



Universität Potsdam

Martin Richter

Die Veranlassung von Prüfungen als Entscheidungsproblem

first published in:
Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung : Zfbf,
30 (1978), S. 716-733, ISSN 0341-2687

Postprint published at the Institutional Repository of the Potsdam University:
In: Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 9
<http://opus.kobv.de/ubp/volltexte/2009/3898/>
<http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:kobv:517-opus-38989>

Postprints der Universität Potsdam
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Reihe ; 9

Die Veranlassung von Prüfungen als Entscheidungsproblem

Der folgende Beitrag behandelt (freiwillige) Prüfungen als Investition. Er zeigt auf, welche positiven und negativen Wirkungen mit Prüfungen verbunden sein können und welche Schwierigkeiten bestehen, diese Wirkungen zu prognostizieren und zu bewerten. Er kommt zu dem Ergebnis, daß die Anwendungsbedingungen für quantitative Entscheidungsmodelle im allgemeinen nicht erfüllbar sind. Statt Investitionsrechnungsverfahren sollten deshalb Nutzwertanalysen verwandt werden, um die Entscheidung über die Durchführung einer konkreten Prüfung vorzubereiten. Diese sind der Problemstruktur von Prüfungen angemessener; aber auch sie können die Subjektivität der Entscheidung nicht aufheben, sondern nur explizit darlegen. Der Beitrag untersucht abschließend einige Faktoren, die das Verhalten von Entscheidungsträgern in solchen Entscheidungssituationen beeinflussen.

1. Problemstellung

Prüfungen sind „wirtschaftliche Veranstaltungen“¹. Sie sollten – Rationalverhalten und Entscheidungsfreiheit des Auftraggebers vorausgesetzt – nicht um ihrer selbst willen durchgeführt werden, sondern nur dann, wenn die mit ihnen verbundenen Vorteile höher bewertet werden als die Nachteile. Bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen bindet eine generelle Entscheidung des Gesetzgebers den Auftraggeber. Dieser muß den Prüfungsauftrag erteilen; in seiner Entscheidungskompetenz bleiben nur Einzelheiten der Prüfungsdurchführung, wobei im allgemeinen auch dafür ein gesetzlicher Rahmen (z. B. §§ 162 ff. AktG) vorgegeben ist. Anders dagegen bei gesetzlich vorgesehenen, vertraglich ausbedingten und bei freiwilligen Prüfungen². In diesen Fällen besteht ein echtes Wahlproblem, das Gegenstand des folgenden Beitrags ist: Der Berechtigte muß sich entscheiden, ob er eine Prüfung veranlassen will oder nicht³.

In der Literatur zur betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre hat dieses Wahlproblem bisher wenig Beachtung gefunden, was auf zwei eng verbundene Ursachen zurückgeführt werden kann, nämlich

- auf die Dominanz der gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen im Problemkatalog des Faches, obwohl dieser Prüfungstyp in der Realität nicht überwiegt, und
- auf die Behandlung der Probleme nur aus der Sicht des Prüfers, was eine Konzentration auf Fragen des Prüfungsvollzugs zur Folge hatte.

* Dipl.-Kfm. Dr. rer. oec. *Martin Richter*, wissenschaftlicher Assistent an der Universität des Saarlandes, FB 2, Wirtschaftswissenschaft.

1 *Loitlsberger, Erich*, Treuhand- und Revisionswesen, 2. Aufl. 1966, S. 84. Begriffe prägen das Bewußtsein. Insofern begegnen dieser Bezeichnung Bedenken, weil sie eine Vernachlässigung der individual- und sozialpsychologischen Phänomene von Prüfungen begünstigen könnte.

Zu dem in dieser Arbeit verwandten Prüfungsbegriff (im Unterschied zu Kontrollen) vgl. v. *Wysocki, Klaus*, Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen, Prüfungsordnungen und Prüfungsorgane, 1972, S. 5 ff.

