) der eine anormale Kombination von Merkmalsausprägungen mit sich bringt.¹¹⁶³ Die dargestellte Funktionsweise des AEN konnte durch *Schreyer/Sattarov* et al. in einem Experiment mit zwei Datensätzen von Journalbuchungen eines SAP-ERP-System überprüft und erfolgreich belegt werden.¹¹⁶⁴

¹¹⁶¹ *Schreyer/Sattarov* et al. (2018), S. 7.

¹¹⁶² Ebd.

¹¹⁶³ *Schreyer/Sattarov* et al. (2018), S. 8.

¹¹⁶⁴ *Schreyer/Sattarov* et al. (2018), S. 9 - 15.

iii. Adversarial Autoencoder Neural Networks (AAE)

Autoencoder Neural Networks (AEN), wie oben dargestellt, sind zwar in der Lage, das in den JEs innewohnende Muster zu finden, zu rekonstruieren und Abweichungen davon als Auffälligkeiten zu identifizieren, jedoch haben Abschlussprüfer Schwierigkeiten, aus den als Anomalie gekennzeichneten JEs effizient prüffähige Stichproben auszuwählen, da nicht ersichtlich ist, welchen generativen Unternehmensprozessen diese zuzuordnen sind. Dies macht eine Einschätzung des Prüfungsrisikos in den jeweiligen Bereichen der Rechnungslegung schwierig. Deshalb wird im Folgenden der weiterentwickelte Ansatz der AEN hin zu *Adversarial Autoencoder Neural Network* (AAE) betrachtet. Diese Netzarchitektur kann nicht nur das in den JEs innewohnende Muster erkennen und rekonstruieren und mit Hilfe eines Rekonstruktionsfehlers auffällige JEs als Anomalien der Rechnungslegung kennzeichnen, sondern mit Hilfe eines Diskriminator-Netzes auch eine Gruppierung der als Anomalie gekennzeichneten JEs zu ihnen zuordbaren Unternehmensprozessen vornehmen.¹¹⁶⁵

Wie bei AEN ist für die Rekonstruktion des in den JEs innewohnenden Musters zunächst „Normalität“, also ein gewöhnliches Muster, zu definieren. Hierzu wird wieder angenommen, dass „Normalität“ durch das in den Unternehmensprozessen und der Rechnungslegung entsprechend abgebildete Tagesgeschäft widerspiegelt wird. Um die Rechnungslegung im Bereich der Journalbuchungen zu manipulieren, müssen Täter von der Normalität abweichen. AAE kennzeichnen im Rahmen ihrer Rekonstruktionsarbeit solche Abweichungen wie bei AEN als Anomalien der Rechnungslegung. Auch die charakteristischen Eigenschaften von Journalbuchungen sind für AAE wie bei den AEN gleich von Bedeutung: Die grundsätzlich hohe Zahl an verschiedenen Merkmalsausprägungen sowie die Abhängigkeit zwischen bestimmten Merkmalsausprägungen sind wichtige Dateneigenschaften zur späteren Ermittlung einer Anomalie in den Daten der Rechnungslegung.¹¹⁶⁶

Das AAE nimmt entsprechend dieser Dateneigenschaften wie das AEN eine Einteilung der Anomalien vor. Untypische individuelle Merkmalsausprägungen wie die Beanspruchung selten bebuchter Konten oder ungewöhnliche Uhrzeiten werden als globale Anomalien bezeichnet. Ungewöhnliche Kombinationen von Merkmalsausprägungen wie die Nutzung von unüblichen Buchungsschlüsseln auf bestimmten Hauptbuchkonten kennzeichnen lokale Anoma-

¹¹⁶⁵ Schreyer/Sattarov et al. (2019), S. 2.

¹¹⁶⁶ Schreyer/Sattarov et al. (2019), S. 3.

lien. Gerade letztere sind – wie bei den AEN – für manipulative Vorgänge besonders indikativ, da hierzu bewusst die compliance Standards des Unternehmens umgangen werden und somit auch ein Indiz für *Management Override* vorliegt.¹¹⁶⁷

Die AAE Architektur lernt im Rahmen eines unüberwachten Lernens beide Klassen von Anomalien (global und lokal) zu identifizieren. Zusätzlich werden – als Erweiterung gegenüber der oben dargestellten AEN-Architektur – die als Anomalien gekennzeichneten Journalbuchungen entsprechend ihrer zugrundeliegenden Unternehmensprozesse (zum Beispiel unüblicher JE im Bereich von Umsatzerlösbuchungen, Materialaufwandsbuchungen, Zahlungseingangsbuchung) Gruppieren, um die identifizierten Anomalien für eine weitere Untersuchung durch den Abschlussprüfer besser interpretieren zu können.¹¹⁶⁸

Funktional arbeitet das AAE hinsichtlich des ersten Ziels der Anomalie-Identifikation wie das oben dargestellte AEN: Das AAE besteht aus zwei nicht-linearen, mehrschichtigen, vorwärts gerichteten Netzen. Mit dem encoder-Netz werden die einhergehenden Daten der Journalbuchungen durch die Flaschenhalsarchitektur komprimiert und danach durch das decoder-Netz rekonstruiert. Wie bei dem AEN ist das Ziel des AAE, ein Rekonstruktions-Modell zu erlernen, mit dem die komprimierten Eingangsdaten mit einem möglichst minimalen Rekonstruktionsverlust rekonstruiert werden. Das encoder-Netz arbeitet dabei innerhalb der Neuronen, mit Ausnahme der letzten Schicht, auf mathematischer Ebene mit einer *Leaky Rectified Linear Unit* (LReLU)-Aktivierungsfunktion. Die Neuronen des decoder-Netzwerks nutzen als Aktivierungsfunktion ebenfalls eine LReLU, mit Ausnahme der Ausgabeschicht, bei der eine Sigmoid-Aktivierungsfunktion verwendet wird.¹¹⁶⁹

Neben dem encoder- und decoder-Netz arbeitet das AAE mit einem *generativen adversarial neural network* (GAN), um dem zweiten Ziel, der Einteilung Anomalie-gekennzeichneter JEs nach Unternehmensprozessen, für ihre bessere Interpretation nachzukommen. Das GAN soll dazu eine generative Verteilung lernen, welche der echten Verteilung der JEs möglichst gleichkommt. Dazu bedient das GAN sich eines generator-Netzwerks und eines diskriminator-Netzwerks, welche sich beide in einem gegensätzlichen Training verbessern. Das generator-Netzwerk generiert zunächst Muster einer möglichen Verteilung der in den Journalbuchun-

¹¹⁶⁷ Schreyer/Sattarov et al. (2019), S. 3 f.

¹¹⁶⁸ Schreyer/Sattarov et al. (2019), S. 4.

¹¹⁶⁹ Schreyer/Sattarov et al. (2019), S. 4, 6.

gen enthaltenen Daten. Es wird dabei durch das gegensätzlich arbeitende diskriminator-Netzwerk trainiert. Das diskriminator-Netzwerk versucht währenddessen ein Modell von Parametern zu erlernen, welches zwischen dem Muster der echten Datenverteilung und dem Muster der Verteilung des generator-Netzwerks unterscheiden kann. Je mehr die Verteilung des generator-Netzwerks der durch das diskriminator-Netzwerk ermittelten echten Verteilung entspricht, desto genauer ist die Zuteilung der als Anomalie-gekennzeichneten JEs zu den ihnen unterliegenden Unternehmensprozessen.¹¹⁷⁰

Um Anomalien in der Rechnungslegung zu kennzeichnen, bedient sich das AAE wie bereits oben das AEN einer Anomalie-Skala (*anomaly score*, AS). Beim AAE besteht diese aus (1) dem Verlust aus der Annäherung der generator-Verteilung der JEs und der echten Verteilung der JEs im Zusammenspiel mit dem diskriminator-Netzwerk, welcher zugleich globale Anomalien wie die unübliche Häufigkeit von Merkmalsausprägungen darstellt und (2) dem Rekonstruktionsverlust, welcher zugleich typisch für lokale Anomalien einer unüblichen Kombination von Merkmalsausprägungen ist.¹¹⁷¹ Das AAE lernt als Erweiterung gegenüber dem AEN somit ein Modell mathematischer Parameter, welches nicht nur Anomalien in den JEs identifiziert, sondern auch die auffälligen JEs den ihnen unterliegenden Unternehmensprozessen entsprechend in Gruppen einteilt. Eine solche Gruppeneinteilung kann zum Beispiel eine Gruppe bestehend aus JE zu Abschreibungen auf Sachanlagen oder eine Gruppe von JE zum Ausgleich von Lieferantenrechnungen sein. Die dargestellte Funktionsweise des AAE konnte durch *Schreyer/Sattarov* et al. in einem Experiment mit zwei Datensätzen von Journalbuchungen eines SAP-ERP-System überprüft und erfolgreich belegt werden.¹¹⁷²

c) **Fazit zu regelsuchenden JET-Datenanalysen**

Für ein Fazit wird sich im Folgenden entlang des idealtypischen Ablaufs eines JET orientiert.¹¹⁷³ Beginnend mit Blick auf den Prüfungsschritt der Planung ist das pflichtgemäße Ermessen des Prüfers für die zeitliche Einteilung und den Umfang der zu prüfenden Journalbuchungen ausschlaggebend. Beide Aspekte beeinflussen sich dabei gegenseitig und können mit der Beschränkung des Umfangs durch eine Untersuchung von nur den Anpassungsbuchungen am zeitlich eingegrenzten Ende eines Jahres liegen oder dem gegenüber auch einen

¹¹⁷⁰ *Schreyer/Sattarov* et al. (2019), S. 4.

¹¹⁷¹ *Schreyer/Sattarov* et al. (2019), S. 5.

¹¹⁷² *Schreyer/Sattarov* et al. (2019), S. 5 - 8.

¹¹⁷³ Siehe dazu Abschnitt §4.D.II.1.a) - e).

weiteren Umfang haben, welcher auch gewöhnliche unterjährige Buchungen umfasst. Zu berücksichtigen sind bei dieser Entscheidung ferner der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit sowie die Umsetzung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes.

Künstliche Intelligenz funktioniert durch Daten. Für die Anwendung von KNN wie den oben vorgestellten AEN oder GAN scheint zur Mustererkennung eine zeitliche Beschränkung oder ein begrenzter Umfang von zu untersuchenden Journaldaten nicht förderlich. Der Prüfer wird daher bei Anwendung von regelsuchenden JET-Datenanalysen versuchen, einen möglichst umfangreichen Datenbestand zu erhalten. Das muss dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit nicht entgegenstehen. Eine Abschlussprüfung gründet auf vollständigen und validen Datenbeständen. In *Praxi* ist es zumeist einfacher und von größerer Validität einen Datensatz der Buchungen zu vollständig durchgebuchten Jahresabschlüssen abzugleichen, als dies für unterjährige Teilextrakte von Daten sicherzustellen.

Die bei Anwendung von regelsuchenden JET-Datenanalysen sicherzustellende Funktionalität hat insofern auch Einfluss auf die Anforderung des Datenbestands der Journalbuchungen. Idealtypisch ist es, zur Wahrung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes durch den Prüfer vorher eine Fehlerrisikoanalyse vorzunehmen. Hilfestellung bei der Identifizierung von Risikoindizien gibt dabei die Liste der „*red flags*“ oder das Konzept der „*Fraud Triangle*“. Um dem Grundsatz eines risikoorientierten Prüfungsansatzes zu genügen, muss der Prüfer im Sinne der Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit über solche Indizien hinaus auf etwaige weitere unternehmensindividuelle Risiken reagieren. Regelsuchende JET-Datenanalysen können den Abschlussprüfer in dieser eigenverantwortlichen Aufgabe unterstützen. Der oben herausgestellte Vorteil von KNN wie dem AEN und GAN ist es, gerade auch solche Risikoindizien durch Anomalie-Kennzeichnung zu identifizieren, welche *a priori*, also nicht von vornherein zu erwarten sind und nicht auf Grundlage von Erfahrungswerten gesucht werden.

Die berufsrechtlichen Normen verlangen für die Planung und Durchführung der Analyse der Journalbuchungen eine risikoadäquate Umsetzung. Diese ist, neben den groben Vorgaben der Prüfungsstandards, durch den Abschlussprüfer eigenverantwortlich und nach pflichtgemäßem Ermessen zu realisieren. Die hier vorgestellte Methode einer KI-basierten JET-Datenanalyse durch ein AEN, wie es von *Schreyer/Sattarov* et al. entwickelt wurde, ist darauf trainiert, die Eingabewerte nach deren Dimensionsreduktion durch die versteckten Schichten mit Hilfe ei-

nes decoder-Netzes zu rekonstruieren. Journalbuchungen, welche Anomalien aufweisen, sind Träger musterabweichender Eigenschaften und daher durch das AEN nur schwer zu rekonstruieren, was somit zu einem hohen Rekonstruktionsfehler führt. Erreicht der AS einen bestimmten Wert, wird der rekonstruierte JE als Anomalie gekennzeichnet und der Abschlussprüfer kann einem potenziellen Risiko des *Management Override* nachgehen. In diesem Punkt liegt jedoch eine Schwachstelle des AEN: Die ausgegebenen Ergebnisse in Form der Anomalie gekennzeichneten JEs sind für den Abschlussprüfer für eine weitergehende Untersuchung nur schwer zu interpretieren.

Dem soll ein ebenfalls von *Schreyer/Sattarov* et al. entwickeltes KNN Abhilfe schaffen. Das *Generative Adversarial Neural Network* (GAN) arbeitet grundsätzlich nach derselben Methode wie das oben dargestellte AEN. Dies gilt insbesondere für die Anomalie-Identifikation der eingegebene Journaldaten. Zusätzlich verfügt das GAN über ein generator- und ein gegensätzlich arbeitendes diskriminator-Netz. Diese erlernen im Zusammenspiel eine Verteilung der Merkmalsausprägungen der als Anomalie-gekennzeichneten JEs, welche eine Einteilung der JEs nach den ihnen zugrundeliegenden Unternehmensprozessen ermöglichen soll. Diese Gruppierung macht damit eine Einordnung der Journalbuchungen zu den betroffenen Prozessen und damit eine Überprüfung der jeweiligen Kontrollen möglich. Die funktionale Erweiterung des AAE zu einem GAN erinnert insofern an das Analysekriterium des „Buchungszusammenhangs“ eines idealtypischen JET. Erst durch die Verortung der Buchungen innerhalb der Unternehmensprozesse und des IKS ist eine Überprüfung der betroffenen Kontrollen ermöglicht.

Beide KNN sind hinsichtlich ihres Analysevorgangs tendenziell als IT-basierte Verfahren einzuordnen.¹¹⁷⁴ Der Prüfer muss hier – bis auf das Training der KNN – keinen weiteren Input geben oder eine Kalibrierung des Analysemechanismus vornehmen, um auf unternehmensindividuelle Risiken reagieren zu können. Die KNN finden als regelsuchende Verfahren zunächst selbst das in den Journaldaten innewohnende Muster einer Normalität und können Anomalien jeglicher Art, über einen „*red flag*“-Ansatz regelbasierter Instrumente hinaus, erkennen.¹¹⁷⁵ Insofern sind für die Eigenschaften eines IT-basierten Verfahrens hier sowohl ein effizientes als auch effektives Vorgehen festzustellen. Letztes ist jedoch mit Blick auf den

¹¹⁷⁴ Siehe Abschnitt §4.D.III.1.

¹¹⁷⁵ *Schreyer/Sattarov* et al. (2018), S. 2, *Schreyer/Sattarov* et al. (2019), S. 2, *Dreixler*, WP Praxis 2020, 172 ff.

wirtschaftlichen Aspekt maßgebend.¹¹⁷⁶ Der aus den berufsrechtlichen Normen ableitbare Anspruch, dass der Prüfer durch das von ihm eingesetzte Verfahren in seiner Risikoadressierung nicht eingeschränkt werden darf, wird insofern durch die oben dargestellte KNN erfüllt. Das kann an dieser Stelle für solche Formen der KI-basierten Datenanalyse mit dem Ziel eines Erkennens von potenziellen *Management Override*-Risiken als Vorteil festgehalten werden.

Diese Feststellung allein ist jedoch noch nicht mit einer eigenverantwortlichen Tätigkeit des Abschlussprüfers gleichzusetzen. Die Berufsstandards geben kein konkretes Verfahren oder Vorgehen zur Analyse der Journaldaten vor. Die Eigenverantwortlichkeit des Abschlussprüfers in Form seiner persönlichen Verantwortung einer natürlichen Person schließt die Anwendung digitaler Prüfungstechniken nicht aus. Es kommt bei der Anwendung digitaler Techniken, hier zentral KI-basierter Techniken, auch darauf an, ob der Abschlussprüfer diese für die Analyse auf Fehlerrisiken als adäquat befindet oder nicht. Dass die hier betrachteten KNN den Prüfer in seinem Handeln und seiner Fähigkeit, eine adäquate Analyse der Fehlerrisiken vorzunehmen unterstützen und nicht beeinträchtigen, ist daher lediglich eine Voraussetzung, damit der Prüfer sich im Sinne seiner Eigenverantwortlichkeit überhaupt für ihre Anwendung entscheiden kann. Ob der Einsatz solcher digitalen Prüfungstechniken mit Blick auf die Erlangung quantitativer und qualitativer Prüfungsnachweise ausreicht, ist jedoch ebenfalls vom Prüfer zu bedenken.

Mit Blick auf den letzten Schritt eines idealtypischen JET ist im Rahmen der Ergebnisauswertung ein kritischer Punkt der vorgestellten KNN festzuhalten: Dieser bezieht sich nicht auf die hier nur schemenhaft dargestellte mathematisch-technische Umsetzung, sondern auf die Eingliederung solcher KNN in den Prüfungsansatz: Auch nach der Ausgabe (*output*) risikobehafteter Journalbuchungen durch ein KNN ist die Prüfung eines *Management Override* im Rahmen der Ergebnisauswertung nicht abgeschlossen. Das Risiko eines Außerkraftsetzens der Kontrollmaßnahmen bedarf immer einer Prüfung der betroffenen Kontrollen selbst. Die bloße Kennzeichnung unüblicher Journalbuchungen sind im Rahmen der Prüfung eines *Management Override* für sich noch kein Prüfungsnachweis, auf dessen Grundlage in qualitativer Hinsicht ein Prüfungsurteil gefällt werden kann. Gerade aber wenn es um Prüfungsnachweise als Grundlage des Prüfungsurteils geht, ist die Berufspflicht der kritischen Grundhaltung zentral.

¹¹⁷⁶ Dazu siehe Abschnitt §2.B.IV. Qualitätssicherung: Zielkonflikte von Prüfungsqualität und geschäftlichen Leistungsindikatoren sind zugunsten der Qualität zu lösen (IDW QS 1 Tz. 20, 21).

IV. Fazit zu digitalisierten JET-Analysen

Regelbasierte Verfahren orientieren sich zwar als Vergleichsmaß an der identifizierten Regelmäßigkeit, die Analysen selbst jedoch zielen auf Abweichungen ab. Im Zentrum steht also nicht die Identifikation der Regel, sondern die adäquate Auswahl der Analyse zur Identifikation von Unregelmäßigkeiten. Daneben ist die Möglichkeit des Individualinputs für regelbasierte Verfahren eine kritische Voraussetzung zur Wahrung der prüferischen Berufspflichten. Der Prüfer muss eigenverantwortlich und frei von technischen Barrieren, ungehindert von der gewählten IT-gestützten Prüfungstechnik, eine risikoadäquate Kalibrierung der Analyse vornehmen können. Hochrisikokriterien (*red flags*) können hierbei hinweisend leiten. Diese Hinweisgeber zur Orientierung sind jedoch Erfahrungswerte der bisherigen Praxis. Daher wird bei regelbasierten Verfahren methodisch von einer Überprüfung globaler Falschdarstellungshypothesen gesprochen.¹¹⁷⁷

Wesentlicher Unterschied zwischen regelbasierten Verfahren und regelsuchenden Verfahren ist insofern die Art und Weise, die Regel, also die „Normalität“, zu identifizieren. Je genauer dies erfolgt, desto effektiver können Abweichungen hiervon identifiziert werden. Je näher der Abschlussprüfer sich bei seiner Verständnisgewinnung des Gewöhnlichen, der Erkennung des tatsächlichen Musters, an der Realität bewegt, desto eher ist er auch in der Lage, mandatspezifische Anomalien von dem festgestellten Muster zu erkennen. Dies mündet daher in einem Vorteil gegenüber regelbasierten Verfahren: Auf Basis des durch ein regelsuchendes Verfahren erkannten Musters und der Ausgabe hiervon abweichender Transaktionen verringert der Prüfer die Gefahr, im Rahmen seiner Aufbau- und Funktionsprüfung ein nicht zutreffendes (nur idealtypisches) Prozess- und Buchungsverständnis zu erlangen. Damit wiederum verringert der Prüfer auch die Gefahr, bei regelbasierten Analysen nichtzutreffende Falschdarstellungshypothesen zu prüfen.