2 Zu dieser Typologie von Prüfungen vgl. v. *Wysocki*, FN 1, S. 34 ff.

3 Ein Wahlproblem existiert nicht, wenn man, wie manchmal in Unternehmen zu hören ist, die Ansicht vertritt, daß Prüfungen „zumindest nicht schaden könnten“, oder wenn man den *Lenin* zugeschriebenen Satz für wahr hält, „Vertrauen ist gut, Kontrolle ist besser“. Denn dieser Satz impliziert, Kontrolle ist gut, Kontrolle der Kontrolle ist besser usw.

In den folgenden Ausführungen wird diese Perspektive zugunsten des Auftraggebers (Entscheidungssträgers)⁴ verschoben. Im Vordergrund stehen die mit einer Prüfung verbundenen Vor- und Nachteile; ihre Kenntnis ist unerlässlich für rationale Entscheidungen. Fragen des Prüfungsvollzugs werden dabei nur insoweit berücksichtigt, wie sie sich auf diese Vor- und Nachteile auswirken können. In einem weiteren Abschnitt wird dann auf die Prognose und die Bewertung der Prüfungswirkungen eingegangen und untersucht, mit welchen Methoden sich das Wahlproblem am zweckmäßigsten lösen läßt. Abschließend werden einige Hypothesen zum Entscheidungsverhalten des Entscheidungsträgers erörtert, die sich aus seinem Investitionsbewußtsein, aus unterschiedlichen Wahrnehmungen der Prüfungswirkungen und aus unterschiedlichen Zielsetzungen ergeben können. Soweit in dieser Arbeit die Ergebnisse empirischer Untersuchungen⁵ herangezogen werden, handelt es sich ausschließlich um vorläufige, keinesfalls um gesicherte Erkenntnisse! Entsprechend haben die auf ihnen aufbauenden Überlegungen auch nur vorläufigen Charakter.

2. Allgemeine Wirkungen von Prüfungen

21. Positive Wirkungen

211. Die Vertrauens- und Korrektivwirkung

Unter Prüfungen verstehen wir Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsbildung und -mitteilung. Ihr unmittelbares Ziel und Ergebnis sind Informationen darüber, welche Bereiche normgerecht bzw. welche Fehler vorhanden sind. Welche Vorteile hat nun dieses Wissen?

(a) Erhöhung der Glaubwürdigkeit von Arbeitsergebnissen und Personen

Einmal reduziert dieses Wissen die Unsicherheit über die Zuverlässigkeit von Arbeitsergebnissen. Eine Information über die festgestellten Fehler umschließt – die Wirksamkeit der Prüfung vorausgesetzt – die Aussage, daß keine weiteren schwerwiegenden Fehler vorhanden sind⁶. Ihre Existenz ist zumindest unwahrscheinlicher, als wenn keine Prüfung stattgefunden hätte. Prüfungen erhöhen insofern die Glaubwürdigkeit (Vertrauenswürdigkeit) der Arbeitsergebnisse geprüfter Bereiche. In gleicher Weise wirken sie sich positiv auf

4 In dieser Arbeit wird unterschieden zwischen dem Entscheidungsträger, dem Prüfer und den Geprüften (den unmittelbar Betroffenen der Prüfung und ihren Vorgesetzten). Diese Beteiligten am Entscheidungsprozeß über die Durchführung von Prüfungen können selbst Personenmehrheiten sein. Allerdings werden ihre Beiträge in der Regel nach Art und Umfang erheblich differieren. Auch können Entscheidungsträger und Prüfer teilweise identisch sein, z. B. wenn die Interne Revision die Kompetenz erhalten hat, im Rahmen ihrer Kapazität die durchzuführenden Prüfungen selbst zu bestimmen.

5 Vgl. insbesondere Behavioral Patterns in Internal Audit Relationships, Research Committee Report No. 17, Hrsg. *The Institute of Internal Auditors*, 1972; *Churchill, Neil C.*, Behavioral effects of an audit: an experimental study, Diss. Univ. of Michigan 1962; *Churchill, Neil C./Cooper, W. W.*, A field study of internal auditing, in: *The Accounting Review* 1965, S. 767–781.