Insofern wäre, derart isoliert betrachtet, die Anwendung regelsuchender Verfahren den regelbasierten Verfahren vorzuziehen. Es kommt jedoch immer auf das konkrete mandatsindividuelle Risikoumfeld an. Daneben ist auch für die Anwendung von regelsuchenden Verfahren als zentrale Voraussetzung eines berufspflichtgemäßen Verhaltens festzuhalten: Zum einen darf der Abschlussprüfer durch ihre Anwendung in seiner Fähigkeit, frei und adäquat Risiken zu identifizieren und zu adressieren, nicht eingeschränkt werden. Mit Blick auf die Funktionalität

¹¹⁷⁷ Vgl. *Ruhnke*, WPg 2019, 64, 66.

regelsuchender Systeme das in den Daten innewohnende Muster *a priori* herzuleiten, scheint diese Voraussetzung als effektivitätssteigerndes Prüfungsvorgehen gegeben. Zum anderen aber muss der Prüfer trotz Anwendung KI-basierter Verfahren, wie sie oben dargestellt wurden, über das Gesamtergebnis reflektieren und, wenn nötig, Anpassungen oder Erweiterungen für ein risikoadäquates Vorgehen vornehmen.

§ 5 Kritik: Gewissenhaftigkeit und datenanalytische JET-Verfahren

A. Subjektivbezogene Kriterien des Gewissensbegriffs

Die oben vorgenommenen Analysen (Abschnitte §3 und §4) machen hier nun eine Gegenüberstellung der rechtlichen Anforderungen mit der sich in der Praxis vollziehenden Digitalisierung der Abschlussprüfung möglich: Kann die Anwendung digitaler Prüfungstechnik noch zu einer gewissenhaften Abschlussprüfung führen, dem oben herausgearbeiteten normativ-objektiven Sorgfaltsmaß genügen? Die im Abschnitt §3 für diese Untersuchung als bedeutsam identifizierten und untersuchten Kriterien des Gewissensbegriffs in Form der Eigenverantwortlichkeit, dem pflichtgemäßen Ermessen und der kritischen Grundhaltung scheinen zunächst aufgrund ihrer vermeintlichen Subjektivität oder Bezogenheit zu einer natürlichen Person nur wenig Raum für etwas zu lassen, das *Alan Turing* „abstract machines“¹¹⁷⁸ nennt.

Es gilt jedoch hier das Praktische, die fortschreitende Digitalisierung der Abschlussprüfung, in den oben herausgearbeiteten Rechtskomplex einer „gewissenhaften Abschlussprüfung“ einzuordnen. Im Einzelnen wurde dies bereits oben mit Blick auf die Kriterien des Gewissensbegriffs für die Anwendung regelbasierter und regelsuchender JET-Analysen vorgenommen.¹¹⁷⁹ Hier lassen sich nun damit *Möglichkeiten* für die Abschlussprüfung skizzieren: Die Anwendung von KI-basierten Verfahren zur Identifikation von Fehlerrisiken *a priori* gegenüber dem Einsatz von konventionellen Verfahren auf der Basis von Erfahrungswerten führt zu einer höheren Effektivität. Grundsätzlich sind Datenanalysen seitens der berufsrechtlichen Normen für bestimmte Bereiche vorgesehen (IDW PH 9.330.3)¹¹⁸⁰ – aber nicht zwingend anzuwenden (F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr., Absch. 2.6)¹¹⁸¹. Dies gilt insbesondere für fortgeschrittene datenanalytische Verfahren. Mit Blick auf den Einsatz oben dargestellter KI-basierter Verfahren läge in Anbetracht einer durch die effektivere Fehlerrisikoanalyse und der dadurch möglich werdenden gezielteren Prüfung solcher Fehlerrisiken die Anwendung solcher Verfahren nicht (mehr) nur im Bereich des Möglichen, sondern solche Verfahren wären verpflichtend einzusetzen.¹¹⁸²

¹¹⁷⁸ *Turing*, Computing Machinery and Intelligence, in: *Copeland* (Hrsg.), *The Essential Turing*, S. 454, zunächst weist *Turing* auf Grundlage seiner Arbeiten darauf hin, dass es sich bei logischen Systemen um Maschinen handelt und letztendlich um digitale Computer, ebd., S. 450.

¹¹⁷⁹ Siehe im Einzelnen die Fazite in Abschnitt §4.D.III.2.c. und §4.D.III.3.c. sowie dem Gesamtfazit zu digitalisierten JET-Verfahren in Abschnitt §4.D.IV.

¹¹⁸⁰ Vgl. *Göttsche* et al., IRZ 2018, 401, 402, *Arbeitskreis Schmalenbach-Gesellschaft*, Fn. 948, S. 330.

¹¹⁸¹ Vgl. IDW Arbeitskreis „Technologisierung der Abschlussprüfung“, *Fragen & Antworten (F&A)* zu ihrer praktischen Anwendung im Rahmen der Abschlussprüfung vom 22.09.2020, IDW Life, Heft 11/2020.

¹¹⁸² Vgl. *Ruhnke*, WPg 2019, 64, 70.

Diese faktische Verpflichtung wäre allerdings wiederum nur gegeben, wenn auf Grundlage eines rechtlichen, objektiven Sorgfaltsmaßes diese auch begründbar ist. Konkret würde diese also nur entstehen, wenn der Einsatz solcher Verfahren in der Praxis so weit fortgeschritten und anerkannt ist, dass ihre Anwendung einem allgemeinverständlichen Bedarfsanspruch des Rechtsverkehrs gleichkommt. Auf Basis des Vertrauensschutzes müsste der Auftraggeber des Prüfmandates darauf vertrauen können, dass der Prüfer über solche Techniken verfügt und zu ihrer Anwendung befähigt ist. Die Innovationstätigkeit der WP-Praxen im Bereich der datenanalytischen Verfahren ist insofern nicht nur aus Effizienzgesichtspunkten wichtig: Die mangelnde Wertschätzung der Abschlussprüfung, der Honorardruck und der Mangel an Personal und Zeiteinsatz mögen bedeutende Treiber der technologischen Entwicklung sein.¹¹⁸³ Sie sind aber mit Blick auf das, was der Verkehrskreis in Zukunft von einem gewissenhaften Abschlussprüfer erwartet, insbesondere auch eine Aufwendung zum Erhalt der notwendigen Sorgfalt einer gesetzlichen Abschlussprüfung.

Aus der Betrachtung der datenanalytischen Verfahren hat sich jedoch – und auch dies gilt im Grunde für beide Verfahren – gezeigt, dass der Mensch auch im digitalen Zeitalter der bestimmende Faktor bleibt. Das konnte für beide Verfahren mittels Durchspiels eines idealtypischen Ablaufs festgestellt werden, beginnend von der Planung der Anwendung solcher Analysen (nach pflichtgemäßem Ermessen), über die Analyse der Journaldaten (eigenverantwortlich, trotz Anwendung digitaler Analysetechniken von diesen ungehindert, frei im Urteilen und Handeln) bis hin zu der Ergebnisauswertung (kritische Grundhaltung). Speziell mit Blick auf KI-basierte Verfahren kann von einer Maschine-Mensch-Verdrängung kaum die Rede sein. Die gewissenhafte Abschlussprüfung, also eine Abschlussprüfung dem normativ-objektivem Sorgfaltsmaß genügend, ist gerade erst eine, wenn der Abschlussprüfer über den Einsatz und das Ergebnis KI-basierter Verfahren im Lichte von Prüfungsrisiko und Prüfungssicherheit reflektiert und als das dem Erforderlichen für genügend oder ungenügend befindet.¹¹⁸⁴

¹¹⁸³ Insgesamt Rupp, WPg 2013, S. I.

¹¹⁸⁴ Dazu nun ebenso auch eine Antwort im Fragen und Antworten des IDW zum Einsatz von Automatisierten Tools und Techniken (ATT): Der Abschlussprüfer darf sich nicht *unreflektiert* auf den Einsatz und den Ergebnissen von ATT, wozu der IDW auch künstliche Intelligenz zählt, verlassen, so im Abschnitt 2.2 und 2.5 des F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr (Fn. 650), wie ebendieser Reflexionsvorgang in seiner Funktion im Rahmen der Abschlussprüfung zu begreifen ist, bestehend aus einem Maßstab (*obligo*), rechtlich in normativ-objektiven Kriterien festzustellen, und dem Abschlussprüfer als reflektierendes Subjekt über Anwendung von Technologie und den Kriterien einer gewissenhaften Abschlussprüfung, wird hier untersucht (Abschnitt §1 bis §4). Dabei ergeben sich für Gegenwart und Zukunft Möglichkeiten und Grenzen bei dem Einsatz künstlicher Intelligenz (Abschnitt §5 und §6).

Die oben dargestellten KNN erfüllen den Anspruch der berufsrechtlichen Normen insofern, als dass der Abschlussprüfer bei Nutzung dieser durch diese nicht eingeschränkt werden darf. Der Prüfer wird demnach durch Anwendung der digitalen Analysetechnik nicht in seiner Fähigkeit und Freiheit behindert, Fehlerrisiken adäquat zu identifizieren. Dadurch, dass KNN in ihrer Funktionalität eine Fehlerrisikoidentifikation *a priori* über die Testung von Falschdarstellungshypothesen konventioneller Datenanalysen hinausgehend vornehmen können, ist, was die Analysen selbst angeht, auch kein weiterer Individualinput in Form einer angemessenen Kalibrierung des Analyseinstruments notwendig. Die KI nimmt dem Prüfer insofern zwar die Analyse ab, aber nicht die Reflexion, ob dies im Lichte der mandatsindividuellen Risikosituation im Spannungsfeld von Erforderlichem und Getanem genügt oder nicht. Herausgearbeitet wurde hier insofern eine Art menschliche Restriktion gegenüber der Digitalisierung.

Diese menschliche *Restriktion* gegenüber der Digitalisierung wirkt dabei im Grunde auf alle drei hier untersuchten Kriterien des Gewissensbegriffs: Eigenverantwortlichkeit, pflichtgemäßes Ermessen, kritische Grundhaltung. Das darf hier nicht falsch verstanden werden. Die Untersuchung hat gezeigt, dass der Gewissensbegriff und seine Kriterien als Sorgfaltsmaß rechtlich zu (be)greifen sind. Ihnen selbst kann kaum Subjektivität innewohnen. Der Sorgfalt maßgebend ist das Recht, normativ-objektiv bestimmend. Als objektives Maßstabselement sind nicht individuelle Ansichten über die einzubringenden oder einbringbaren Kenntnisse und Fähigkeiten von Belang.¹¹⁸⁵ Maßgebend ist nicht die persönlich mögliche Sorgfalt, sondern die *erforderliche* Sorgfalt.¹¹⁸⁶ Diesem formalen Rahmen der Objektivität wird durch Normen wie den personenbezogenen Kriterien des Gewissensbegriffs rechtlich Kontur verliehen.

Letztendlich kommt es jedoch auf den Verantwortlichen an. Er muss im Falle von Haftungsfragen Antworten für seine Handlungen geben (Verantwortung). Es bleibt in jeglichem Fall des Handelnden somit eine Art Reflexion. Er hat zu reflektieren, ob er faktisch und normativ, den durchschnittlichen Anforderungen entsprechend, alles unternommen hat, um sich kein Verschulden vorwerfen lassen zu müssen („Vergewisserung“¹¹⁸⁷). In Anbetracht obiger Ver-

¹¹⁸⁵ Vgl. Grundmann, in: Säcker/Rixecker/Oetker/Limberg, § 276, Rn. 55 f., 58.

¹¹⁸⁶ Verdeutlichend auch der BGH in den Urteilen vom 17.03.1981 - VI ZR 191/79, „Apfelschorf I-Fall“, NJW 1981, 1603, 1604, BGH Urteil vom 11.04.2000 - X ZR 19/98, Gescheiterte Festplattenrettung, DB 2000, S. 1507 f., BGH Urteil vom 30.10.1987 - V ZR 174/85, NJW 1988, 558, 560.

¹¹⁸⁷ Schmidt-Kessel/Kramme, in: Prütting/Wegen/Weinreich, § 276, Rn. 11, auf den solch einen Vorgang der

fahren ist eine Maschine-Mensch-Verdrängung, d.h. eine Übertragung von Reflexionsleistung und Haftung damit ausgeschlossen.¹¹⁸⁸ Das Kürzel „KI“ oder der Begriff „Künstliche Intelligenz“ ist im Kern ein mathematisches¹¹⁸⁹ Gebilde ohne Wissen¹¹⁹⁰ oder Bewusstsein von Sollensansprüchen¹¹⁹¹. Die menschliche Restriktion gegenüber der Digitalisierung besteht insofern aus einem nicht auflösbaren Verantwortungszusammenhang. Die Anwendung datenanalytischer JET-Verfahren kann zu einer gewissenhaften Abschlussprüfung führen, wenn über ihren Einsatz eigenverantwortlich, nach pflichtgemäßem Ermessen und über ihre Ergebnisse mit einer kritischen Grundhaltung reflektiert wird: durch den Abschlussprüfer.

B. Anforderungen der Qualitätssicherung an JET-Datenanalysen

Die Anforderungen der Qualitätssicherung an die Abschlussprüfung wurden in den Abschnitten §3.B.III. beschrieben. Grundlegend sind hierfür schon die Untersuchungen in den Abschnitten §2.A.IV.2.vi. und §2.B.IV. Der § 55b Abs. 2 Nr. 1 bis 9 WPO listet für gesetzliche Abschlussprüfungen Mindestanforderungen einer Qualitätssicherung („Neun-Punkte-Katalog“). Diese konkretisierend sind auch die Anforderungen der Berufssatzung (QS-Anforderungen der §§ 45 bis 63 BS WP/vBP) zu beachten. Das QSS ist verhältnismäßig einzurichten: Zu beachten sind Umfang und Komplexität der Tätigkeit des Abschlussprüfers (§ 55b Abs. 1 Satz 2 WPO). Bei der Qualitätssicherung ist sich an den Risiken für Pflichtverletzungen zu orientieren. Dieser grundlegenden Risikoorientierung Gestalt gebend ist ein nach IDW QS 1 einzurichtendes Qualitätsmanagementsystem (Tz. 13). Es soll zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung der Qualitätssicherung die entsprechenden Qualitätsziele definieren, qualitätsgefährdende Risiken feststellen und steuern sowie zur Überwachung und Verbesserung der Qualitätssicherung die Maßnahmen einer Nachschau unterziehen (IDW QS 1 Tz. 13, 205 f.).

Die oben dargestellten Qualitätsanforderungen sollen die Einhaltung der Berufspflichten – und damit eine gewissenhafte Abschlussprüfung – sicherstellen (§55b Abs. 1 Satz 1 WPO,

Reflexion ähnlich auch der BGH: „Zur Beachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt gehört ferner, daß er [ein Heilpraktiker] sich [...] im Einzelfall jeweils selbstkritisch prüft, ob seine Fähigkeiten oder Kenntnisse ausreichen [...]“, BGH Urteil vom 29.01.1991 - VI ZR 206/90, NJW 1991, 1535, 1537, *Westermann*: „[...] wie sich ein ordentlicher und gewissenhafter Verkehrsteilnehmer in der konkreten Situation verhalten haben würde [...]“, dort auch zur objektiven ex-ante-Betrachtung, in: *Westermann/Grunewald/Maier-Reimer*, § 276, Rn. 10.

¹¹⁸⁸ Durch Algorithmen sich der Verantwortung entziehen, vgl. *Lehner*, S. 10.

¹¹⁸⁹ Das Lernen des Netztes ist hier Mathematik pur, vgl. *Lämmel/Cleve*, S. 212.

¹¹⁹⁰ „Wissen läßt sich nicht auslagern.“, *Liessmann*, S. 30, „Das Wissen selbst ist, solange es keine anderen sozialen und intelligiblen Akteure auf dieser Welt als Menschen gibt, bei diesen. Allem Wissen ist so der Makel der Subjektivität eingeschrieben, es ist stets lückenhaft, inkonsistent und in hohem Maße von Kontingenz geprägt.“, *Liessmann*, S. 31, der Faktor Mensch mit seinem *Know-how* auch bei fortschreitender Technik im IT-Bereich von Bedeutung, vgl. *Feld/Kreisel/Baum*, WPg 2013, 565, 569.

¹¹⁹¹ Zur Betrachtung des „Sollensanspruch“ bei *Kant* vgl. beispielsweise *Ellscheid*, S. 8 ff., 13 ff., 20 ff., 32 f.

IDW QS 1 Tz. 20).¹¹⁹² Für die vorliegende Untersuchung werden im Folgenden mit Blick auf die Digitalisierung der Abschlussprüfung kritische Punkte (Qualitätsrisiken) einer gewissenhaften Abschlussprüfung aus qualitätssichernder Perspektive diskutiert. Grundlage der kritischen Betrachtung ist die in Abschnitt §4.D.II. und §4.D.III. durchgeführte digitale JET-Analyse mittels regelsuchender und regelbasierter Verfahren. Beginnend mit Blick auf die konkretisierenden Qualitätsanforderungen der Berufssatzung, stechen unter anderem die Anforderungen einer sachgerechten Prüfungsplanung und Auftragsabwicklung hervor, so dass Aufträge unter Beachtung der Berufsgrundsätze ordnungsgemäß und zeitgerecht durchgeführt und abgewickelt werden können (§ 4 Abs. 3, § 38, § 51 Abs. 1 Nr. 7, 9 und 10, § 55 Abs. 1, § 56 Berufssatzung WP/vBP).

Eine sachgerechte Prüfungsplanung hat nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers zu erfolgen. Im Zuge einer digitalisierten Abschlussprüfung ist der Umfang der anzufordernden Daten (Relevanz) sowie ihre Verlässlichkeit (Validität) bedeutsam.¹¹⁹³ Zuvor ist sich – insbesondere bei regelsuchenden, Falschdarstellungshypothesen prüfenden Verfahren – ein detailliertes Verständnis von den Unternehmensprozessen zu verschaffen, um den Schritt der Datenanforderung effektiv durchzuführen. Qualitätssichernd wird im digitalen Zeitalter in dieser Hinsicht also der Faktor Personal und Zeit bedeutsam. Daten allein, ohne Validierung, bilden keine verlässliche Grundlage einer späteren Urteilsbildung. Damit entsteht jedoch keine neue Qualitätsanforderung: Schon die bestehenden Qualitätsanforderungen verlangen einen in Abhängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsmandats ausreichenden Personal- und Mitteleinsatz (§§ 39, 46, 47, 54, 57 Berufssatzung WP/vBP). Die Arbeit mit den Daten, von der Datenanforderung bis zur Ergebnisauswertung, ist hinsichtlich qualitätssichernder Maßnahmen jedoch bereits bei der Planung von Personal- und Mitteleinsatz entsprechend zu berücksichtigen, um die Berufspflicht des pflichtgemäßen Ermessens zu gewährleisten.

Dieser kritische Punkt der Qualitätssicherung eines ausreichenden Personal- und Mitteleinsatzes ist auch für die Berufspflicht der kritischen Grundhaltung festzustellen.¹¹⁹⁴ Als Verschärfung der Suchverantwortung (kritische Würdigung der Prüfungsnachweise, § 43 Abs. 4 Satz 2

¹¹⁹² Siehe Abschnitt §2.B.IV.3.

¹¹⁹³ Das gilt insbesondere auch in Zukunft bei Nutzung nicht-strukturierter externer Unternehmensdaten (*Big Data*), vgl. *Widmann/Velte*, WP/Praxis, 198, 201 f.

¹¹⁹⁴ Siehe dazu Abschnitt §3.B.II.3.c).

WPO) ist sie insbesondere relevant bei der Prüfung von Belegen und Dokumenten als Nachweise für die zu überprüfenden Fehlerrisiken. Die Berufspflicht wird sowohl bei Einsatz regelbasierter als auch regelsuchender Datenanalysen relevant. Für die oben durchgespielten JET-Datenanalysen bedarf die Vollständigkeit der Prüfungshandlungen zur Adressierung des Risikos eines *Management Override* stets eine Überprüfung der jeweiligen Belege und Unterlagen betroffener Prozesskontrollen. Festgestellt wurde für die Berufspflicht der kritischen Grundhaltung oben schon ein anscheinender Mangel notwendiger Ressourceneinplanung.¹¹⁹⁵ Die Digitalisierung der Abschlussprüfung hat eine effizienzsteigernde Motivation. Dies bringt jedoch gleichzeitig als Qualitätsrisiko eine nicht ausreichende Befähigung des Abschlussprüfers zur Wahrnehmung seiner kritischen Grundhaltung bei Überprüfung von Prozessdokumenten mit sich.¹¹⁹⁶

Schließlich muss die Analyse eigenverantwortlich durch den Abschlussprüfer erfolgen. Er hat als natürliche Person die Verantwortung und muss in seinem Urteil und Handeln frei sein; darf keinen fachlichen Weisungen, welche sich nicht mit seiner Überzeugung decken, Folge zu leisten haben (§ 44 Abs. 1 Satz 1 und 2 WPO, § 12 BS WP/vBP). Die Freiheit des Urteilens und des Handelns als Merkmale einer eigenverantwortlichen Tätigkeit sind mit fortschreitender Digitalisierung auch für die Qualitätssicherung bedeutsam. Das Risiko liegt hierbei nicht in fachlichen Weisungen, welche sich nicht mit den Überzeugungen des verantwortlichen Abschlussprüfers decken, sondern in der anwendungsbezogenen Einschränkung oder gar Verdrängung des Menschen durch digitale Analysewerkzeuge.¹¹⁹⁷

Sicherzustellen ist im digitalen Zeitalter *de lege lata* somit die im vorherigen Abschnitt herausgearbeitete menschliche Restriktion des Digitalen in Form des nicht auflösbaren Verantwortungszusammenhangs von Handlung und Verantwortung des Abschlussprüfers. Es gilt das

¹¹⁹⁵ Oben schon Fn. 884, WPK, Magazin 1/2012, Gebührenordnung für gesetzliche Abschlussprüfungen, S. 6 f., ebenda Peemöller, S. 37 ff., Peemöller/Krehl/Hofmann, S. 269 ff., bei zu geringer Vergütung besteht Gefahr einer nicht-qualitativen Prüfung, vgl. Erläuterung zu § 43 BS WP/vBP der Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016.

¹¹⁹⁶ Die inhärenten Bedingungen der kritischen Grundhaltung (Integrität, Objektivität) sind zwar grundsätzlich unabhängig von den Ressourcen (Personaleinsatz und Zeitplanung). Der Abschlussprüfer muss jedoch überhaupt auch in der Lage sein, d.h. Zeit haben, sie ausreichend wahrnehmen zu können. Abschlussprüfer müssen Zeit haben, um Kritik üben zu können, vgl. vorherige Fußnote und Fn. 885: Hoopes/Merkley/Pacelli/Schroeder, Audit Personnel Salaries and Audit Quality, in: *Review of Accounting Studies*, Erstveröffentlichung 2016, Neuveröffentlichung 2018, online [Stand 15.08.2019], dazu erläuternd und weitere Studien bei Köhler/San Ma, WPg 2018, 1551 ff., „[...] eine qualitativ hochwertige Prüfung hat ihren Preis.“, so Peemöller/Krehl/Hofmann, S. 269.

¹¹⁹⁷ Im Jahr 2026 werden mehr Prüfungshandlungen durch Maschinen durchgeführt, als durch Menschen, vgl. dazu Presseinformation vom 18.07.2019 zur Lünendonk®-Liste und -Studie 2019 „Führende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Gesellschaften in Deutschland“, online [Stand 21.08.2020].

Bewusstsein des Abschlussprüfers für diesen Zusammenhang durch geeignete qualitätssichernde Maßnahmen zu wahren. Ansonsten droht das Risiko einer „mechanischen Anwendung“ digitaler Datenanalysen ohne mandatspezifische, risikoorientierte Ausrichtung, mithin eine fehlende Reflexion des Prüfers über Erforderliches und Getanes.

Teil III

Die gewissenhafte Abschlussprüfung im digitalen Zeitalter

§ 6 Ergebniszusammenfassung und Ausblick

A. Die gewissenhafte Abschlussprüfung

Die vorliegende Untersuchung zeigt Möglichkeiten und Grenzen einer gewissenhaften Abschlussprüfung in Anbetracht des digitalen Zeitalters auf. In diesem Zeitalter wird auf der Bühne des Fortschritts der sich seit der ersten industriellen Revolution (*circa* 1760 bis 1840) vollziehende Konflikt zwischen Maschinen und Menschen fortgeführt.¹¹⁹⁸ Allerdings scheinen sich die Merkmale dieses Konflikts im Zeitverlauf zu verändern. Maschinen drängen den Menschen nicht mehr nur aus praktischen, mechanischen Tätigkeiten wie zu Zeiten der industriellen Revolution. Die Verdrängung wirkt nunmehr auch auf kognitiver Ebene, welche von *Wiener* bereits in den 1950er Jahren vorhergesagt wurde.¹¹⁹⁹ Das wirft heute Grundfragen einer gewissenhaften Abschlussprüfung auf (Teil I). Somit lenkt der Gewissensbegriff der Abschlussprüfung die Untersuchung daher bei seiner ersten Betrachtung zunächst mit seinem Wortstamm („Gewissen“) auf sein rechtsphilosophisches Potenzial, um hier eine erste mögliche Restriktion gegenüber Maschinen zu ergründen. Das sollte heute, auch im Rahmen einer rechtswissenschaftlichen Untersuchung, kein Misstrauen mehr erzeugen: Intelligente Maschinen, die hier im Rahmen digitalisierter JET-Verfahren betrachtet werden, sind auch ein philosophisches Experiment.¹²⁰⁰

Festgestellt werden kann für das Konstrukt des Gewissens und die Funktion des Gewissensbegriffs die Gemeinsamkeit eines Maßstabs, ein *obligo*. Für *Kant* ist das Gewissen „[...] das Bewusstseyn der Pflicht, in der Zurechnung seiner eigenen That aufrichtig zu seyn.“ (*sic!*)¹²⁰¹ Mit dem Begriff der Pflicht meint *Kant* die Orientierung des in der Praxis arbeitenden Gewissens an einem Wertmaßstab außerhalb des Erfahrbaren. Was richtiges Handeln und falsches Handeln ist, kann von Person zu Person in der Praxis der Handlungen unterschiedlich verstanden werden. Bei *Kant* aber geht es um reine Vernunft unabhängig von praktischen Eindrücken. Damit einher geht im Grunde eine Überlegung, eine Reflexion anhand eines unbedingten (moralischen) Maßstabs.¹²⁰² Diese Feststellung ist für den Gewissensbegriff als Rechtsbe-

¹¹⁹⁸ Zum Hergang dieses Konfliktes oben §4.III., zur Zeitangabe *Van der Pot*, S. 137 auch oben, Fn. 972.

¹¹⁹⁹ *Wiener* (1964), S. 169, *Wiener* (1963), S. 60, auch schon oben, Fn. 983, 984.

¹²⁰⁰ *Lenzen*, S. 57, oben in §2.A.I.1.b), hier sind insbesondere die KNN in Abschnitt §4.D.III.3 dazuzuzählen.

¹²⁰¹ *Kant*, §2.A.I.1.b), Fn. 108.

¹²⁰² In Abschnitt §2.A.I.1.e).

griff jedoch kritisch zu hinterfragen.¹²⁰³ Der Staat hat sich als gesetzgebende Gewalt moralisch neutral zu verhalten. Allerdings klingt auch in der Definition des BVerfG¹²⁰⁴ über die Funktionalität des „Gewissens“ mit den „[...] Forderungen, Mahnungen und Warnungen [...]“ und dem „unbedingten Sollen“ auch hier ein *obligo* an, ein unbedingter Maßstab, über den die Person sich im Rahmen des Gewissenhaften bewusst werden muss.

Der hier untersuchte Gewissensbegriff des Abschlussprüferrechts siedelt in den §§ 323, 317 HGB, § 43 WPO. Der § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB nimmt den Begriff der „Pflicht“ wieder auf („[...] zur gewissenhaften [...] Prüfung [...] verpflichtet [...]“). Mit ihm wird das Korsett der Pflichten und Haftung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen entfaltet. Bei Pflichtverletzungen treten Fragen der Haftung ins Blickfeld. Wann der Abschlussprüfer bei fahrlässigen Pflichtverletzungen haftet, ist zivilrechtlich geregelt.¹²⁰⁵ Es gilt die „im Verkehr erforderliche Sorgfalt“ (§ 276 Abs. 2 BGB). Die „erforderliche Sorgfalt“ – hier lässt sich konstruktiv ebenfalls schon ein *obligo*, rein funktional ähnlich zu dem des „Gewissens“, wiedererkennen. Es ist jedoch als rechtliches Sorgfaltsmaß für die gesetzliche Abschlussprüfung weiter zu präzisieren. Die Untersuchung brachte an dieser Stelle die Feststellung, dass dieses *obligo* als *rechtliches* Sorgfaltsmaß keine Subjektivität zulässt.¹²⁰⁶ Was eingangs bei der initiativen Betrachtung des Gewissens als Wortstamm des Gewissensbegriffs zunächst noch als etwas zutiefst menschliches verstanden wurde, wird hier nicht zugelassen. Somit eröffneten sich hier also zunächst wieder Möglichkeiten einer verdrängenden Digitalisierung. Eine gewissenhafte Abschlussprüfung setzt kein „Gewissen“ voraus.

Es gilt mit dem Gewissensbegriff somit das zivilrechtliche Sorgfaltsmaß, welches normativ-objektiv zu bestimmen ist. Es lässt sich im jeweiligen Verkehrskreis von „außen“ ablesen und wird durch verkehrskreispezifische Normen präzisiert.¹²⁰⁷ Maßgebend ist, was nach Sinn und Zweck der gesetzlichen und normativen Regelungen über die Abschlussprüfung erforderlich ist.¹²⁰⁸ Damit erhält dieses Sorgfaltsmaß einen Fixpunkt. Nicht die individuellen Ansichten, Fähigkeiten oder Erfahrungen des Abschlussprüfers sind maßgebend, sondern die Erfordernisse, welche nach gesetzlichem Sinn und Zweck für die pflichtgemäße Erledigung des

¹²⁰³ Dies ist in Abschnitt §2.A.I.1.f) erfolgt.

¹²⁰⁴ BVerfG, Beschluss vom 20.12.1960 – 1 BvL 21/60, NJW 1961, 353, 357.

¹²⁰⁵ Abschnitt §2.A.IV.1.e).i.

¹²⁰⁶ In §2.A.IV.1.e).iii.1.

¹²⁰⁷ Die fachlichen Regelungen des Berufsstands haben zwar keinen Rechtsnormcharakter, leiten aber normativ, dazu Abschnitt §2.B.

¹²⁰⁸ Ebke, in: Schmidt/Ebke, § 323, Rn. 44, oben Abschnitt §2.A.IV.1.e).iii.2.

Prüfauftrags gegeben sind. Gleiches gilt für den Gewissensbegriff des § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB („gewissenhafter Berufsausübung“). Er umreißt den Umfang der Prüfung. Dieser ist risikoorientiert, konkret in Form des Prüfungsrisikomodells greifbar (Fehlerrisiko). Der Prüfer setzt den risikoorientierten Prüfungsansatz und damit den vom Gesetzgeber gewollten Umfang der Prüfung – die gewissenhafte Berufsausübung – um, in dem er die Fehlerrisiken feststellt, beurteilt und auf sie mit adäquaten Prüfungshandlungen reagiert.¹²⁰⁹

B. Gewissenhaftigkeit bei Anwendung datenanalytischer Verfahren

Von dem oben festgestellten Ergebnis (§6.A.) lassen sich Merkmale einer gewissenhaften Abschlussprüfung bei Anwendung digitalisierter JET-Verfahren ableiten (Teil II). Schwerpunktartig wurden dazu drei Kriterien des Gewissensbegriff herausgearbeitet: Eigenverantwortlichkeit, pflichtgemäßes Ermessen sowie die kritische Grundhaltung. Sie sind vor dem Hintergrund des Arbeitsthemas für den Gewissensbegriffs deshalb von Bedeutung, weil sie personenbezogen zu sein, ein subjektives Moment zu beinhalten scheinen. Daneben wirken die Anforderungen der Qualitätssicherung bei der Konkretisierung der Kriterien unterstützend und sind daher Teil der Schwerpunktbetrachtung.¹²¹⁰ Im Rahmen dieser wurden unter Betrachtung datenanalytischer JET-Verfahren Möglichkeiten und Grenzen einer digitalisierten, gewissenhaften Abschlussprüfung herausgearbeitet.

Die ausgewählten Kriterien des Gewissensbegriffs weisen im Rahmen ihrer Konkretisierung zumindest personen- oder subjektivbezogene Merkmale auf.¹²¹¹ Das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit verlangt die persönliche Verantwortung einer natürlichen Person. Beim pflichtgemäßen Ermessen, welches rechtsgebunden ist, findet ein reflektiver Vorgang über faktisch und normativ Erforderliches statt. Eine kritische Grundhaltung verlangt von ihrem Träger als maßgebliche Prinzipien Integrität und Objektivität. Fraglich war daher nach ihrer Konkretisierung, ob vor dem gezeichneten Hintergrund einer Maschine-Mensch-Verdrängung, insbesondere bei einer mittels KI-basierten Abschlussprüfung, noch von einer gewissenhaften Abschlussprüfung gesprochen werden kann. Zu untersuchen war, ob die Kriterien des Gewissensbegriffs es zulassen, dass der Abschlussprüfer durch ein intelligentes maschinelles Verfahren ersetzt werden könnte.¹²¹²

¹²⁰⁹ In Abschnitt §2.A.IV.2.c).

¹²¹⁰ Zur Begründung Abschnitt §3.B.I.

¹²¹¹ Insgesamt in §3.B.II.

¹²¹² Die Frage stellt sich in Anbetracht der Auswirkungen der Digitalisierung, insbesondere der künstlichen Intel-

Die Kriterien sind bei regelbasierten und regelsuchenden Verfahren in verschiedenen Phasen wahrzunehmen.¹²¹³ Zentral ist dabei jeweils das Kriterium der Eigenverantwortlichkeit. Regelbasierte Verfahren sind vom Prüfer entsprechend den risikobehafteten Buchungen zu kalibrieren. Bei diesem prüferischen Individualinput darf er in seiner Eigenverantwortlichkeit durch das digitale Analyseinstrument nicht behindert werden. Er muss die Analysen stets auf die Risiken hin zielgerichtet durchführen und bei Bedarf entsprechende Anpassungen der zu untersuchenden Merkmale vornehmen können. Grundsätzlich gilt die gleiche Anforderung des Kriteriums der Eigenverantwortlichkeit auch für die Anwendung regelsuchender Verfahren. Sie haben allerdings den bedeutenden Vorteil, dass die KNN selbst das in den Journaldaten innewohnende Muster einer Normalität finden und Anomalien jeglicher Art über einen „red flag“-Ansatz regelbasierter Instrumente hinaus erkennen können.

Die alleinige Datenanalyse, egal ob mittels regelbasierter oder regelsuchender Verfahren, führt noch nicht zu einer Urteilsgrundlage über das Vorhandensein von *Management Override*. Als risikobehaftete Buchungen gekennzeichnete Sachverhalte sind innerhalb der Unternehmensprozesse zu identifizieren, die jeweilige Kontrolle zu überprüfen. Darüber hinaus muss der Prüfer gerade auch bei Anwendung KI-basierter Verfahren, über das Gesamtergebnis reflektieren und, wenn nötig, Anpassungen oder Erweiterungen für ein risikoadäquates Vorgehen vornehmen. Bei eben dieser Beurteilung kommt es auf den Abschlussprüfer an. Jedoch nicht aufgrund der hier betrachteten Kriterien des Gewissensbegriffs. Sie beinhalten wegen ihres personenbezogenen oder subjektiven Bedeutungsgehalts nichts, was Subjektivität bei der Sorgfaltsmaßnahme zulässt.¹²¹⁴ Sie sind *rechtlich* zu begreifen. Mit ihnen werden jedoch Leitplanken vorgegeben, entlang denen sich der Träger von Pflicht und Verantwortung bewegt. Das bedarf einer Qualitätssicherung in Form ausreichender Ressourcen (Personal- und Zeitplanung), welche auch behördlich (APAS) zu überprüfen ist.

Die Anwendung digitaler Prüfungstechnik kann so auch im digitalen Zeitalter noch zu einer gewissenhaften Abschlussprüfung führen und damit dem oben herausgearbeiteten normativ-objektiven Sorgfaltsmaß genügen,¹²¹⁵ wenn der Abschlussprüfer *in persona* als Träger von

lizenzen, auf den auf kognitiver Ebene arbeitenden Abschlussprüfer in Abschnitt §4.A.III, zu dem Konflikt auch wieder eingangs in §5.A.

¹²¹³ Dazu §4.D, zur Berücksichtigung von beiden, regelbasierten- und regelsuchenden, Verfahren Abschnitt §4.C.II., Fußnoten 1016 und 1021.

¹²¹⁴ Insgesamt in §3.

¹²¹⁵ Zur Kernfrage in Abschnitt §4.B.

Pflicht und Verantwortung (Haftung) anhand des in jedem Einzelfall zu berücksichtigenden rechtlichen *obligo* reflektiert, ob er entsprechend eben diesem alles nach gesetzlichem Sinn und Zweck getan hat, was erforderlich ist. Das ist in jedem Einzelfall von Prüfungsauftrag, Mandat und Prüfungshandlung zu bedenken – unabhängig von persönlichen Ansichten oder praktischen Eindrücken. Das KNN, eine KI, welche auf erlernten Daten und Dateninhalten fußt, die dem Praktischen, dem Entspringen was war, eine Reflexion anhand eines davon unabhängigen Sollensanspruchs vornehmen, bleibt zweifelhaft.¹²¹⁶ Hier wird im Ergebnis für eine gewissenhafte Abschlussprüfung im digitalen Zeitalter keine Subjektivität für die Bestimmung dessen, was erforderlich ist, festgestellt.¹²¹⁷ Jedoch aufgrund des nicht auflösbaren Verantwortungszusammenhangs von Handlung und Haftung bedarf es auch zukünftig einer natürlichen, intelligiblen Person mit der Fähigkeit, eine Überlegung über Getanes und dem was getan werden soll (Sollensanspruch), vornehmen zu können.

C. Anforderungen an digitale Prüfungsanwendungen der Zukunft

Der Tenor über die Zukunft von intelligenten Maschinen, künstlicher Intelligenz oder gar „kognitiver Technologien“ („*cognitive technologies*“¹²¹⁸) klingt in den 2010er Jahren noch wie ein Abgesang auf die Schaffenskraft des Menschen.¹²¹⁹ Der Mensch wird in diesem Szenario auf vielerlei Ebenen – auch einer kognitiven – durch künstliche Intelligenz substituiert. Zumindest vorstellbar scheint demnach auch eine „Abschlussprüfung auf Knopfdruck“. Wie selbstverständlich dort dem Menschen als intelligibles Wesen jede weitere Verantwortung abgesagt wird, ist befremdlich. Mit Blick auf die technologischen Szenarien zu Beginn des 21. Jahrhunderts findet man sich bei *Heinrich Heine*, der anlässlich der Eröffnung der Eisenbahnlinie von *Paris* nach *Orléans* und *Rouen* Mitte des 19. Jahrhunderts „[...] ein unheimliches Grauen (empfindet) [...], wenn das Ungeheuerste, das Unerhörteste geschieht, dessen Folgen unabsehbar und unberechenbar sind. Wir merken bloß, daß unsre ganze Existenz in neue Gleise fortgerissen, fortgeschleudert wird, daß neue Verhältnisse, Freuden und Drangsale uns er-

¹²¹⁶ Neue unbekannte Daten nicht richtig einsortieren, vgl. *Lenzen*, S. 51, zu der hier angesprochenen Funktionalität des *Kant'schen* KI als analoges theoretisches Konstrukt dieser Reflexionsüberlegung siehe Abschnitt §2.A.I.1.e), „Erkennbarkeit im Rechtlichen“ (Abschnitt §2.A.IV.1.e).ii.1) bei Sorgfaltsmaßnahmen bedarf die Befähigung zur Erkenntnis, künstliche Intelligenzen aber erinnern an Traumgestalten: „Sehend sahen sie umsonst, hörten hörend nicht“, *Schwab*, *Sagen des Klassischen Altertums*, Erstes Buch, Prometheus, S. 15.

¹²¹⁷ Keine relativen Sorgfaltsmaßstäbe („heillosen Relativismus“), *Pougin*, WPg 1960, 2, 4, oben Fn. 453, Abschnitt §2.A.IV.1.e).iii.1.

¹²¹⁸ *Raphael*, Rethinking the audit, in: *Journal of Accountancy*, 01.04.2017.