6 Gemessen an der Zielsetzung der Prüfung. Unterschiedliche Ziele verfolgen z. B. Ordnungsmäßigkeits- und Unterschlagungsprüfungen. Die Nichtaufdeckung von Unterschlagungen und ähnlichen Straftaten hat ein Jahresabschlußprüfer deshalb nur dann zu vertreten, wenn er sie bei ordnungsmäßiger Durchführung dieser Prüfung mit deren Methoden hätte feststellen müssen (vgl. IdW Fachgutachten Nr. 1/1977, CI Anm. 3, in: *Die Wirtschaftsprüfung* 1977, S. 211).

die Glaubwürdigkeit der für diese Bereiche zuständigen oder verantwortlichen Personen aus⁷. Dies wiederum beeinflusst die Glaubwürdigkeit auch der übrigen (nicht geprüften) Arbeitsergebnisse des Bereiches. Schließlich lassen sich mit diesem Wissen (durch eine Extrapolation der Erfahrungen aus der Vergangenheit) auch zukünftige Arbeitsergebnisse des geprüften Bereichs (dieser Personen) zuverlässiger beurteilen, auch ohne eine erneute Prüfung, d. h. auch für die zukünftigen Arbeitsergebnisse gilt die Vermutung der Richtigkeit, wenn eine frühere Prüfung zur Feststellung der Fehlerfreiheit geführt hat.⁸

(b) Korrektur von Fehlern

Zum zweiten erlaubt dieses Wissen, die negativen Folgen von Normabweichungen zu beheben. Kenntnis des Fehlers (und im allgemeinen auch seiner Ursachen) ist notwendige Voraussetzung für seine Korrektur einschließlich der Änderung der Ausgangsbedingungen mit dem Ziel, die Fehlereintrittswahrscheinlichkeit für die Zukunft zu senken⁹. In vielen Entscheidungssituationen dürfte dieser Vorteil gewichtiger sein als die Reduktion der Unsicherheit über die Zuverlässigkeit von Arbeitsergebnissen (Personen). Die Korrektur des Fehlers obliegt der geprüften Institution, nicht dem Prüfer. Dieser hat üblicherweise keinen Berichtigungsanspruch, d. h. er hat kein *Recht*, die Beseitigung des Fehlers zu verlangen. Das gilt für interne und externe Prüfer in gleicher Weise. Daraus darf nun aber nicht gefolgert werden, daß Prüfer sich nur passiv verhalten. In dem bloßen Fehlerhinweis liegt bereits implizit die Aufforderung zur Korrektur. Korrigierende Maßnahmen werden vom Prüfer aber auch häufig ausdrücklich empfohlen¹⁰, wobei der Wert dieser Empfehlungen unter anderem auch von ihrem Detaillierungsgrad abhängt, weil davon wiederum der Umfang der Leistungen beeinflusst wird, der von der geprüften Institution bis zur Umsetzung der Empfehlungen noch zu erbringen ist. Zusätzlich wirken im allgemeinen Prüfer durch Überzeugung, Überredung und andere geeignete Maßnahmen *aktiv* auf die geprüfte Institution ein, die Empfehlungen anzunehmen¹¹.

(c) Beseitigung von Wissenslücken

Ein Nebenprodukt von Prüfungen liegt in der Schulung der Geprüften (Erziehungsfunktion des Prüfers). Charakteristisch für Prüfungen sind nämlich nicht die absichtlichen, sondern die unbewußten Fehler, die auf mangelnde Kenntnis über die anzuwendenden

7 Als Beleg für diese Wirkung sei auch auf das Recht des Beamten hingewiesen, durch einen Antrag auf ein Disziplinarverfahren gegen sich selbst dem Vorwurf persönlicher Verfehlungen entgegenzutreten.

8 Zur Formalisierung und zu Beispielen für solche Urteile vgl. ausführlich *Hagest, Joachim*, Zur Logik der prüferischen Überzeugungsbildung bei Jahresabschlußprüfungen, Diss. München 1975.