¹²¹⁹ Neben anderen möglichen zum Beispiel im Szenario 2 der *Delphi* Studie, *Wintermann* et al., *Arbeit 2050: Drei Szenarien*, S. 13 f., auch *Precht*, S. 118 f., in der Praxis in Anbetracht des deutlich werdenden Unterschieds in der technologischen Weiterentwicklung zwischen einer „schwachen“ und einer „starken“ KI zurückhaltender mit weiteren Verweisen *Rapp/Pampel*, WPg 2021, 678, 679.

warten, und das Unbekannte übt seinen schauerlichen Reiz, verlockend und zugleich beängstigend.“¹²²⁰

Heine beschreibt wohl ein Gefühl der damaligen Zeit, welches auch zur Gegenwart passt. Jedoch sollte selbstbewusst Bodenhaftung eingefordert werden. Es geht nicht um Technologie-Skepsis, aber um die Bewahrung der (Rechts)Ordnung als Grundlegende. Diese ist – in Anlehnung an *Heine* – das Gleis, auf dem sich in die Zukunft begeben wird.¹²²¹ Das Neue, das Unbekannte hat sich in die Rechtsordnung einzufügen; Innovation und Innovatoren sich am geltenden Recht zu orientieren. Die neue Technologie muss dem Pflichtenträger ermöglichen, das Erforderliche zu tun und dieser schließlich entsprechend dem Sollensanspruch darüber reflektieren. Wie oben für datenanalytische JET-Verfahren gezeigt, gilt die dortige Zentrierung des Menschen als Träger von Pflichten und Verantwortung auch für alle weiteren digitalen Prüfungsanwendungen der Zukunft. Das bedarf – zumindest in diesem zentralen Punkt – keinem neuen Regelwerk.¹²²² Das Bestehende, mit dem innerhalb der Gemeinschaft verantwortungsvoll handelnden Menschen im *Mittelpunkt*, gilt zeitlos.¹²²³

¹²²⁰ *Heinrich Heine*, Lutetia II, Artikel LIV, Paris, den 5. Mai 1843, aufgegriffen bei *Rödler*, S. 36.

¹²²¹ Das Recht als eine Infrastruktur zur Ausübung von Freiheiten, vgl. *Zimmer*, WPg 2014, I.

¹²²² Gänzlich neues Haftungsregime ist (noch) nicht vonnöten, *Pieper/Gehrmann*, LR 2019, 123, 128.

¹²²³ *Schweitzer*, Kultur und Ethik, S. 340, so auch *Luttermann*, S. 552.

Literaturverzeichnis

- Albrecht, Marcus
Schlüter, Tobias** Erfolgsmodell Data Analytics: Use Cases – Analysestrategien – Wettbewerbsvorsprünge, 1. Auflage, 2020.
- Alwart, Heiner** Recht und Handlung: Die Rechtsphilosophie in ihrer Entwicklung vom Naturrechtsdenken und vom Positivismus zu einer analytischen Hermeneutik des Rechts, 1. Auflage, 1987.
- Aquin, Thomas von** Summa theologica. Volumen primum (I), pars prima seu summa naturalis, Paris, 1871.
- Aquin, Thomas von** Summa theologica. Volumen secundum (II), prima pars secundae summa moralis universalis, Paris, 1872.
- Arbeitskreis Externe und Interne Überwachung der Unternehmung (AKEIÜ) der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V.** Auswirkungen der Abschlussprüfungsreform auf den Prüfungsausschuss, in: Der Betrieb (DB), Heft 01/02, S. 47 - 52, 2017.
- Aristoteles** Nikomachische Ethik. Übersetzt von Franz Dirlmeier. Aristoteles Werke, in deutscher Übersetzung, hrsgg. von Ernst Grumach, Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1956.
- Aristoteles** Nikomachische Ethik. Übersetzt und herausgegeben von Ursula Wolf, 2. Auflage, 2008.
- Baetge, Jörg (Hrsg.)** Auswirkungen des KonTraG auf Rechnungslegung und Prüfung. Vorträge und Diskussionen zum 14. Münsterischen Tagesgespräch des Münsteraner Gesprächskreises Rechnungslegung und Prüfung e.V. am 08. Mai 1998, 1. Auflage, 1999.
- Ballwieser, Wolfgang
Coenenberg, Adolf,
Wysocki, Klaus v.
(Hrsg.)** Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung. Herausgegeben von Wolfgang Ballwieser, Adolf G. Coenenberg, Klaus von Wysocki unter Mitarbeit von Zahlreichen Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Praxis. Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre, Band 8. Bis zur 2. Auflage unter dem Titel: Handwörterbuch der Revision. Hier 3. Auflage, 2002.
- Bamberger, Heinz Georg
Roth, Herbert
Hau, Wolfgang
Poseck, Roman
(Hrsg.)** Bürgerliches Gesetzbuch. Kommentar. Band 1 §§ 1 - 480. 4. Auflage, 2019.
- Bantleon, Ulrich
Thomann, Detlef
Bühner, Andreas** Die Neufassung des IDW Prüfungsstandards: „Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 210)“ und dessen Auswirkungen auf die Unternehmensorganisation, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 44, S. 1978 - 1983, 2007.
- Barz, Carl Hans
et al. (Hrsg.)** Aktiengesetz. Großkommentar. Band 2, §§ 148 - 178. 3., neu bearbeitete Auflage, 1970.

- Baumbach, Adolf
Duden, Konrad
Hopt, Klaus J.
(Hrsg.)** Handelsgesetzbuch mit GmbH § Co., Recht der Allgemeinen Geschäftsbedingungen und Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht). Erläutert von Dr. Dr. Klaus J. Hopt, begründet von Dr. Adolf Baumbach, fortgeführt bis zur 24. Auflage von Dr. Konrad Duden. Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 9, 27., neubearbeitete und erweiterte Auflage, 1987 (zitiert: HGB Komm 1987).
- Baumbach, Adolf
Hopt, Klaus J.
(Hrsg.)** Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht). Bearbeitet von Dr. Dr. Dres. h. c. Klaus J. Hopt, begründet von Dr. Adolf Baumbach, fortgeführt bis zur 24. Auflage von Dr. Konrad Duden. Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 9, 30., neubearbeitete und erweiterte Auflage, 2000 (zitiert: HGB Komm 2000).
- Baumbach, Adolf (Begr.),
Hopt, Klaus et al.
(Bearbeiter)** Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht). Bearbeitet von Dr. Dr. Dr. h. c. mult. Klaus J. Hopt, Dr. Christoph Kumpan, LL.M., Dr. Hanno Merkt, LL.M., Dr. Markus Roth, Begründet von Dr. Adolf Baumbach. Beck'sche Kurz-Kommentare, Band 9, 37., neubearbeitete Auflage, 2016 (zitiert: HGB Komm 2016).
- Bayer, Walter
Habersack, Mathias
(Hrsg.)** Aktienrecht im Wandel. Band I: Entwicklung des Aktienrechts. 1. Auflage, 2007.
- Becker, Wolfgang et al.
(Hrsg.)** Geschäftsmodelle in der digitalen Welt: Strategien, Prozesse und Praxiserfahrung, korrigierte Publikation 2019 (zitiert: Geschäftsmodelle in der digitalen Welt).
- Beck'sche Textausgaben** BilRUG: Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz §§ 8b, 238 - 342e HGB, mit Änderungen von EGHGB, PublG, AktG, EGAktG, GmbHG, EGGmbHG. HGB-Synopse altes/neues Recht. Mit einer Einführung von Prof. Dr. Christian Zwirner, 1. Auflage, 2015.
- Bell, Daniel** Die dritte technologische Revolution und ihre möglichen sozioökonomischen Konsequenzen, in: Merkur – Deutsche Zeitschrift für europäisches Denken (Merkur), Heft 491, S. 28 - 47, 1990.
- Berger, Friedrich** Kant's gesammelte Schriften, hrsgg. von der Preußischen Akademie der Wissenschaften, Band 19, dritte Abteilung: Handschriftlicher Nachlass: Moralphilosophie, Rechtsphilosophie und Religionsphilosophie, 1. Auflage, 1934.
- Berndt, Thomas
Jeker, Marc** Fraud Detection im Rahmen der Abschlussprüfung, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 48, S. 2615 - 2621, 2007.
- Biener, Herbert,
Berneke, Wilhelm** Bilanzrichtlinien-Gesetz: Textausgabe des Bilanzrichtlinien-Gesetzes vom 19.12.1985 (Bundesgesetzblatt I S. 2355) mit Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Regierungsentwürfe mit Begründung, EG-Richtlinien mit Begründung, Entstehung und Erläuterung des Gesetzes, 1986.

- Bitkom e.V.,
Deutsches
Forschungszentrum für
Künstliche Intelligenz
GmbH (Hrsg.)** KI-Gipfelpapier zum Digitalgipfel 2017, online: <https://www.dfki.de/web/forschung/projekte-publikationen/publikationen/publikation/9744/> [Stand: 24.09.2019].
- Borgmeier, Arndt
Grohmann, Alexander
Gross, Stefan F.
(Hrsg.)** Smart Services und Internet der Dinge: Geschäftsmodelle, Umsetzung und Best Practices, 1. Auflage, 2017 (zitiert: Smart Services und Internet der Dinge).
- Bormann, Michael** Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Aufgabe und Chance für den Berufsstand, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 4, S. 190 - 197, 2002.
- Bourdieu, Pierre** Zur Soziologie der symbolischen Formen. Aus dem Französischen von Wolfgang Fietkau, 1. Auflage, 1974.
- Bourdieu, Pierre** Die feinen Unterschiede: Kritik der gesellschaftlichen Urteilskraft. Übersetzt von Bernd Schwibs und Achim Russer, 1. Auflage, 1982.
- Bourdieu, Pierre** Sozialer Sinn: Kritik der theoretischen Vernunft. Übersetzt von Günter Seib, 1. Auflage, 1987.
- Bourdieu, Pierre** Rede und Antwort. Aus dem Französischen von Bernd Schwibs, 1. Auflage, 1992.
- Bourdieu, Pierre** Sozialer Sinn: Kritik der theoretischen Vernunft. Übersetzt von Günter Seib, 1. Auflage, 1993a.
- Bourdieu, Pierre** Soziologische Fragen. Aus dem Französischen von Hella Beister und Bernd Schwibs, 1. Auflage, 1993b.
- Bourdieu, Pierre** Praktische Vernunft: Zur Theorie des Handelns. Aus dem Französischen von Hella Beister, 1. Auflage, 1998.
- Bourdieu, Pierre** Die Regeln der Kunst: Genese und Struktur des literarischen Feldes. Übersetzt von Bernd Schwibs und Achim Russer, 1. Auflage, 1999.
- Bourdieu, Pierre** Ein soziologischer Selbstversuch. Aus dem Französischen von Stephan Egger, mit einem Nachwort von Franz Schultheis, 1. Auflage, 2002.
- Bourdieu, Pierre,
Chamboredon,
Jean-Claude,
Passeron,
Jean-Claude** Soziologie als Beruf: Wissenschaftstheoretische Voraussetzungen soziologischer Erkenntnis. Deutsche Ausgabe herausgegeben von Beate Kraus, übersetzt von Hella Beister, Reinhard Blomert, und Bernd Schwibs, 1. Auflage, 1991.
- Brand, Cordula** Dual-Process Theories in Moral Psychology: Interdisciplinary Approaches to Theoretical, Empirical and Practical Considerations, 1. Auflage, 2016.
- Brandt, Werner** Rechnungswesen und IT: Wie IT-Trends das Rechnungswesen verändern werden, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 21, S. 1035 - 1039, 2013.

- Braun, Heinrich
Feulner, Johannes
Malaka, Rainer** Praktikum Neuronale Netze, 1. Auflage, 1996.
- Brief, Richard P.** New Works in Accounting History (Routledge Schriftreihe): The History of the German Public Accounting Profession, 1. Auflage, 1997.
- Brown, Gene R.** Changing Audit Objectives and Techniques, in: The Accounting Review, Jahrgang 37, Heft 4, S. 696 - 703, Oktober 1962.
- Buchert, Stephan
Weber, Till** Abschlussprüfung unter neuem Haftungsregime? Lehren aus den USA, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 10, S. 621 - 627, 2021.
- Bundesanstalt für
Finanzdienstleistungs-
aufsicht** (2016) Distributed Ledger: Die Technologie hinter den virtuellen Währungen am Beispiel der Blockchain, online: https://www.bafin.de/SharedDocs/Veroeffentlichungen/DE/Fachartikel/2016/fa_bj_1602_blockchain.html [Stand: 08.07.2017].
- Busse, Alexander et al.** Kommentar zum Steuerberatungsgesetz: Praktikerkommentar mit Schwerpunkten zum Berufsrecht der Steuerberater. 3. Auflage, 2012.
- Busse von Colbe, Walther** Der Konzernabschluß nach neuem Aktienrecht, in: Die Aktiengesellschaft (AG), Heft 9, S. 269 - 274, Heft 10, S. 308 - 319, Heft 11, S. 350 - 353, 1966.
- Buxmann, Peter
Schmidt, Holger (Hrsg.)** Künstliche Intelligenz: Mit Algorithmen zum wirtschaftlichen Erfolg, 1. Auflage, 2019.
- Canaris, Claus-Wilhelm,
Habersack, Mathias,
Schäfer, Carsten
(Hrsg.)** STAUB Handelsgesetzbuch: Großkommentar. Begründet von Hermann Staub. Fünfter Band, §§ 238 - 289a, 5., neubearbeitete Auflage, 2014.
- Canaris, Claus-Wilhelm,
Schilling, Wolfgang
Ulmer, Peter (Hrsg.)** Handelsgesetzbuch: Großkommentar. Bd. 3, Teilbd. 2, §§ 290 - 342a. Begründet von Hermann Staub, 4., neubearbeitete Auflage, 2002.
- Chomsky, Noam** Aspekte der Syntax-Theorie. Band Theorie, II. Herausgegeben von Jürgen Habermas, Dieter Heinrich und Jacob Taubes, 1. Auflage, 1969.
- Claussen, Carsten P.,
Scherrer, Gerhard
(Hrsg.)** Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, §§ 238 - 342e HGB, 1. Auflage, 2011.
- Cleve, Jürgen
Lämmel, Uwe** Data Mining, 1. Auflage, 2014.
- Coenenberg, Adolf G.,
Wysocki, Klaus
(Hrsg.)** Handwörterbuch der Revision. Hrsgg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus v. Wysocki unter Mitarbeit von zahlreichen Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Praxis. Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. Band 8, 1. Auflage, 1983.

- Coenenberg, Adolf G., Wysocki, Klaus (Hrsg.)** Handwörterbuch der Revision. Hrsgg. von Adolf G. Coenenberg und Klaus v. Wysocki unter Mitarbeit von zahlreichen Fachgelehrten und Experten aus Wissenschaft und Praxis. Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre. Band 8, 2. Auflage, 1992.
- Coenenberg, Adolf G.** Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerliche und internationale Grundsätze – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 19. Auflage, 2003.
- Copeland, Jack B. (Hrsg.)** The Essential Turing: Seminal Writings in Computing, Logic, Philosophy, Artificial Intelligence, and Artificial Life plus The Secret of Enigma, 1. Auflage, 2004, reprinted 2005 (zitiert: The Essential Turing).
- Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse (Hrsg.)** Digitale Datenanalyse, Interne Revision und Wirtschaftsprüfung: Synergien nutzen – Prüfungen optimieren, 1. Auflage, 2009.
- Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse (Hrsg.)** Transparenz durch digitale Datenanalyse: Prüfungsmethoden für Big Data, 1. Auflage, 2014.
- Deggendorfer Forum zur digitalen Datenanalyse (Hrsg.)** Künstliche Intelligenz: Chancen und Risiken für Wirtschaftsprüfung und Finanzwirtschaft, 1. Auflage, 2019 (zitiert: Künstliche Intelligenz).
- Der Spiegel** Automation in Deutschland – Einzug der Roboter. Nr. 14, 31.03.1964.
- Der Spiegel** Die Computer Revolution – Fortschritt macht arbeitslos. Nr. 16, 16.04.1978.
- Der Spiegel** Sie sind entlassen! – Wie uns Computer und Roboter die Arbeit wegnehmen – und welche Berufe morgen noch sicher sind. Nr. 36, 02.09.2016.
- Dörner, Dietrich** Ändert das KonTraG die Anforderungen an den Abschlußprüfer?, in: Der Betrieb (DB), Heft 1/2, S. 1 - 8, 1998.
- Dräger, Jörg Müller-Eiselt** Wir und die intelligenten Maschinen: Wie Algorithmen unser Leben bestimmen und wir sie für uns nutzen können, 1. Auflage, 2019.
- Dreixler, Tobias** Anomalieerkennung mit Machine Learning-basierten Verfahren für die Abschlussprüfung: Ein Einblick in Konzepte und zukünftige Anwendungsmöglichkeiten, in: WP Praxis, Heft 6, S. 172 - 180, 2020.
- Drescher, Fabian** Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Eine Untersuchung der europäischen und deutschen Gesetzeslage unter Berücksichtigung des IESBA Code of Ethics und der neuesten Reformvorhaben der EU-Kommission, Dissertation, Münster (Westfalen), 2014.
- Drosdowski, Günther** Duden – Etymologie: Herkunftswörterbuch der deutschen Sprache. Band 7 der Reihe: Der Duden in 10 Bänden, hrsgg. vom Wissenschaftlichen Rat der Dudenredaktion. 2., völlig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, 1989.

- Drosdowski, Günther et al. (Hrsg.)** Duden – Grammatik der deutschen Sprache. Band 4 der Reihe: Der Duden in 12 Bänden, hrsgg. vom Wissenschaftlichen Rat der Dudenredaktion. 4., völlig neu bearbeitete Auflage, 1984.
- Droste, Kersten Christian Tritschler, Jonas** Journal Entry Testing. IDW Reihe: Praxistipps IT, 1. Auflage, 2018.
- Ebke, Werner** Wirtschaftsprüfer und Dritthaftung. Schriften zum deutschen und europäischen Zivil-, Handels- und Prozessrecht. Band 95. 1. Auflage, 1983.
- Ebke, Werner** In Search of Alternatives: Comparative Reflections on Corporate Governance and the Independent Auditor's Responsibilities, in: Northwestern University Law Review, Vol. 79, S. 663 - 720, 1984.
- Elliot, Robert K. Rogers, John R.** Relating Statistical Sampling To Audit Objectives, in: The Journal of Accountancy, July 1972, S. 46 - 55.
- Ellscheid, Günter** Das Problem von Sein und Sollen in der Philosophie Immanuel Kants. Schriftenreihe Annales Universitatis Saraviensis. Rechts- und wirtschaftswissenschaftliche Abteilung, Heft 34, Univ., Diss., 1. Auflage, 1968.
- Ensthaler, Jürgen (Hrsg.)** Gemeinschaftskommentar zum Handelsgesetzbuch mit UN-Kaufrecht. Herausgegeben von Dr. Dr. Jürgen Ensthaler. Begründet von Prof. Georg W. Bandasch. 8., vollständig aktualisierte Auflage, 2015.
- Erbguth, Wilfried** Anmerkungen zum administrativen Entscheidungsspielraum – Am Beispiel der Planfeststellung, in: Deutsches Verwaltungsblatt (DVBl), Heft April, S. 398 - 404, 1992.
- Ernst, Christoph** KonTraG und KapAEG sowie aktuelle Entwicklungen zur Rechnungslegung und Prüfung in der EU, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 23-24, S. 1025 - 1035, 1998.
- Ernst, Christoph** Die Einheitlichkeit des Wirtschaftsprüferberufes, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1-2, S. 18 - 25, 2003.
- Ernst, Christoph Naumann, Klaus-Peter** Das neue Bilanzrecht: Materialien und Anwendungshilfen zum BilMoG, 1. Auflage, 2009.
- Ernst, Christoph Seibert, Ulrich Stuckert, Fritz** KonTraG, KapAEG, StückAG, EuroEG: Gesellschafts- und Bilanzrecht. Textausgabe mit Begründungen der Regierungsentwürfe, Stellungnahmen des Bundesrates mit Gegenäußerungen der Bundesregierung, Berichten des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, 1. Auflage, 1998.
- Ertel, Wolfgang** Grundkurs Künstliche Intelligenz: Eine praxisorientierte Einführung, 4. überarbeitete Auflage, 2016.
- Farr, Wolf-Michael** APAReG: Neuerungen bei der internen Qualitätssicherung von WP-Praxen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 5, S. 251 - 256, 2016.
- Farr, Wolf-Michael** Das neue Qualitätssicherungssystem für Kleinpraxen: § 55b WPO, BS WP/vBP samt Erläuterungen und IDW EQS 1, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 6, S. 299 - 307, 2017.

- Farr, Wolf-Michael** Die kritische Grundhaltung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 43 Abs. 4 WPO), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 7, S. 397 - 402, 2018.
- Farr, Wolf-Michael** Bank- und Rechtsanwaltsbestätigungen als Prüfungsnachweis: Pflicht oder Kür? – Der Übergang von IDW PS 302 n.F. auf ISA [E-DE] 501 und ISA [E-DE] 505, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 14, S. 753 - 760, 2019.
- Feld, Klaus-Peter
Kreisel, Horst
Baum, Grit** Bedeutung der IT für die Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 565 - 578, 2013.
- Feld, Klaus-Peter
Pöhlmann, Andreas** Digitalisierung. Eine Bestandsaufnahme für den Wirtschaftsprüfer, in: IDW Life, Heft 4, S. 356 - 362, 2017.
- Fink, Christian
Heyd, Reinhard
Kreher, Markus** HGB aktuell: BilRuG und weitere Neuerungen handels- und steuerrechtlicher Bilanzierungsnormen, 1. Auflage, 2016.
- Fink, Christian
Schultze, Wolfgang
Winkeljohann, Norbert
(Hrsg.)** Bilanzpolitik und Bilanzanalyse nach neuem Handelsrecht. 1. Auflage, 2010.
- Fischer, Stephan** Big Data: Herausforderungen und Potentiale für deutsche Softwareunternehmen, in: Informatik Spektrum, Heft 2, S. 112 - 119, 2014.
- Flach, Werner** Grundzüge der Erkenntnislehre: Erkenntniskritik, Logik, Methodologie, 1. Auflage, 1994.
- Forster, Karl-Heinz** Abschlußprüfung nach dem Regierungsentwurf des KonTraG, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 41 - 56, 1998.
- Friedmann, Georges** Sept Etudes Sur L'homme Et La Technique: Le Pourquoi Et Le Pour Quoi De Notre Civilisation Technicienne. Bibliotheque Mediations, 1. Auflage, 1966.
- Fromm, Erich** The Revelation of Hope: Toward a Humanized Technology. Englische Originalausgabe. 1. Auflage, 1968.
- Fromm, Erich** Die Revolution der Hoffnung: Für eine humanisierte Technik. Aus dem Englischen übersetzt von Klaus Birkenhauer. Die Originalausgabe erschien unter dem Titel "The Revolution of Hope. Toward a Humanized Technology" im Jahr 1968. Hier die deutsche Ausgabe, 1. Auflage, 1971.
- Förschle, Gerhart et al.
(Hrsg.)** Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerbilanz (§§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB) mit IFRS-Abweichungen. 9. Auflage, 2014.
- Fröhlich, Gerhard
Boike, Rehbein (Hrsg.)** Bourdieu Handbuch: Leben – Werk – Wirkung, 1. Auflage, 2009 [zitiert: Bourdieu-Handbuch].
- Funke, Gerhard
Kopper, Joachim** Kant-Studien: Philosophische Zeitschrift der Kant-Gesellschaft. 72. Jahrgang (Band 72), 1981.

- Ganz, Christopher** Das Internet der Dinge, Dienstleistungen und Menschen: Am Beispiel der Next-Level-Strategie von ABB, in: Informatik Spektrum, Heft 4, S. 266 - 274, 2016.
- Gehring, Axel** Abschlussprüfung, Gewissenhaftigkeit und Prüfungsstandards. Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht, hrsgg. von Prof. Dr. iur. Werner F. Ebke, LL.M., Band 22, 1. Auflage, 2002.
- Gerhard, Karl Heinz** Wirtschaftsprüferordnung: Textausgabe mit Auszügen aus der Begründung, kurzen Anmerkungen und ausführlichem Sachregister, 1. Auflage, 1961.
- Géron, Aurélien** Praxiseinstieg Machine Learning mit Scikit-Learn, Keras und TensorFlow: Konzepte, Tools und Techniken für intelligente Systeme. Aktuell zu TensorFlow 2, 2. Auflage, 2020.
- Gesmann-Nuissl, Dagmar** Künstliche Intelligenz – den ersten Schritt vor dem zweiten tun!, in: Zeitschrift zum Innovations- und Technikrecht (InTeR), Heft 3, S. 105 - 106, 2018.
- Gewehr, Michael
Moser, Torsten** Zur künftigen Anwendung der ISA in Deutschland, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 4, S. 193 - 198, 2018.
- Gierbl, Anita
Schreyer, Marco
Leibfried, Peter
Borth, Damian** Künstliche Intelligenz in der Prüfungspraxis: Eine Bestandsaufnahme aktueller Einsatzmöglichkeiten und Herausforderungen, in: Expert Focus, Heft 9, S. 612 - 617, 2020.
- Gniffke, Franz
Herold, Norbert** Philosophie: Problemfelder und Disziplinen. Münsteraner Einführungen, Philosophie, Band 1, 1. Auflage, 1996.
- Godin, Reinhard von
Wilhelmi, Hans
(Hrsg.)** Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Januar 1937. Erläutert von Reinhard Freiherr von Godin, Dr. Hans Wilhelmi. 2., vermehrte Auflage besorgt von Reinhard Freiherr von Godin, 1950 (zitiert: Aktiengesetz 1937).
- Godin, Reinhard von
Wilhelmi, Hans
(Begr.)** Aktiengesetz vom 6. September 1965. Kommentar, begründet von Freiherr von Godin und Dr. Hans Wilhelmi. Band I: 4. Auflage, neubearbeitet von Sylvester Wilhelmi, 1971 (§§ 1 - 178) und Band II: 3. Auflage, bearbeitet von Dr. Hans Wilhelmi und Sylvester Wilhelmi, 1967 (§§ 179 – 410), (insgesamt zitiert: Aktiengesetz 1965).
- Göttsche, Max
Steindl, Tobias
Baier, Carolin
Amann, Thomas
Zipfel, Leo** Die Auswirkungen der Digitalisierung auf den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers: Schafft sich die Wirtschaftsprüfung im Zuge der Digitalisierung selbst ab?, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), Heft 9, S. 401 - 405, 2018.
- Graumann, Mathias** Wirtschaftliches Prüfungswesen. 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, 2015.
- Griffin, Emma** A Short History of the British Industrial Revolution, 2. Auflage, 2018.

- Gross, Gerhard
Schruoff, Lothar** Der Jahresabschluß nach neuem Recht: Aufstellung – Prüfung – Offenlegung. 2., durchgesehene Auflage, 1986.
- Groß, Stefan
Sellhorn, Thorsten** Der Wirtschaftsprüfer 2.0 im digitalen Öko-System, in: IDW Life, Heft 4, S. 363 - 365, 2017.
- Großfeld, Bernhard** Zauber des Rechts, 1. Auflage, 1999.
- Großfeld, Bernhard
Luttermann, Claus** Bilanzrecht: die Rechnungslegung in Jahresabschluß und Konzernabschluß nach Handelsrecht und Steuerrecht, Europarecht und IAS/IFRS, 4., neu bearb. und erw. Aufl. 2005.
- Grottel, Bernd
et al. (Hrsg.)** Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerbilanz (§§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB), herausgegeben von Bernd Grottel, Stefan Schmidt, Wolfgang Schubert, Norbert Winkeljohann. Begründet von Dieter Budde, Hermann Clemm, Max Pankow, Manfred Sarx. 10. neubearbeitete Auflage, 2016.
- Grunwald, Armin** Der unterlegene Mensch: Die Zukunft der Menschheit im Angesicht von Algorithmen, künstlicher Intelligenz und Robotern, 1. Auflage, 2019.
- Hachmeister, Dirk
Kahle, Holger
Mock, Sebastian
Schüppen, Matthias
(Hrsg.)** Bilanzrecht: Kommentar. Handelsbilanz, Steuerbilanz, Prüfung, Offenlegung, Gesellschaftsrecht, 1. Auflage, 2018.
- Hakelmacher, Sebastian** Wirecardiogramm: Die Folgen des WC-Skandals, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 4, S. 266 - 272, 2021.
- Hauser, Harald** Jahresabschlussprüfung und Aufdeckung von Wirtschaftskriminalität, in: Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht, herausgegeben von Prof. Dr. iur. Werner F. Ebke, LL.M., Band 10, 1. Auflage, 2000.
- Havermann, Hans** Entwicklungstendenzen in Rechnungslegung und Prüfung in nationaler und internationaler Sicht, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 19/20, S. 564 - 575, 1981.
- Hayek, Friedrich A. von** Freiburger Studien: Gesammelte Aufsätze von F.A. von Hayek. Veröffentlicht vom Walter Eucken Institut Freiburg i.Br., Wirtschaftswissenschaftliche und wirtschaftsrechtliche Untersuchungen (5), 1. Auflage, 1969.
- Hayek, Friedrich A. von** Die Verfassung der Freiheit. 1. Auflage, 1971.
- Hayek, Friedrich A. von** Recht, Gesetzgebung und Freiheit, Band 1: Regeln und Ordnung. Übersetzt aus einer deutschen Rohfassung des Textes „Law, Legislation and Liberty“ des Autors. 1. Auflage, 1980.
- Häublein, Martin,
Hoffmann-Theinert
(Hrsg.)** Beck'scher Online Kommentar zum HGB (BeckOK HGB), Herausgegeben von Martin Häublein und Roland Hoffmann-Theinert, 33. Edition, mit Stand 15.07.2021, 2021.

- Hein, Rudolf Branko** 'Gewissen' bei Adrian von Utrecht (Hadrian VI.), Erasmus von Rotterdam und Thomas More: Ein Beitrag zur systematischen Analyse des Gewissensbegriffs in der katholischen nordeuropäischen Renaissance. Studien der Moralthologie, Band 10, hrsgg. von Prof. DDr. Antonio Autiero und Prof. Dr. Josef Römelt, 1. Auflage, 1999.
- Heine, Heinrich** Lutetia II. Sämtliche Werke in sieben Bänden. Siebter Band. Französische Zustände, Lutetia I + II, Memoiren, Gedanken und Einfälle. Weltbild-Bücherdienst, Wien.
- Heller, Arne** Die Unternehmensfinanzstruktur der Aktiengesellschaft: Zur Finanzverfassung einer Aktiengesellschaft im deutschen und englischen Recht unter besonderer Berücksichtigung haftungsbegründender Pflichten der Verwaltungsmitglieder bei Kapitalmaßnahmen. (Deutsches und internationales Wirtschaftsrecht, Band 50, hrsgg. von Prof. Dr. Dr. h.c.Marian Paschke), 1. Auflage, 2009.
- Helmrich, Herbert** Bilanzrichtlinien-Gesetz: Texte, Stellungnahmen, Protokolle. Zusammenge stellt und bearbeitet von Herbert Helmrich MdB, Vorsitzender des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, 1. Auflage, 1986.
- Hennrichs, Joachim, Kleindiek, Detelf, Watrin, Christoph (Hrsg.)** Münchener Kommentar zum Bilanzrecht Band 2: Bilanzrecht §§ 238-342e HGB, München, C.H. Beck Verlag, 1. Auflage, 2013.
- Hense, Burkhard Ulrich, Dieter (Hrsg.)** WPO Kommentar: Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer – Wirtschaftsprüferordnung (WPO). 2., aktualisierte Auflage, 2013.
- Henssler, Martin (GesamtHrsg.)** Beck Online Grosskommentar Bilanzrecht. Herausgeber Bilanzrecht: Dicken/Fehrenbacher/Hennrichs/Kleindiek/Watrin. Laufend aktualisiert.
- Herrmann, Harald Berger, Klaus Peter (Hrsg.)** Norbert Horn, Gesammelte Schriften, 1. Auflage, 2016.
- Heßler, Martina Thorade, Nora** Die Verteilung der Vergangenheit: Eine Kritik des Begriffs Industrie 4.0, in: Technikgeschichte (TG), Heft 2, S. 153 - 170, 2019.
- Hoffmann, Dominique** Journal Entry Testing im Mittelstand: Effizientes Werkzeug oder notwendiges Übel?, Dissertation Universität Duisburg-Essen 2017, 1. Auflage, 2018.
- Hoffmann, Wolf-Dieter Lüdenbach, Norbert (Hrsg. und Verf.)** NWB Kommentar Bilanzierung. Handels- und Steuerrecht. 8., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, 2017 (zitiert: NWB Kommentar Bil. 8. Aufl.).
- Hollenbach, Johannes Michael** Sein und Gewissen: Über den Ursprung der Gewissensregung. Eine Begegnung zwischen Martin Heidegger und Thomistischer Philosophie, 1. Auflage, 1954.

- Holzer, Peter
Lück, Wolfgang** Quality Control: Grundsätze zur Verbesserung der Prüfungsqualität, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 20, S. 541 - 546, 1975.
- Hoopes, Jeffrey L.
Merkley, Kenneth J.
Pacelli, Joseph
Schroeder, Joseph H.** Audit Personnel Salaries and Audit Quality. In: Review of Accounting Studies, Forthcoming, Erstveröffentlichung März 2016, Neuveröffentlichung März 2018, online: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2958520 [Stand: 15.08.2019].
- Hopt, Klaus J.,** Die Haftung des Wirtschaftsprüfers: Rechtsprobleme zu § 323 HGB (168 AktG a.F.) und zur Prospekt- und Auskunftshaftung (Teil II), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 18, S. 498 - 506, 1986.
- Höffe, Otfried
(Hrsg.)** Aristoteles: Die Nikomachsische Ethik. Klassiker Auslegen, 1. Auflage, 1995.
- Höffe, Otfried** Immanuel Kant. 7., überarbeitete Auflage, 2007.
- Hufen, Christian** Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff, in: Zeitschrift für das juristische Studium (ZJS), Heft 5, S. 603 - 607, 2010.
- Institut der deutschen
Wirtschaft Köln e.V.
(Hrsg.)** IW-Analysen 130. Forschungsberichte aus dem Institut der deutschen Wirtschaft, 2019.
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (Hrsg.)** Aus der Facharbeit: Entwurf einer Verlautbarung zur Gewährleistung der Prüfungsqualität, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 18, S. 526 - 527, 1980.
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (Hrsg.)** Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1985/86: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung. Band I, 9. Auflage, 1985 und Band II unter der Berücksichtigung der Änderungen durch das Bilanzrichtliniengesetz, 9. Auflage, 1986 (zitiert: WP Handbuch 1985/86).
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (Hrsg.)** (2019) Auszug aus IDW Tätigkeitsbericht 1996/1997, online: <https://www.idw.de/idw/verlautbarungen/bis-1998-endgueltige#anchor-43264> [Stand: 22.06.2019].
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (IDW)** IDW Prüfungsstandard: Beauftragung des Abschlussprüfers (IDW PS 220), Stand: 02.07.2001, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 7, S. 895 - 898, 2001.
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (Hrsg.)** WP Handbuch 2006, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band I, 13. Auflage, 2006.
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (Hrsg.)** 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IDW. Rückblicke, 1. Auflage, 2007 (zitiert: Rückblicke).
- Institut der
Wirtschaftsprüfer in
Deutschland e.V. (Hrsg.)** IDW Live im Netz: Konzentration auf dem Prüfermarkt, in: IDW Fachnachrichten (IDW FN), Heft 3, S. 141 - 142, 2011.

- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** Fragen und Antworten zur Festlegung der Wesentlichkeit und der Toleranzwesentlichkeit nach ISA 320 bzw. IDW PS 250, in: IDW Fachnachrichten (IDW-FN), Heft 12, S. 743 - 752, 2011.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** WP Handbuch 2012, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band I, 14. Auflage, 2012.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** Fragen und Antworten zur Beurteilung der festgestellten falschen Darstellung nach ISA 450 bzw. IDW PS 250 n.F., in: IDW Fachnachrichten (IDW-FN), Heft 2, S. 115 - 131, 2013.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)** Assurance Kompakt: APAReG - Unabhängigkeit der Abschlussprüferaufsichtsstelle, in Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1, S. 2, 2016.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)** Assurance Kompakt: AREG - Reform der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 58 - 59, 2016.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** Assurance Kompakt: Professional Skepticism: Kritische Grundhaltung und pflichtgemäßes Ermessen des Abschlussprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 18, S. 1041, 2017.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)** Assurance Kompakt: Professional Skepticism, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 18, S. 1041, 2017.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** WP Handbuch 2017, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 15., vollständig überarbeitete Auflage, 2017.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** Assurance Kompakt: IDW Praxishinweis 1/2018 – Ableitung von Indikatoren zu Steuerung und Überwachung der Prüfungsqualität, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 18, S. 1125, 2018.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** Assurance Kompakt: Grundsätze Ordnungsmäßiger Abschlussprüfung: ISA [E-DE]: Entwürfe mit Modifikation zu nationalen Besonderheiten, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 23, S. 1469 - 1470, 2018.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)** EU-Regulierung der Abschlussprüfung: IDW Positionspapier zu Inhalten und Zweifelsfragen der EU-Verordnung und der Abschlussprüferrichtlinie, 4. Auflage, Stand 23.05.2018, 2018.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)** Fragen und Antworten: Zur praktischen Anwendung von Automatisierten Tools und Techniken (ATT) im Rahmen der Abschlussprüfung, Stand 22.09.2020, in: IDW Life, Heft 11, 2020 (Zitiert: F&A zur prakt. Anw. von ATT i.R.d. APr.).

- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)*** Einsatz Automatisierter Tools und Techniken (ATT) in der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1, S. 1, 2021.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)*** Assurance Kompakt: Bundesrat stimmt Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz zu, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 745, 2021.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)*** WP Handbuch 2021, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 17., vollständig überarbeitete Auflage (mit Stand der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur bis 01.07.2020), 2021.
- International Federation of Accountants (IFAC)*** IFAC Handbook.1. Auflage, 1996.
- Irrlitz, Gerd*** Kant-Handbuch: Leben und Werk. 3., überarbeitete und ergänzte Auflage, 2015.
- Jäckel, Günther*** Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der ‚öffentlichen Hand‘. Dissertation, Universität zu Köln, 1. Auflage, 1960.
- Justenhoven, Petra*** Wirtschaftsprüfer sorgen heute und künftig für Vertrauen, Börsenzeitung (BZ) Nr. 35 vom 18.02.2017, Sonderbeilage, B1 - B6.
- Kaiser, Karin*** Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes auf die zukunftsorientierte Lageberichterstattung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 8, S. 405 - 418, 2005.
- Kant, Immanuel*** Kants Werke, Akademie Textausgabe (AA), Band IV 1781/1783/1785/1786: Kritik der reinen Vernunft (KrV) (1. Aufl. 1781), Prolegomena (Prol), Grundlegung zur Metaphysik der Sitten (GMS), Metaphysische Anfangsgründe der Naturwissenschaften (MAN), 1. Auflage, 1968.
- Kant, Immanuel*** Kants Werke, Akademie Textausgabe (AA), Band III 1787: Kritik der reinen Vernunft (KrV), 2. Auflage, 1787.
- Kant, Immanuel*** Kants Werke, Akademie Textausgabe (AA), Band V 1788/1790: Kritik der praktischen Vernunft (KpV), und: Kritik der Urteilskraft (KU), 1. Auflage, 1968.
- Kant, Immanuel*** Kants Werke, Akademie Textausgabe (AA), Band VI 1793/1797: Die Religion innerhalb der Grenzen der bloßen Vernunft (RGV), und: Die Metaphysik der Sitten (MS), 1. Auflage, 1968.
- Kant, Immanuel*** Kants Werke, Akademie Textausgabe (AA), Band IX: Logik, Physische Geographie, Pädagogik (Log), Unveränderter photomechanischer Abdruck des Textes der von der Preußischen Akademie der Wissenschaften 1902 begonnenen Ausgabe.
- Kaufmann, Timothy*** Geschäftsmodelle in Industrie 4.0 und dem Internet der Dinge: Der Weg vom Anspruch in die Wirklichkeit, 1. Auflage, 2015.