Geprüften Arbeitsergebnissen wird im allgemeinen schon dann stärker vertraut, wenn lediglich die Tatsache der Prüfung, nicht aber auch die Prüfungsergebnisse bekannt sind (Darauf läßt sich u.a. die im Vergleich zur GmbH, die keiner Pflichtprüfung unterliegt, höhere Kreditwürdigkeit der AG zurückführen). Dieses Vertrauen unterstellt allerdings neben der Wirksamkeit der Prüfung, daß auch (zumindest) die wesentlichen Fehler korrigiert worden sind.

9 Zu beachten ist jedoch, daß nicht alle Fehler korrigierbar sind.

10 „recommendations . . . are a significant and frequently overlooked benefit of the audit“ (*Frisbkoff, Paul*, Perceptions and misconceptions of audit costs and benefits, in: *Journal of Contemporary Business*, Summer 1974, S. 5). Zur Häufigkeit von Empfehlungen vgl. auch *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 35.

11 Mit Empfehlungen setzen sich Prüfer verstärkt dem internen Spannungsfeld der geprüften Organisation aus. Dieses Verhalten könnte folgende Ursachen haben: (1) Prüfer sind normgläubig und empfinden Fehler als „persönlichen Schmerz“. (2) Sie sehen in der Umsetzung ihrer Empfehlungen eine Anerkennung ihrer Arbeit. (3) Sie möchten das Sisyphos-Gefühl loswerden, umsonst gearbeitet zu haben. (4) Der Erfolg ihrer Arbeit wird weniger nach der Zahl der gefundenen Fehler als nach ihrer „Beratungsleistung“ beurteilt (vgl. dazu Abschnitt 322 und FN 49).

Normen oder die adäquaten Arbeitstechniken zurückzuführen sind. Durch die Beseitigung von Wissenslücken werden die Geprüften überhaupt erst in die Lage versetzt, sich normgemäß zu verhalten. Schulung dürfte somit eine der wichtigsten Maßnahmen sein, um die Fehlereintrittswahrscheinlichkeit zu senken.

212. Die prophylaktische Wirkung auf das Verhalten der Geprüften

Die Erwartung einer Prüfung veranlaßt im allgemeinen die Geprüften, sich stärker an den vorgegebenen Normen zu orientieren, als wenn sie keine Prüfung antizipieren¹². In der Literatur schätzen manche Autoren diese prophylaktische Wirkung von Prüfungen sogar noch höher ein als die Fehlerfeststellung¹³. Die prophylaktische Wirkung reduziert in erster Linie bewußte Fehler. Ihr Konformitätsdruck dürfte aber auch unbewußte Fehler verhindern, und zwar die, die auf Nachlässigkeit zurückzuführen sind und durch vermehrte Anstrengungen der Geprüften vermieden werden können.

Die prophylaktische Wirkung setzt voraus, daß die Geprüften mit einer Prüfung rechnen und gelernt haben, welche Konsequenzen Prüfungsfeststellungen für sie haben können. Woher diese Erfahrungen stammen, ist prinzipiell gleichgültig. Es ist nur zu vermuten, daß persönliche, erst kürzlich gemachte Erfahrungen das Verhalten stärker prägen als erzählte und zeitlich zurückliegende Erfahrungen. Neben der Erwartung einer Prüfung müssen die Geprüften aber auch mit der Aufdeckung von Fehlern rechnen, womit die Effizienz der Prüfung angesprochen ist. Insbesondere für bewußte Fehler dürfte die Vermutung gelten, daß die prophylaktische Wirkung um so größer ist, je vollständiger in früheren Prüfungen dieser Fehler(typ) festgestellt und diese Tatsache auch bekanntgeworden ist¹⁴. Schließlich müssen den Geprüften die Konsequenzen aus Prüfungen gegenwärtig sein. Welche Sanktionen eine Institution bevorzugt, ist eine Frage ihres Führungsstils. Es ist eine offene Frage, ob positive Sanktionen (Lob, Anerkennung, Beförderung usw.) verhaltenswirksamer sind als negative Sanktionen (Strafen). Die Erwartung negativer Sanktionen durch die Geprüften ist zugleich eine Einschätzung ihrer Machtposition; denn nur wenn sie sich unterlegen fühlen, werden sie mit ihnen rechnen und sie als ihren Zielen abträglich bewerten.