- Kelm, Daniela
Schneiß, Ulrich
Schmitz-Herkendell, Anja** Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz: Neuordnung der Berufsaufsicht, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 60 - 67.
- Kempf, Dieter** Braucht die Industrie 4.0 einen Wirtschaftsprüfer 4.0?, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 22, S. 1299 - 1302, 2017.
- Kircherer, Hans-Peter** Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung. Betriebswirtschaftliche Schriften, Heft 41. 1. Auflage, 1970.
- Kittsteiner, Heinz D.** Die Entstehung des modernen Gewissens, 1. Auflage, 1991.
- Klaus, Helmut** Steuerberaterleistungen an Prüfungsmandanten nach dem neuen IESBA Code of Ethics, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 91 - 96, 2012.
- Klein, Hans-Dieter (Hrsg.)** Wiener Jahrbuch für Philosophie. Band XXXVII/2005, 1. Auflage, 2006.
- Knabe, Stephan
Mika, Sebastian
Müller, Klaus-Robert
Rätsch, Gunnar
Schruff, Wienand** Zur Beurteilung des Fraud-Risikos im Rahmen der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 19, S. 1057 – 1068, 2004.
- Knoepffler, Nikolaus** Der Begriff “transzendental” bei Immanuel Kant. Akzente: Sonderband Philosophie, 1996.
- Koch, Waldemar** Der Beruf des Wirtschaftsprüfers. 1. Auflage, 1957.
- Konfuzius** Weisheiten des Konfuzius: Gespräche & Philosophie. Übersetzt von Richard Wilhelm. 1. Auflage, 2017.
- Köhler, Annette G.
San Ma, Wing** Internationale Prüfungsforschung: Überblick über aktuelle Entwicklungen im ersten Halbjahr 2018, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 24, S. 1551 - 1557, 2018.
- Köster, Christopf
Kuschel, Katharina
Ribbert, Michael** Risiko- und prozessbasierte Vorbereitung und Durchführung von Journal-Entry-Tests auf Basis von IDW PS 210, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 14, S. 727 - 734, 2010.
- KPMG (Hrsg.)** Audit Committee News, Heft 23, März 2019.
- Krais, Beate
Gebauer, Gunter** Habitus, Reihe: Einsichten. Soziologische Themen, 3. unveränderte Auflage, 2010.
- Krause, Stefan
Pellens, Bernhard (Hrsg.)** Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation. ZfbF-Sonderheft 72/17. 1. 1. Auflage, 2018.
- Kreher, Markus
Gundel, Ulrich** Digitalisierung des Rechnungswesens – Gegenwart und Zukunft, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1, S. 13 - 17, 2018.

- Krein, Helmut** Die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft wegen Nichtaufdeckung von "Unrichtigkeiten und Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften" im Jahresabschluss. Dissertation, Universität zu Köln, 1. Auflage, 2000.
- Kropff, Bruno** Bilanzwahrheit und Ermessensspielraum in den Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 14/15, S. 369 - 380, 1966.
- Kropff, Bruno,
Semler, Johannes (Hrsg.)** Münchener Kommentar zum Aktiengesetz (= 2. Auflage von Geßler/ Hefermehl/Eckardt/Kropff, Kommentar zum Aktiengesetz), hrsgg. von Kropff/Semler, München, C.H. Beck Verlag, 2. Auflage, 2003.
- Kuhn, Sandra
Stibi, Eva** Änderung der IDW Prüfungsstandards aufgrund des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 23, S. 1157 - 1166, 2009.
- Lanfermann, Josef (Hrsg.)** Internationale Wirtschaftsprüfung. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h. c. Hans Havermann. 1. Auflage, 1995 (zitiert: Festschrift für Hans Havermann).
- Langenbucher, Günther** Die Aufdeckung von Fehlern, dolosen Handlungen und sonstigen Gesetzesverstößen im Rahmen der Abschlußprüfung, in: Der Betrieb (DB), Heft 8, S. 437 - 443, 1997.
- Lämmel, Uwe
Cleve, Jürgen** Künstliche Intelligenz: Wissensverarbeitung – Neuronale Netze. 5., überarbeitete Auflage, 2020.
- Leffson, Ulrich** Wirtschaftsprüfung. 4., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, 1988.
- Leffson, Ulrich
Rückle, Dieter
Großfeld, Bernhard
(Hrsg.)** Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1. Auflage, 1986.
- Lehner, Nikolaus** In Gesellschaft von Algorithmen: Geschichte, imaginäre und soziale Bedeutung algorithmisch vermittelter Kommunikation, 1. Auflage, 2018.
- Lenzen, Manuela** Künstliche Intelligenz: Fakten, Chancen, Risiken. C.H.Beck Wissen; 2904, 1. Auflage, 2020.
- Leonhard, Gerd** Technology vs. Humanity: Unsere Zukunft zwischen Mensch und Maschine, 1. Auflage, 2017.
- Lieder, Henning
Goldshteyn, Michael** Effizienzsteigerung der Abschlussprüfung durch Datenanalyse, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 586 - 595, 2013.
- Liessmann, Konrad Paul** Theorie der Unbildung: Die Irrtümer der Wissensgesellschaft, 1. Auflage, 2006.
- Ludowig, Kirsten** Der Mensch legt die Regeln fest und behält die Kontrolle: Interview mit Accenture Chef Pierre Nanterme, Handelsblatt vom 01.06.2017, S. 22.

- Luttermann, Claus** Unternehmen, Kapital und Genußrechte: Eine Studie über Grundlagen der Unternehmensfinanzierung und zum internationalen Kapitalmarktrecht, 1. Auflage, 1998.
- Luttermann, Claus** Juristische Übersetzung als Rechtspolitik im Europa der Sprachen: Eine wirtschaftsrechtlich-linguistische Betrachtung, in: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW), Heft 5-6, S. 151 - 157, 1998.
- Luttermann, Claus** Wirtschaftsprüfer, Internationale Rechnungslegung in der Europäischen Union und Sprachenfrage, Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft (ZVglRWiss), Heft 101, S. 158 - 174, 2002.
- Luttermann, Claus** Das Bilanzstatut: über Abkoppelungspraxis und Schadensersatz von Vorständen, Aufsichtsräten und Abschlussprüfern bei Bilanztatbeständen, in: Die Aktiengesellschaft (AG), Zeitschrift für das gesamte Aktienwesen, für deutsches, europäisches und internationales Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, Bd. 55, Heft 10, S. 341 - 350, 2010.
- Luttermann, Claus** Bilanzregeln und Finanzkrise: Die Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und Bilanzwahrheit als Beweismaß, in: Steuern und Wirtschaft (StuW), Heft 4, S. 346 - 355, 2010.
- Luttermann, Claus** Digitalwirtschaft: „IFRS“, BREXIT und das „Europäische öffentliche Interesse“, in: Recht der internationalen Wirtschaft (RIW), Heft 8, Die erste Seite, 2017.
- Luttermann, Claus**
Luttermann, Karin Sprachenrecht für die Europäische Union: Wohlstand, Referenzsprachensystem und Rechtslinguistik, 1. Auflage, 2020.
- Luttermann, Claus**
Luttermann, Karin Bildung, Rechtslinguistik und Sprachenrecht: Für Frieden, europäische Identität und Wohlstand, in: Forschung & Lehre - Alles was die Wissenschaft bewegt (F&L), Heft 6, S. 514 - 515, 2020.
- Lück, Wolfgang (Hrsg.)** Lexikon der Rechnungslegung und Abschlußprüfung. Vierte, völlig neu bearbeitete Auflage, 1998.
- Lücke, Alexander**
Stöbener, Angela Regina
Giesler, Martina APAReG-RefE: Stärkung der Berufsaufsicht über die Wirtschaftsprüfer, in: Betriebsberater (BB), Heft 26, S. 1578 - 1582, 2015.
- Lünendonk & Hossenfelder** Presseinformation zur Lünendonk®-Liste und -Studie 2019 „Führende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Gesellschaften in Deutschland“, online:<https://www.luenendonk.de/aktuelles/presseinformationen/wirtschaftspruefung-im-jahr-2026-werden-mehr-pruefungshandlungen-mittels-maschinen-ausgefuehrt-als-durch-menschen/> [Stand: 21.08.2020].
- Maltby, Josephine** ‘A sort of guide, philosopher and friend’: the rise of the Professional auditor in Britain, in: Accounting, Business & Financial History, Jahrgang 9, Heft 1, S. 29 - 50, März 1999.

- Mann, Thomas
Sennekamp, Christoph
Uechtritz, Michael
(Hrsg.)** *Verwaltungsverfahrensgesetz. Großkommentar. 2. Auflage, 2019.*
- Marks, Peter** *Die Gewährleistung der Prüfungsqualität: Zur Verabschiedung der gemeinsamen Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 25 - 29, 1982.*
- Marten, Kai-Uwe** *Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EQS 1): Der Qualitätsmanagementansatz im Lichte der Erkenntnisse aus der Durchführung von Aufsichtstätigkeiten, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 08, S. 428 - 432, 2017.*
- Marten, Kai-Uwe** *Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EQS 1): Neue Anforderungen an die Regelungen eines Qualitätssicherungssystem sowie Erkenntnisse aus der Durchführung von Aufsichtstätigkeiten, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 11, S. 610 - 617, 2017.*
- Marten, Kai-Uwe
Hofstetter, Felix
Reichelt, Valentin
Schleehuber, René** *Wirtschaftsprüfung und Künstliche Intelligenz: Praxisrelevanz oder Utopie?, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 22, S. 1331 - 1340, 2020.*
- Marten, Kai-Uwe,
Quick, Reiner,
Ruhnke, Klaus** *Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 5., überarbeitete Auflage, 2015.*
- Maurer, Hartmut
Waldhoff, Christian** *Allgemeines Verwaltungsrecht. 19., überarbeitete und ergänzte Auflage, 2017.*
- Mertin, Dietz
Schmidt, Stefan** *Internationale Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf der Grundlage der Verlautbarungen der IFAC, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 6, S. 317 - 334, 2001.*
- Meyers Lexikonredaktion** *Meyers Großes Taschenlexikon in 24 Bänden, 4., vollständig überarbeitete Auflage, Band 13, 1. Auflage, 1992.*
- Mochty, Ludwig
Wiese, Michael** *Die Netzwerkstruktur der Buchhaltung als Grundlage des risikoorientierten Prüfungsansatzes. Institut für Betriebswirtschaft und Volkswirtschaft (IBES), Diskussionsbeitrag Nr. 188, Universität Duisburg-Essen, August 2011.*
- Mohr, Georg** *Immanuel Kant: Theoretische Philosophie. Texte und Kommentar. Band 3: Kommentar Kants Grundlegung der kritischen Philosophie, 1. Auflage, 2004.*
- Moxter, Adolf** *Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. vollständig überarbeitete Auflage, 1983.*
- Möller, Claas** *Blick von außen: Was macht uns Wirtschaftsprüfer aus? Wohin entwickeln wir uns? Und wie werden wir in der Gesellschaft wahrgenommen?, in: IDW Life 2018, Heft 5, S. 508 - 516, 2018.*

- Müller, Katrin** Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Eine kritische Analyse der Vorschriften in Deutschland im Vergleich zu den Vorschriften der Europäischen Union, der IFAC und in den USA. In: Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung, hrsgg. von Professor Dr. Hans-Joachim Böcking und Professor Dr. Michael Hommel. Zugl. Universitäts-Dissertation Frankfurt am Main (2005). 1. Auflage, 2006.
- Müller, Stefan** Kommt die E-Person? Auf dem Weg zum EU-Robotikrecht, in: Zeitschrift zum Innovations- und Technikrecht (InTeR), Heft 1, S. 1, 2019.
- Müller, Stefan** „Regulierte Intelligenz“ – erste Konturen einer EU-harmonisierten KI-Betreiberhaftung, in: Zeitschrift zum Innovations- und Technikrecht (InTeR), Heft 1, S. 1, 2021.
- Naumann, Klaus-Peter
Feld, Klaus-Peter** Die Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) in Deutschland – Ziele, Bedeutung und Nutzen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 13, S. 641 - 649, 2013.
- Neugebauer, Reimund
(Hrsg.)** Digitalisierung: Schlüsseltechnologien für Wirtschaft und Gesellschaft. Fraunhofer-Forschungsfokus. 1. Auflage, korrigierte Publikation 05/2018 (zitiert: Digitalisierung).
- Neumann, von John** Die Rechenmaschine und das Gehirn. Manuskript zu den Silliman Lectures aus dem Jahr 1956. Originalausgabe in Englisch unter: The Computer and the Brain. Yale University Press, Inc., New Heaven, 1958. Hier deutsche, 2. berichtigte Auflage, 1965.
- Niehus, Rudolf J.** Prüfung der Prüfer durch die Prüfer: „Peer Review“ in den USA, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 6, S. 149 - 160, 1980.
- Niehus, Rudolf J.** Corporate Governance: Das Honorar und der Abschlussprüfer: Stärkung der Unabhängigkeit durch Offenlegung?, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 616 - 625, 2002.
- Niemann, Walter** Ermessen, unbestimmter Rechtsbegriff und Beurteilungsspielraum bei der Abschlussprüfung, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 1-2, S. 52 - 57, 2004.
- Noodt, Andreas
Kunellis, Axel** Die Anpassung von IDW Prüfungsstandards an die im Rahmen des Clarity-Projekts überarbeiteten ISA: Wesentliche Änderungen und Auswirkungen auf die Prüfungspraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 557 - 571, 2011.
- Odenthal, Roger** Big Data und Abschlussprüfung: Datenanalysen im Kontext prüferischer Urteilsbildung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 10, S. 546 - 554, 2017.
- Odenthal, Roger
Seeber, Ute** Digitale Prüfung mit ActiveData: Digitale Prüfungstechnik für innovative Prüfer, 1. Auflage, 2019.
- Orth, Thomas M.
Finking, Matthias
Wolz, Matthias** Aktuelle Herausforderungen bei der Umsetzung von IDW PS 210, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 10, S. 529 - 534, 2012.

- Palandt (Hrsg.)*** Bürgerliches Gesetzbuch. Beck'sche Kurz-Kommentare. Band 7, 69., neubearbeitete Auflage, 2010.
- Pankow, Max
Sarx, Manfred
(Begr.)*** Beck'scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht – §§ 238 bis 339 HGB. Bearbeitet von Budde/Clemm/Ellrott/Förschle/ Hoyos. 4., völlig neubearbeitete Auflage, 1999.
- Panofsky, Erwin*** Gotische Architektur und Scholastik: Zur Analogie von Kunst, Philosophie und Theologie im Mittelalter. Herausgegeben und mit einem Nachwort versehen von Thomas Frangenberg, 1. Auflage, 1989.
- Paulinyi, Akos*** Industrielle Revolution: Vom Ursprung der modernen Technik, 1. Auflage (Originalausgabe), 1989.
- Peat, Marwick,
Mitchell & Co.
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Steuerberatungsgesellschaft
(Hrsg.)*** Bilanzrichtliniengesetz: Der Leitfaden für den neuen Jahresabschluß. 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage, 1987.
- Peemöller, Volker
Krehl, Harald
Hofmann, Stefan*** Bilanzskandale: Delikte und Gegenmaßnahmen. 2. neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, 2017.
- Peemöller, Volker
Oehler, Ralph*** Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes: Neue Regelung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 10, S. 539 - 546, 2004.
- Peine, Franz-Joseph
Siegel, Thorsten*** Allgemeines Verwaltungsrecht. 12., völlig neu bearbeitete Auflage, 2018.
- Petersen, Karl
Zwirner, Christian
(Hrsg.)*** Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG: Gesetze, Materialien, Erläuterungen, 1. Auflage, 2009 (zitiert: Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz).
- Petersen, Karl
Zwirner, Christian*** Wie reformiert das BilRUG das Bilanzrecht? – Wesentliche Änderungen für Einzel- und Konzernabschluss sowie Offenlegung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 16, S. 811 - 816, 2015.
- Pieper, Fritz-Ulli
Gehrmann, Mareike*** Künstliche Intelligenz - Wer haftet?: Haftungsfragen beim Einsatz von KI, in: Legal Revolutionary – Rechtsmagazin der digitalen Wirtschaft (LR), S. 123 - 128, 2019.
- Pot, Johan Hendrik Jacob
van der*** Die Bewertung des technischen Fortschritts: Eine systematische Übersicht der Theorien. Band 1. 1. Auflage, 1985.
- Pougin, Erwin*** Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA und Deutschland, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), S. 2 - 8, 1960.
- Power, Michael K.*** From common sense to expertise: Reflections on the prehistory of audit sampling, in: Accounting, Organizations and Society, Vol. 17, No. 1, p. 37 - 62, 1992.

- Precht, Richard David** Jäger, Hirten, Kritiker: Eine Utopie für die Gesellschaft. 6. Auflage, 2018.
- Prinsloo, Jeffrina** The Development and Evaluation of Risk-Based Audit Approaches. Dissertation, University of the Free State Bloemfontein, 2008.
- Prütting, Hanns** Der neue IDW-Standard zur Erstellung von Sanierungskonzepten (IDW S 6) in der rechtlichen Beurteilung, in: Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (ZIP), Heft 5, S. 203 - 209, 2013.
- Prütting, Hanns
Wegen, Gerhard
Weinreich, Gerd
(Hrsg.)** Bürgerliches Gesetzbuch. Kommentar. 13. Auflage, 2018.
- Ramge, Thomas** Mensch und Maschine: Wie Künstliche Intelligenz und Roboter unser Leben verändern. Mit 8 Abbildungen von Dinara Galieva. Reclam Universal-Bibliothek Nr. 19499, 5. Auflage, 2018.
- Raphael, Jon** Rethinking the audit: Innovation is transforming how audits are conducted – and even what it means to be an auditor, in: Journal of Accountancy, [online]: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/apr/rethinking-the-audit.html>, vom 01.04.2017 [Stand: 17.09.2021].
- Rapp, David J.,
Pampel, Johannes** Zur Akzeptanz künstlicher Intelligenz in der Abschlussprüfung: Ein aktuelles Meinungsbild aus der deutschen Prüfungsbranche, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 11, S. 678 - 689, 2021.
- Rebmann, Kurt
Säcker, Franz Jürgen
(Hrsg.)** Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Band 2. Schuldrecht – Allgemeiner Teil (§§ 241 - 432). 3. Auflage, 1994.
- Rega, Ingmar** Künstliche Intelligenz: Eine Herausforderung für Wirtschaftsprüfer?, in: IDW Life, Heft 2, S. 197 - 200, 2018.
- Rega, Ingmar
Teipel, Gregor** Digitalisierung in der Wirtschaft und im Berufsstand, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1, S. 39 - 45, 2016.
- Rehbinder, Manfred** Einführung in die Rechtswissenschaft: Grundfragen, Grundlagen und Grundgedanken des Rechts, 7. neubearbeitete Aufl. des von Bernhard Rehfeldt begr. Lehrbuchs, 1991.
- Ricardo, David** Über die Grundsätze der Politischen Ökonomie und der Besteuerung. Herausgegeben von Heinz D. Kurz unter Mitarbeit von Christian Gehrke und Ottmar Kotheimer, 3. Auflage, 1994.
- Richter, Martin** Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung: Abschlussprüfung – interne Revision – kommunale Rechnungsprüfung, 1. Auflage, 1997 (zitiert: Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung).
- Rilke, Rainer Maria** Die Sonette an Orpheus. Geschrieben als ein Grab-Mal für Wera Ouckama Knoop. Château de Muzot im Februar 1922. Insel-Bücherei Nr. 115, 1946.

- Ritzrau, Will** Wie wirkt sich die Digitalisierung auf ein ganzheitliches Corporate Reporting aus? Ein Erfahrungsbericht aus der Praxis, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 15, S. 967 - 974, 2018.
- RM Buch und Medien Vertrieb** Universallexikon von A – Z 2004, 1. Auflage, 2003.
- Rohls, Jan** Geschichte der Ethik, 2. Umgearbeitete und ergänzte Auflage, 1999.
- Rojas, Raúl** Theorie der neuronalen Netze: Eine systematische Einführung, 1. Auflage, 1993.
- Rosenkrantz, Wilhelm** Die Wissenschaft des Wissens und Begründung der besonderen Wissenschaften durch die allgemeine Wissenschaft: Eine Fortbildung der deutschen Philosophie mit besonderer Rücksicht auf Plato, Aristoteles und die Scholastik des Mittelalters, Band II. 1. Auflage, 1868.
- Rödder, Andreas** 21.0: Eine kurze Geschichte der Gegenwart, 1. Auflage, 2015.
- Röhricht, Volker** Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Sonderheft, S. 80 - 90, 2001.
- Ruhnke, Klaus** Auf dem Weg zu Big Data Analytics in der Abschlussprüfung: Auswirkungen und Herausforderungen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 64 - 71, 2019.
- Ruhnke, Klaus
Lee, Jun-Seo** Besprechung im Prüfungsteam im Rahmen der Aufdeckung von Fraud im Jahresabschluss, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 6, S. 289 - 299, 2014.
- Ruhnke, Klaus
Michel, Moritz** Geschäftsrisikoorientierte Aufdeckung von Fraud nach internationalen Prüfungsnormen, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 50, S. 3074 - 3079, 2010.
- Rupp, Reinhard** Vom Wert, Preis und von den Kosten der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 23, S. I, 2013.
- Russ, Wolfgang
Janßen, Christian
Götze, Thomas
(Hrsg.)** BilRUG – Auswirkungen auf das deutsche Bilanzrecht: Kommentar zum Bilanzrichtlinien-Umsetzungsgesetz, 1. Auflage, 2015.
- Sailer, Christian** In großen Konzernen hat Audit 4.0 schon Einzug gehalten, Börsenzeitung (BZ) Nr. 35 vom 18.02.2017, Sonderbeilage, B1 - B6.
- Salijeni, George
Samsonova-Taddei, Anna
Turley, Stuart** Big Data and Changes in Audit Technology: Contemplating a Research Agenda, in: Accounting and Business Research, Heft 1, S. 95 - 119, 2018.
- Säcker, Franz Jürgen
Rixecker, Roland
Oetker, Hartmut
Limperg, Bettina
(Hrsg.)** Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch. Band 2. Schuldrecht – Allgemeiner Teil I. 8. Auflage, 2019.

- Schaede, Stephan
Moos, Thorsten** Das Gewissen, in Reihe: Religion und Aufklärung, Band 24, herausgegeben von der Forschungsstätte der Evangelischen Studiengemeinschaft, Heidelberg, 1. Auflage, 2015.
- Scherer, Andreas** Neuronale Netze: Grundlagen und Anwendungen, 1. Auflage, 1997.
- Schindler, Joachim
Rabenhorst, Dirk** Auswirkungen des KonTraG auf die Abschlussprüfung (Teil I), in: Betriebsberater (BB), Heft 37, S. 1886 - 1893, 1998.
- Schlegelberger, Franz,
Quassowski, Leo,
Schmölder, Karl
(Hrsg.)** Verordnung über Aktienrecht vom 19. September 1931 nebst den Durchführungsbestimmungen, 1. Auflage, 1932.
- Schmidhuber, Jürgen** Deep Learning in Neural Networks: An Overview, in: Neural Networks, Vol. 61, p. 85 - 117, 2015.
- Schmidt, Karsten (Hrsg.)** Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, Drittes Buch. Handelsbücher §§ 238 – 342e HGB, 2. Auflage, 2008.
- Schmidt, Karsten,
Ebke, Werner F. (Hrsg.)** Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 4, Drittes Buch. Handelsbücher §§ 238 - 342e HGB, 3. Auflage, 2013.
- Schmidt, Achim
Pfitzer, Norbert
Lindgens, Ursula** Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 7, S. 321 - 343, 2005.
- Schreyer, Marco
Sattarov, Timur
Borth, Damian
Dengel, Andreas
Reimer, Bernd** Detection of Anomalies in Large-Scale Accounting Data using Deep Autoencoder Networks. Zugleich Konferenzbeitrag der GPU Technology Conference - Silicon Valley. - San Jose, CA, USA, 01.08.2018 (2018). Hier online: <https://arxiv.org/pdf/1709.05254.pdf> [Stand 30.09.2019].
- Schreyer, Marco Sattarov,
Timur
Borth, Damian
Dengel, Andreas,
Reimer, Bernd** Künstliche Intelligenz in der Wirtschaftsprüfung - Identifikation ungewöhnlicher Buchungen in der Finanzbuchhaltung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 11, S. 674 - 681, 2018.
- Schreyer, Marco
Sattarov, Timur
Schulze, Christian
Reimer, Bernd
Borth, Damian** Detection of Accounting Anomalies in the Latent Space using Adversarial Autoencoder Neural Networks. 2nd KDD Workshop on Anomaly Detection in Finance, Anchorage, Alaska, USA, 02.08.2019 (2019).
Online:https://www.alexandria.unisg.ch/257633/4/KDD_2019_ADF_final.pdf [Stand: 28.07.2020].
- Schruff, Wienand** Neue Ansätze zur Aufdeckung von Gesetzesverstößen der Unternehmensorgane im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 5, S. 207 - 211, 2005.
- Schruff, Wienand** Die Rolle des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW – Standortbestimmung und Ausblick anlässlich der 200. Sitzung –, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1-2, S. 1 - 8, 2006.

- Schruff, Wienand** Zur Facharbeit des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 3, S. 117 - 124, 2013.
- Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm** Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung. Dissertation. 1. Auflage, 1963.
- Schuppenhauer, Rainer** Beleg und Urkunde – ganz ohne Papier? – Welche Beweiskraft bietet das elektronische Dokument an sich?, in: Der Betrieb (DB), Heft 40, S. 2041 - 2047, 1994.
- Schuppenhauer, Rainer** Replik von Dipl.-Ing. Rainer Schuppenhauer, in: Der Betrieb (DB), Heft 21, S. 1041 - 1042, 1995.
- Schuppenhauer, Rainer** Die neuen GoBS – wie stehen sie zur Beweiskraft der Buchführung?, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 19, S. 691 - 702, 1996.
- Schülen, Werner** Die neuen Fachgutachten und weitere Themen aus der Facharbeit des IDW (Vortrag anlässlich der 31. Arbeitstagung des IDW in Baden-Baden am 11. Januar 1989), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1/2, S. 1 - 9, 1989.
- Schülke, Thilo** IDW-Standards und Unternehmensrecht: Zur Geltung und Wirkung privat gesetzter Regeln. Dissertation, Freiburg. Abhandlungen zum Deutschen und Europäischen Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht. Hrsgg. von Prof. Dr. Holger Fleischer, Prof. Dr. Hanno Merkt, Prof. Dr. Gerald Spindler (Band 79). 1. Auflage, 2014.
- Schüppen, Matthias** Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat – alte Fragen und aktuelle Entwicklungen, in: Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (ZIP), Heft 28, S. 1317 - 1327, 2012.
- Schüppen, Matthias** Abschlussprüfung: Spezialkommentar zu den §§ 316 - 324a HGB, Art. 4 - 7, 11, 12, 16 - 18 EU-APrVO, 1. Auflage, 2017.
- Schwab, Gustav** Sagen des klassischen Altertums. Vollständige Ausgabe mit 96 Zeichnungen von John Flaxman, 1. Auflage, 2011.
- Schweitzer, Albert** Kultur und Ethik. Beck'sche Sonderausgabe als Nachdruck der Sonderausgabe 77. Tausend des ersten bzw. 67. Tausend des zweiten Teils der Gesamtauflage (1. Auflage von 1923), 1990.
- Seibert, Ulrich** Das 10-Punkte-Programm „Unternehmensintegrität und Anlegerschutz“, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 14, S. 693 - 698, 2003.
- Sieferle, Rolf Peter** Fortschrittsfeinde? Opposition gegen Technik und Industrie von der Romantik bis zur Gegenwart. Band 5 (außerhalb der Beck'schen Schwarzen Reihe): Die Sozialverträglichkeit von Energiesystemen, hrsgg. von Klaus Michael Meyer-Abich, Bertram Schefold und Carl Friedrich von Weizsäcker. 1. Auflage, 1984.
- Späth, Wolfgang** Die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters, 4. Auflage, 1994.
- Spreckelsen, Cord Spitzer, Klaus** Wissensbasen und Expertensysteme in der Medizin: KI-Ansätze zwischen klinischer Entscheidungsunterstützung und medizinischem Wissensmanagement, 1. Auflage, 2008.

- Stibi, Eva*** Prüfungsrisikomodell und Risikoorientierte Abschlussprüfung. Zugleich Dissertation an der Universität Göttingen mit dem Titel: Die risikoorientierte Abschlussprüfung, 1994. Hier IDW-Verlag, 1. Auflage, 1995.
- Stoker, Hendrik
Gerhardus*** Das Gewissen: Erscheinungsformen und Theorien. In Schriften zur Philosophie und Soziologie, hrsgg. von Max Scheler, Band II, 1. Auflage, 1925.
- Taschner, Rudolf*** Der Zahlen gigantische Schatten: Mathematik im Zeichen der Zeit. 4., erweiterte Auflage, 2017.
- Taupitz, Jochen*** Die Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung durch die Wirtschaftsprüferkammer, in: Betriebs-Berater (BB), Heft 37, S. 2367 - 2372, 1990.
- Teichmann, Robert
Koehler, Walter*** Aktiengesetz: Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937. Kommentar. 2., erweiterte Auflage, 1939.
- Theile, Carsten*** Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG). Konsolidierte Textfassung, Auswirkungen auf den Jahresabschluss, Auswirkungen auf den Konzernabschluss. 1. Auflage, 2015.
- Toebe, Marc
Lorson, Peter*** Die Festlegung von wertmäßigen Wesentlichkeitsgrenzen in der Rechnungslegung und Abschlussprüfung unter Berücksichtigung wissenschaftlicher Studien, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 22, S. 1200 - 1206, 2012.
- Trend-Report-Redaktion
(Hrsg.)*** Handbuch Digitalisierung: Die vernetzte Gesellschaft. 2. Auflage, 2019, auch online als open content: <https://handbuch-digitalisierung.de/> (zitiert: Handbuch Digitalisierung).
- Tyborski, Roman*** Der Mensch bleibt am Steuer, Handelsblatt, Nr. 165 vom 28.08.2019, S. 26.
- Velte, Patrick*** Der Regierungsentwurf für ein Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 3, S. 125 - 131, 2016.
- Velte, Patrick,
Haaker, Andreas*** Entwicklung der Zeitwertbilanzierung im Handels- und Steuerrecht: Anmerkungen zur Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestands zum beizulegenden Zeitwert bei Kredit- und Finanzdienstleistungen, in: Steuer und Wirtschaft (StuW), Heft 1, S. 56 - 70, 2012.
- Verweyen, Hansjürgen*** Ontologische Voraussetzungen des Glaubensaktes: Zur transzendentalen Frage nach der Möglichkeit von Offenbarung, 1. Auflage, 1969.
- Volkens, Bettina
Anderson, Kai (Hrsg.)*** Digital Human: Der Mensch im Mittelpunkt der Digitalisierung, 1. Auflage, 2018 (zitiert: Digital Human).
- Vollmar, Jens
Becker, Roman
Hoffend, Isabella (Hrsg.)*** Macht des Vertrauens: Perspektiven und aktuelle Herausforderungen im unternehmerischen Kontext, Universität St. Gallen, 1. Auflage, 2013.
- Voss, Wilhelm*** Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. 1. Auflage, 1930.

- Völschau, Klaus** Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlussprüfers. Dissertation, Hamburg, 1966.
- Wagner, Hans** Philosophie und Reflexion, 2., unveränderte Auflage, 1967.
- Walter, Rolf** Wirtschaftsgeschichte: Vom Merkantilismus bis zur Gegenwart, 5. Auflage, 2011.
- Wartala, Ramon** Praxiseinstieg Deep Learning: mit Python, Caffé, TensorFlow und Spark eigene Deep-Learning-Anwendungen erstellen, 1. Auflage, 2018.
- Watts, Ross L.,
Zimmermann, Jerold, L.** Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence, in: The Journal of Law & Economics, Jahrgang 26, Heft 3, S. 613 - 633, Oktober 1983.
- Weber, Max** Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie, 5., revidierte Auflage, Studienausgabe, besorgt von Johannes Winckelmann, 1980.
- Weis, Hubert** Rechnungslegung: Chance zur Sicherung der Zukunft des deutschen Standardsetters nutzen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 5, S. I (erste Seite), 2011.
- Wellhöfer, Werner
Peltzer, Martin
Müller, Welf** Die Haftung von Vorstand, Aufsichtsrat, Wirtschaftsprüfer; mit GmbH-Geschäftsführer. 1. Auflage, 2008.
- Westermann, Harm Peter
Grunewald, Barbara
Maier-Reimer, Georg
(Hrsg.)** Bürgerliches Gesetzbuch. Handkommentar mit AGG, EGBGB (Auszug), ErbbauRG, LPartG, ProdHaftG, VbVG, VersAuslG und WEG. Begründet von Walter Erman. Band 1. 15., neu bearbeitete Auflage, 2017.
- Westermann, Christian
Spindler, Christian** Anomalie-Erkennung in der Wirtschaftsprüfung mithilfe von Machine Learning: Vorstellung einer technologiebasierten Methode mittels automatisierter Lernverfahren, in: Expert Focus, Heft 11, S. 791 - 797, 2017.
- Weyershaus, Hans Adolf** Wirtschaftsprüfung in Deutschland und erster europäischer Zusammenschluß in den Jahren 1931 bis 1961, Düsseldorf: Dissertation, 2007.
- Widmann, Markus
Velte, Christian** Der Einsatz von Big Data im Rahmen der Jahresabschlussprüfung: Ausgewählte Anknüpfungspunkte im Zuge analytischer Prüfungshandlungen, in: WP Praxis, Heft 7, S. 198 - 202, 2020.
- Wiedemann, Herbert** Rechtsethische Maßstäbe im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, in: Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (ZGR), Heft 2, S. 147 - 176, 1980.
- Wiedmann, Harald** Ansätze zur Fortentwicklung der Abschlußprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 7, S. 338 - 350, 1998.
- Wiener, Norbert** Kybernetik: Regelung und Nachrichtenübertragung im Lebewesen und in der Maschine, 2., revidierte und ergänzte Ausgabe, 1. deutsche Auflage, 1963.

- Wiener, Norbert** Mensch und Menschmaschine: Kybernetik und Gesellschaft. (Originalausgabe im Englischen: The human use of human beings: Cybernetics and society, 1950), hier deutsche Ausgabe, 1. Auflage, 1964.
- Wiese, Michael** Aussagebezogene Abschlussprüfung. Wissenschaftliche Schriften zur Wirtschaftsprüfung. Herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), 1. Auflage, 2013.
- Wintermann, Ole
Daheim, Cornelia
Glenn, Jerome C.
Korn, Jonas
Schoon, Christian** Arbeit 2050: Drei Szenarien. Neue Ergebnisse einer internationalen Delphi-Studie des Millennium Project, Bertelsmann Stiftung, April 2019.
- Wirtschaftsprüferkammer
(WPK)** Gebührenordnung für gesetzliche Abschlussprüfungen, in: WPK Magazin, Heft 1, S. 6 - 7, 2012.
- Wirtschaftsprüferkammer
(WPK)** Gebührenordnung für gesetzliche Abschlussprüfungen – Schreiben der WPK an den Deutschen Bundestag, in: WPK Magazin, Heft 2, S. 17, 2012.
- Wirtschaftsprüferkammer
(WPK)** Anwendung der International Standards on Auditing (ISA) in Deutschland, Heft 2, S. 28 - 29, 2020.
- Zepf, Günter** Magnetische Datenträger – Ihre Zulässigkeit, ihre Beweiskraft – Erwiderung zu dem Beitrag von Schuppenhauer, in: Der Betrieb (DB), Heft 21, S. 1039 - 1041, 1995.
- Zepf, Günter** Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), Heft 32, S. 1259 - 1264, 1996.
- Ziegler, Gerhard
Gelhausen, Hans-
Friedrich (Hrsg.)** WPO Kommentar: Kommentar zum Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer unter Berücksichtigung der EU-Abschlussprüferverordnung. Begründet von Burkhard Hense und Dieter Ulrich. 3., aktualisierte Auflage, 2018.
- Zimmer, Daniel** Eine freiheitsorientierte Konzeption von Staat und Recht, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 5, S. I, 2014.
- Zimmermann, Franz** Das Gewissen im Recht: Besonders in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes zum Verbotsirrtum. Dissertation, Universität Münster, Rechts- und Staatswissenschaftliche Fakultät, 1954.
- Zwirner, Christian** Entwicklung des deutschen Bilanzrechts – Ein Rückblick auf mehr als 30 Jahre supranationale Einflüsse, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 5, S. 218 - 223, 2015.

Verzeichnis der Gesetze, Drucksachen, Verordnungen, Richtlinien und Satzungen

Gesetze

AktG (2021): Aktiengesetz vom 06.09.1965 (BGBl. I S. 1089), in Kraft getreten am 01.01.1966 zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.08.2021 (BGBl. I S. 3311) m.W.v. 12.08.2021.

AktG (1965): Aktiengesetz vom 06.09.1965 (BGBl. I S. 1089), in Kraft getreten am 01.01.1966.

AktG (1937): Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30. Januar 1937 (RGBl. I S. 107).

APAG (2004): Gesetz zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz - APAG) vom 27.12.2004, BGBl. I, S. 3846.

APAReG (2016): Gesetz zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz - APAReG) vom 31.03.2016, BGBl. I, S. 518.

AReG (2016): Gesetz zur Umsetzung der prüfungsbezogenen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüfungsreformgesetz – AReG) vom 10.05.2016, BGBl. I, S. 1142.

BARefG (2007): Gesetz zur Stärkung der Berufsaufsicht und zur Reform berufsrechtlicher Regelungen in der Wirtschaftsprüferordnung (Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG) vom 03.09.2007, BGBl. I, S. 2178.

BauGB: Baugesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.09.2004 (BGBl. I S. 2414) zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.09.2021 (BGBl. I S. 4147) m.W.v. 15.09.2021.

BGB (2021): Bürgerliches Gesetzbuch vom 02.01.2002 (BGBl. I S. 42, ber. S. 2909, 2003 S. 738) zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.08.2021 (BGBl. I S. 3515) m.W.v. 18.08.2021.

BilKoG (2004): Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz – BilKoG) vom 15.12.2004, BGBl. I, S. 3408.

BilMoG (2009): Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 25.05.2009, BGBl. I, S. 1102.

BilMoG (2009): Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses (6. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksache 16/10067 – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG), Bundestag Drucksache 16/12407, vom 24.03.2009.

BilReG (2004): Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung (Bilanzrechtsreformgesetz – BilReG) vom 04.12.2004, BGBl. I, S. 3166.

BiRiLiG (1985): Gesetz zur Durchführung der Vierten, Siebenten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordination des Gesellschaftsrecht (Bilanzrichtlinien-Gesetz – BiRiLiG) vom 19.12.1985 (BGBl. I S. 2355).

BilRUG (2015): Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BilRUG) vom 17.07.2015, BGBl. I, S. 1245.

EGAO (1976): Einführungsgesetz zur Abgabenordnung (EGAO) vom 14.12.1976, BGBl. I 1976, S. 3341.

EGHGB (1897): Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch, Gesetz vom 10.05.1897 (RGBl. I S. 437), 47. Abschnitt, Übergangsvorschrift zum Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (Art. 86), zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.08.2021 (BGBl. I S. 3311) m.W.v. 12.08.2021.

FStrG (2021): Bundesfernstraßengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.06.2007 (BGBl. I S. 1206), zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.09.2021 (BGBl. I S. 4147) m.W.v. 15.09.2021.

FISG (2021): Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz, FISG) vom 03.06.2021, BGBl. I., S. 1534.

HGB (2021): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. I S. 219) zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.08.2021, in: BGBl. I S. 3311, m.W.v. 12.08.2021.

HGB (2017): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219) zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.07.2017, in: BGBl. I S. 2745) m.W.v. 29.07.2017.

HGB (2016): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 10.05.2016, BGBl. I, S. 1142.

HGB (2015): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 17.07.2015, BGBl. I, S. 1245.

HGB (2009): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.05.2009, BGBl. I, S. 1102.

HGB (1998): Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.04.1998, BGBl. I, S. 707.

KapAEG (1998): Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen (Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz – KapAEG) vom 20.04.1998, BGBl. I, S. 707.

KonTraG (1998): Gesetzesentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), Bundestag Drucksache 13/9712, vom 28.01.1998.

KonTraG (1998): Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom 27.04.1998, BGBl. I, S. 786.

PublG (2021): Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (Publizitätsgesetz - PublG) vom 15.08.1969 (BGBl. I S. 1189, 1970 I S. 1113); zuletzt geändert durch Artikel 59 des Gesetzes vom 10.08.2021 (BGBl. I S. 3436).

SGB I (2021): Erstes Buch Sozialgesetzbuch - Allgemeiner Teil - Gesetz vom 11.12.1975 (BGBl. I S. 3015) zuletzt geändert durch Gesetz vom 03.06.2021 (BGBl. I S. 1309) m.W.v. 09.06.2021, Stand: 01.09.2021 aufgrund Gesetzes vom 15.02.2021 (BGBl. I S. 239).

SGB XII (2021): Sozialgesetzbuch (SGB) Zwölftes Buch (XII) - Sozialhilfe - Artikel 1 des Gesetzes vom 27.12.2003 (BGBl. I S. 3022), in Kraft getreten am 31.12.2003, 01.01.2004, 01.07.2004, 01.01.2005 bzw. 01.01.2007 zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.06.2021 (BGBl. I S. 2020) m.W.v. 01.07.2021.

VwGO (2021): Verwaltungsgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.03.1991 (BGBl. I S. 686) zuletzt geändert durch Gesetz vom 16.07.2021 (BGBl. I S. 3026) m.W.v. 27.07.2021, Stand: 01.08.2021 aufgrund Gesetzes vom 25.06.2021 (BGBl. I S. 2154).

VwVfG (2021): Verwaltungsverfahrensgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2003 (BGBl. I S. 102) zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.06.2021 (BGBl. I S. 2154) m.W.v. 01.08.2021.

WPO (2021): Wirtschaftsprüferordnung (Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer) in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.11.1975 (BGBl. I S. 2803) zuletzt geändert durch Gesetz vom 25.06.2021 (BGBl. I S. 2154) m.W.v. 03.07.2021 bzw. 01.08.2021.

WPO (2018): Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung, WPO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 05.11.1975 (BGBl. I S. 2803) zuletzt geändert durch Gesetz vom 30.10.2017 (BGBl. I S. 3618) m.W.v. 09.11.2017, Stand: 03.01.2018 aufgrund Gesetzes vom 23.06.2017 (BGBl. I S. 1693).

WPO-Novelle (1995): Drittes Gesetz zur Änderung der Wirtschaftsprüferordnung (3. WPO-Novelle 1995) vom 15.07.1994, rechtskräftig 01.01.1995, BGBl. I S. 1569.

WPO (1961): Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung, WPO) vom 24.07.1961 (BGBl. I, S. 1049).

Drucksachen

APAReG (2015): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU sowie zur Ausführung der entsprechenden Vorgaben der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 im Hinblick auf die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz – APAReG), (zitiert: Entwurf und Begründung zum APAReG), vom 08.10.2015, BT-Drs. 18/6282.

FISG (2021): Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz – FISG) mit Begründung, BT-Drs. 19/26966.

WPO (1961): Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses (16. Ausschuß) über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) – Drucksachen 201, 2565, Nachtrag zu 2565 – und den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der vereidigten Buchprüfer (Buchprüferordnung) – Drucksachen 202, 2565, Nachtrag zu 2565 – (Zitiert: Schriftlicher Bericht des Wirtschaftsausschusses über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf einer WPO von Berichterstatter Lange) vom 28.04.1961, BT-Drs. 03/2565.

WPO (1958): Entwurf eines Gesetzes über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), (Zitiert: Entwurf der Wirtschaftsprüferordnung von 1961 nebst Begründung), vom 13.02.1958, BT-Drs. 03/201.

Verordnungen

Verordnung (EU) Nr. 910/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. Juli 2014 über elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt und zur Aufhebung der Richtlinie 1999/93/EG (eIDAS-VO), in: Abl.EU Nr. L 257/73 S. 73 - 114.

Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (EU-APrVO), in: Abl.EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77 - 112.

Erste Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie, 15. Dezember 1931, RGBl. I, S. 760.

Verordnung über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie, 19. September 1931, RGBl. I S. 493.

Richtlinien

Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom **16. April 2014** zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (hier: neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie), in: Abl.EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 196 - 226.

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom **17. Mai 2006** über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates (Abschlussprüferrichtlinie), in: Abl.EG Nr. L 157 vom 09.06.2006, S. 87 - 107.

Empfehlung der Kommission vom **16. Mai 2002**: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien (zitiert: Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers), in: Abl.EG, Nr. L 191 vom 19.07.2002, S. 22 - 57.

Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom **10. April 1984** aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (Prüferbefähigungsrichtlinie), in: Abl.EG, Nr. L 126 vom 12.5.1984, S. 20 - 26.

Siebente Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (Konzernabschlussrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 193 vom 18.7.1983, S. 1 – 17.

Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (Jahresabschlussrichtlinie), in: ABl.EG, Nr. L 222 vom 14.8.1978, S. 11 – 31.

Satzungen

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) vom 21. Juni 2016, BAnz AT 22.07.2016 B1, in Kraft getreten am 23. September 2016, BAnz AT 04.10.2016 B2.

Erläuterungen zur Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP vom 21. Juni 2016 (zitiert: Erläuterungstexte zur neugefassten Berufssatzung vom 21.06.2016), online: <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/BS-WPvBP.pdf> [Stand: 30.07.2019].

Vierten Änderung der Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/ vereidigte Buchprüfer - BS WP/vBP) vom 16. Juni 2005, Banz. AT, S. 10741.

Satzung über die Rechte und Pflichten bei Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer) vom 11.06.1996, (BS WP/vBP 1996), BAnz. S. 7509.

Sonstige Gesetzesmaßnahmen

Bundesministerium der Justiz (BMJ): Maßnahmenkatalog der Bundesregierung zur Stärkung der Unternehmensintegrität und des Anlegerschutzes, in: Steuern und Bilanzen (StuB), Punkte 4 - 6, StuB 2003, 223 f., Punkte 1 - 3 und 7 - 10, StuB 2003, 284 ff., 2003.

Erlasse der Finanzverwaltung

Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), in: Bundessteuerblatt (BStBl.), Teil I, S. 738 - 747, 1995.

Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS), in: Bundessteuerblatt (BStBl.), Teil I, S. 250 - 254, 1978.

Rechtsprechungsverzeichnis

Europäische Gerichte

EuGH Urteil vom 3. Oktober 2013 in der Rechtssache C-322/12 (GIMLE).

EuGH Urteil vom 7. Januar 2003 in der Rechtssache C-306/99 (BIAO).

EuGH Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-275/97 (DE + ES Bauunternehmung GmbH).

EuGH Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-234/94 (Tomberger).

Deutsche Gerichte

BVerfG, Urteil vom 14.12.1999 - 1 BvR 1327/98, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW), 2000, Heft 5, S. 347 - 349.

BVerfG, Urteil vom 14.12.1965 - 1 BvR 413/60, 1 BvR 416/60, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW), 1966, Heft 4, S. 147 - 149.

BVerfG, Beschluss vom 22.05.1962 - 1 BvR 301, 302/59, Volltext online:
<http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv014105.html> [Stand: 12.07.2019],
 Abgedruckt in: Der Betriebs-Berater (BB), Heft 22, S. 872 - 873.

BVerfG, Beschluss vom 20.12.1960 – 1 BvL 21/60, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW), 1961, Heft 8, S. 353 - 359.

BVerfG, Beschluss vom 03.02.1959 - 2 BvL 10/56, online:
<http://www.servat.unibe.ch/dfr/bv009137.html> [Stand: 12.07.2019].
 Abgedruckt in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW), 1959, Heft 21, S. 931 - 933.

—

BAG, Beschluss vom 28.01.1975, Az.: 1 ABR 52/73, Leitende Angestellte; hier: Wirtschaftsprüfer in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Abgedruckt in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 319 - 321, 1975.

—

BGH Urteil vom 06.04.2006 - III ZR 256/04, Abgedruckt in Der Betrieb (DB) 2006, S. 1105 ff.

BGH Urteil vom 15.02.2005 - III ZR 424/04, Prospekthaftungsrechtliche Verantwortlichkeit eines Wirtschaftsprüfers, in: Neue juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report (NJW-RR), S. 611 - 615, 2006.

BGH Urteil vom 12.10.2004 - WpSt (R) 1/04 (KG), in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW), S. 1057 - 1060, 2004.

BGH Urteil vom 27.03.2003 - IX ZR 399/99, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2003, S. 2022 - 2025.

BGH Urteil vom 26.09.2000 - X ZR 94/98, Kapitalanlagemodell, in: Der Betrieb (DB) 2000, S. 2363 - 2367.

BGH Urteil vom 11.04.2000 - X ZR 19/98, Gescheiterte Festplattenrettung, in: Der Betrieb (DB) 2000, S. 1507 f.

BGH Beschluss vom 23.10.1997 - III ZR 275/96, online: <https://research.wolterskluwer-online.de/document/54c43cce-8cc0-4db0-8b4a-64b82c1db650>, [Stand: 23.08.2019].

BGH Urteil vom 31.05.1994 - VI ZR 233/93, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1994, S. 2232 f.

BGH Urteil vom 29.09.1992 - XI ZR 265/91, in Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1992, S. 3235 - 3236.

BGH Urteil vom 29.01.1991 - VI ZR 206/90, in: Neue juristische Wochenschrift (NJW) 1991, S. 1535 - 1538.

BGH Urteil vom 14.12.1989 - 4 StR 419/89, in: Neue juristische Wochenschrift (NJW) 1990, S. 1549 - 1552.

BGH Urteil vom 30.10.1987 - V ZR 174/85, in: Neue juristische Wochenschrift (NJW) 1988, S. 558 - 561.

BGH Urteil vom 10.02.1987 - VI ZR 68/86, in: Neue juristische Wochenschrift (NJW) 1987, S. 1479 - 1481.

BGH Urteil vom 26.11.1986 - IV a ZR 86/85, in: Der Betrieb (DB) 1987, S. 828 f.

BGH Urteil vom 17.03.1981 - VI ZR 191/79, „Apfelschorf I-Fall“, in: Neue juristische Wochenschrift (NJW) 1981, S. 1603 - 1606.

BGH Urteil vom 11.12.1979 - VI ZR 141/78, in: Der Betrieb (DB) 1980, S. 775 - 778.

BGH Urteil vom 15.11.1971 - VIII ZR 62/70, in: Der Betrieb (DB) 1971, S. 2466 ff.

BGH Urteil vom 21.05.1963 - VI ZR 254/62, Ritterspiele, in: Der Betrieb (DB) 1963, S. 1356.

BGH Urteil vom 14.02.1958 - I ZR 151/56, Herrenreiter, in: Der Betrieb (DB) 1958, S. 423 - 425.

BGH Beschluss vom 04.03.1957 - GSZ 1/56 in: Der Betrieb (DB) 1957, S. 403 - 404.

—

BVerwG, Urteil vom 10.02.1978 - IV C 25/75, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 1978, 2308 - 2311.

—

OLG *Brandenburg*, Urteil vom 30.04.1997 – 7 U 174/96, Gesellschafterbeschuß: Nichtigkeit der Feststellung des Jahresabschlusses wegen unzureichenden Rückstellungen für Prozeßrisiken, in: GmbH Rundschau (GmbHR), Heft 17, S. 796 - 797, 1997.

OLG *Braunschweig*, Urteil vom 11.02.1993 - 11 U 27/92, Haftung für fehlerhafte Abschlussprüfung, in Wirtschaftsprüferkammer-Mitteilungen 1995, S. 209 - 211.

OLG *Dresden*, Urteil vom 06.02.2014 - 8 U 1695/11, Zur Haftung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wegen vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung von Anlegern durch Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks für den Jahresabschluss (mit Lagebericht) einer Emittentin von Inhaberteilschuldverschreibungen, in: Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst (DStRE), Heft 13, S. 829 - 832, 2014.

OLG *Düsseldorf*, Urteil vom 02.06.2009 - I - 23 U 108/08, Wirtschaftsprüferhaftung, in: Der Betrieb (DB) 2009, S. 2369 ff.

OLG *Düsseldorf*, Urteil vom 19.11.1998 – 8 U 59/98, Haftung des Abschlußprüfers gegenüber dem Gesellschafter der geprüften Gesellschaft; n. rkr. Rev. unter BGH, II ZR 2/99, in: Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG), Heft 18, S. 901 - 906, 1999.

OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 14.08.2014 - 6 U 114/08, Haftung des Wirtschaftsprüfers wegen Pflichtverletzung bei Abschlussprüfung (Verbuchung fingierter Absatz-geschäfte), Volltextveröffentlichung online: <https://research.wolterskluwer-online.de/document/ffde1e9f-8514-334c-9303-73d868451934> [Stand: 20.08.2019].

OLG *Frankfurt am Main*, Urteil vom 08.05.2003 - 3 U 228/97, Kein Aufwendungsersatz für Reinigungsarbeiten nach Schädlingsbekämpfungsmaßnahmen, in: Neue juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report (NJW-RR), Heft 24, S. 1673 - 1675, 2003.

OLG *München*, Beschluss vom 21.11.2006 - 8 U 2543/04, Bericht aus der Rechtsprechung, in: WPK Magazin 1/2007, S. 50 - 51, Februar 2007.

OLG *Saarbrücken*, Urteil vom 18.07.2013 - 4 U 278/11-88, Haftung des Abschlussprüfers: Zurücktreten des Sorgfaltspflichtverstoßes bei vorsätzlicher Bilanzfälschung des Geschäftsführers; unterbliebene Einblicknahme in den virtuellen Datenbestand, in: Der Betrieb (DB), S. 2324 - 2327, Heft 41, 2013.

—

AG *Duisburg*, Beschluss vom 31.12.1993 - 23 HR B 3193, Anforderungen an den Bestätigungsvermerk zur Zwischenbilanz bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, Bedeutung der Stellungnahme des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer bei der gerichtlichen Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift (zitiert: Bestätigungsvermerk), rkr. in: Der Betrieb (DB) vom 04.03.1994, Heft 09, Seite 466 - 467.

Englische Gerichte

Lee v. Neuchatel Asphalt Co. (1889) 41 Ch. D 1

Verner v. General and Commercial Investment Trust (1894) 2 Ch. 239

Verzeichnis der Verlautbarungen privater Standardsetzer

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

Statement on Auditing Standards (SAS) No. 47 – Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, in: Journal of Accountancy, February 1984, S. 143 - 146.

Gemeinsame Stellungnahmen der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (1/1982), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 2, S. 38 - 43, 1982.

Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/1995), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 23/24, S. 824 – 839, 1995.

Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 9, S. 629 - 646, 2006.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Stand: 30.09.2021)

IDW Fachgutachten (FG) 1/1937: Pflichtprüfung und Unterschlagungsprüfung (Ergänzung 1982) i.d.F. 1990. Auf die Veröffentlichung der Neufassung bzw. Änderung oder Ergänzungen in der WPg und den IDW-FN wurde seitens des IDW verzichtet; daher wird seinerseits auf die Loseblattsammlung „IDW Prüfungsstandards IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung“ verwiesen.

IDW Fachgutachten (FG) 1/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen: Hauptfachausschuß – FG 1/1988, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1/2, S. 9 - 19, 1989.

IDW Fachgutachten (FG) 2/1988: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen: Hauptfachausschuß – FG 2/1988, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1/2, S. 20 - 27, 1989.

IDW Fachgutachten (FG) 3/1988: Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen: Hauptfachausschuß – Fachgutachten 3/1988, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1/2, S. 9 - 19, 1989.

—
ISA [DE] 200: International Standard on Auditing 200: Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 649.

ISA [DE] 210: International Standard on Auditing 210: Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 654.

ISA [DE] 230: International Standard on Auditing 230: Prüfungsdokumentation (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 658.

ISA [DE] 240: International Standard on Auditing 240: Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 660.

ISA [DE] 300: International Standard on Auditing 300: Planung einer Abschlussprüfung (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 667.

ISA [DE] 315 (Revised): International Standard on Auditing 315 (Revised): Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verständnis von der Einheit und ihrem Umfeld (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 669.

ISA [DE] 320: International Standard on Auditing 320: Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 672.

ISA [DE] 330: International Standard on Auditing 330: Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 673.

ISA [DE] 450: International Standard on Auditing 450: Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 678.

ISA [DE] 500: International Standard on Auditing 500: Prüfungsnachweise (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 680.

ISA [DE] 505: International Standard on Auditing 505: Externe Bestätigungen (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 683.

ISA [DE] 520: International Standard on Auditing 520: Analytische Prüfungshandlungen (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 690.

ISA [DE] 530: International Standard on Auditing 530: Stichprobenprüfungen (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 691.

ISA [DE] 580: International Standard on Auditing 580: Schriftliche Erklärungen (Stand: 26.09.2019), in: IDW Life 2019, S. 699.

—

IDW Praxishinweis: Zielorientierte Ableitung von Indikatoren zur Steuerung und Überwachung der Prüfungsqualität im Rahmen des Qualitätsmanagement-Prozesses des IDW QS 1 (IDW Praxishinweis 1/2018 – IDW PH 1/2018), in: IDW Life, Heft 9, S. 883 ff., 2018.

—

IDW PH 9.330.2: Prüfung von IT-gestützten Geschäftsprozessen im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 24.08.2010), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2011, Supp. 1, S. 1.

IDW PH 9.330.3: Einsatz von Datenanalysen im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 15.10.2010), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2011, Supp. 1, S. 35.

—

IDW PS 200: Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen (Stand: 03.06.2015), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2000, S. 706 und 2015 Supp. 3, S. 1.

IDW PS 201 n.F.: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (Stand: 23.04.2021), in: IDW Life 2021, S. 500.

IDW PS 210 i.d.F. vom 08.05.2003: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, S. 655 - 663, 2003.

IDW PS 210 i.d.F. vom 12.12.2012: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Supplement 1/2013, S. 7.

IDW PS 220: Beauftragung des Abschlussprüfers (Stand: 09.09.2009), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2009, Supp. 4, S. 1.

IDW PS 240: Grundsätze der Planung von Abschlussprüfungen (Stand: 09.09.2010), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2011, Supp. 1, S. 1.

IDW PS 250 n.F.: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 12.12.2012) in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2013, Supp. 1, S. 1.

IDW PS 261 n.F.: Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken (Stand: 15.09.2017), in: IDW Life 2017, S. 172.

IDW PS 300 n.F.: Prüfungsnachweise im Rahmen der Abschlussprüfung (Stand: 15.12.2016), in: IDW Life 2016, S. 624.

IDW PS 302 n.F.: Bestätigungen Dritter (Stand: 10.07.2014), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2014, Supp. 3, S. 1.

IDW PS 303 n.F.: Erklärungen der gesetzlichen Vertreter gegenüber dem Abschlussprüfer (Stand: 09.09.2009), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2009, Supp. 4, S. 19.

IDW PS 310: Repräsentative Auswahlverfahren (Stichproben) in der Abschlussprüfung (Stand: 14.06.2016), in: IDW Life 2016, S. 636.

IDW PS 312: Analytische Prüfungshandlungen (Stand: 13.03.2013), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2013, Supp. 3, S. 16.

IDW PS 330: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (Stand: 24.09. 2002), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 21, S. 1167 ff, 2002.

IDW PS 400 n.F.: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (Stand: 30.11.2017), in: IDW Life 2018, S. 29.

IDW PS 405: Modifizierungen des Prüfungsvermerks im Bestätigungsvermerk (Stand: 30.11.2017), in: IDW Life 2018, S. 101.

IDW PS 450 n.F.: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfung (Stand: 15.09.2017), in: IDW Life 2018, S. 145.

IDW PS 460 n.F.: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (Stand: 09.09.2009), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2009, Supp. 4, S. 1.

IDW PS 470 n.F.: Grundsätze für die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen (Stand: 10.01.2017), in: IDW Life 2017, S. 173.

—

IDW QS 1: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: IDW Life, Heft 8, S. 887 ff., 2017.

IDW RS FAIT 1 vom 24.09.2002: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW RS FAIT 1), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 21, S. 1157 ff., 2002.

IDW RS FAIT 2 vom 29.09.2003: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce (IDW RS FAIT 2), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 22, S. 1258 - 1276, 2003.

IDW RS FAIT 3 vom 11.07.2006: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von elektronischen Archivierungsverfahren (IDW RS FAIT 3), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 22, S. 1465 - 1474, 2006.

IDW RS FAIT 4 vom 08.08.2012: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse (IDW RS FAIT 4), in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) Supplement, Heft 4, S. 115 - 129, 2012.

IDW RS FAIT 5 vom 04.11.2015: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing, in: IDW Life, Heft 1, S. 35 ff., 2016.

Stellungnahme FAMA 1/1961: Mindestanforderungen zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit kaufmännischer Rechnungslegung beim Einsatz selbsttätig arbeitender Geräte, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 11, S. 308 - 309, 1961.

Stellungnahme FAMA 1/1972: Ordnungsmäßigkeit und Prüfung einer EDV-Buchführung außer Haus, WPg 1972, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 19, S. 534 - 536, 1972.

Stellungnahme FAMA 1/1974: Prüfung von EDV-Buchführungen, WPg 1974, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 3, S. 83 - 91, 1974.

Stellungnahme FAMA 1/1975: Zur Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz von EDV-Anlagen im Rechnungswesen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 20, S. 555 - 559, 1975.

Stellungnahme FAMA 1/1978: Die Datenverarbeitung als Prüfungshilfsmittel, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 7, S. 208 - 217, 1978.

Stellungnahme FAMA 1/1987: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei computergestützten Verfahren und deren Prüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1, S. 1 - 15, 1988.

Stellungnahme HFA 7/1997: Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlußprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 1, S. 29 - 33, 1998.

International Auditing and Assurance Standards Board

International Standard on Quality Control 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements“ (ISQC 1), verabschiedet vom IAASB am 15.12.2009, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IFAC 2015, S. 42.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA): Code of Ethics for Professional Accountants, von April 2018, (zitiert: Code of Ethics, CoE, 2018) online: <https://www.ifac.org/publications-resources/final-pronouncement-restructured-code> [Stand: 01.08.2019].

Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC)

Empfehlung Nr. 6 des Auditing Statements Board der UEC (= ASB 6): Gewährleistung und Verbesserung der Prüfungsqualität – Quality Control, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 17, S. 479 - 481, 1979.

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit erkläre ich an Eides statt, dass ich die vorstehende Arbeit selbstständig angefertigt und mich fremder Hilfe nicht bedient habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus veröffentlichten und nicht veröffentlichten Quellen entnommen sind, habe ich als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungskommission vorgelegt und auch nicht veröffentlicht.

Drensteinfurt, den 06.11.2021

Stephan Grewe