Dabei beruht die prophylaktische Wirkung ausschließlich auf der Wahrnehmung der Situation durch die Geprüften. Deren subjektive Vermutungen sind entscheidend, nicht die Realität. So muß z. B. überhaupt keine Prüfung geplant sein. Sofern die Geprüften nur mit ihr rechnen, setzt die prophylaktische Wirkung ein. Fehleinschätzungen lösen aber Lernprozesse aus, die die prophylaktische Wirkung zukünftiger Prüfungen positiv beeinflussen. Verhaltensrelevant sind weiterhin (nur) die Normen und Schwerpunkte, von denen die

12 Zum Nachweis der prophylaktischen Wirkung vgl. *Churchill*, FN 5, S. 126 ff.; vgl. auch *Blohm, Hans*, Zum Entscheidungsproblem der Abgrenzung von Eigen- und Fremdleistung der Revisionsaufgabe, in: *Dienstleistungen in Theorie und Praxis*, Hrsg. *Hans Linhardt* u. a., 1970, S. 200. Bei Kontrollen ist häufiger zu beobachten, daß sie das Verantwortungsbewußtsein senken. Die Erwartung, daß nachfolgende Kontrollen Fehler feststellen und korrigieren, kann zu einer nachlässigeren Arbeitsweise führen. Es bleibt zu untersuchen, ob und unter welchen Bedingungen diese Wirkung auch bei Prüfungen auftritt.

13 Vgl. u. a. *Burton, John C./Sampson, Clarence A.*, Future needs for auditing research, in: *Symposium on Auditing Research*, Hrsg. *Audit Group at the University of Illinois at Urbana-Champaign*, o. O. (1976), S. 221; *Churchill, Neil C./Teitelbaum, Louis*, Auditing and managerial control – a hypothesis, in: *Alexis, M./Wilson, C. Z.*, *Organizational decision making*, 1967, S. 423; *Frese, Erich*, *Kontrolle und Unternehmensführung*, 1968, S. 80.

14 Umgekehrt mindert eine große prophylaktische Wirkung den Erfolg nachfolgender Prüfungen.

Geprüften annehmen, daß sie der Prüfer seinen Urteilen zugrundelegen wird¹⁵. Aus diesem Grunde eignen sich Prüfungen nicht nur als Überwachungs-, sondern auch als Informationsinstrument. Sie können dazu benutzt werden, den Organisationsmitgliedern die Bedeutung bestimmter Regelungen bewußt zu machen¹⁶.

22. Negative Wirkungen

221. Der Verbrauch an Ressourcen (Prüfungskosten)

Prüfungen verursachen Aufwendungen. Da der Prüfungsprozeß sehr personalintensiv ist, haben die Personalaufwendungen das größte Gewicht, und zwar die für den Prüfer und ggfs. auch für Schreib- und sonstiges Hilfspersonal. Zusätzlich sind Sachaufwendungen zu berücksichtigen, z. B. für Räume, Fotokopien und Telefon sowie bei auswärtigem Einsatz für Reisen einschließlich Speisen.

Neben den Aufwendungen für den Prüfer fallen weitere (indirekte) Aufwendungen bei der geprüften Institution an. In aller Regel ist ein Prüfer auf die Mitarbeit der Geprüften angewiesen. Ihm müssen u. a. Auskünfte erteilt, Unterlagen herausgesucht und Aufstellungen angefertigt werden. Auch diese Tätigkeiten stellen einen Verbrauch an Ressourcen dar, nämlich die Arbeitszeit der Geprüften, und sollten deshalb im Entscheidungskalkül über die Veranlassung einer Prüfung berücksichtigt werden¹⁷.

222. Abwehrreaktionen der Geprüften

Mit Prüfungen sind nicht nur die in Abschnitt 212 dargestellten Verhaltenswirkungen verbunden, d. h. die Richtung der Verhaltenswirkungen ist nicht nur positiv. Auf Prüfungen können die Geprüften auch abwehrend bis feindselig reagieren, weniger weil sie Bestrafungen fürchten, sondern weil sie darin (a) einen Mißtrauensbeweis, (b) eine Bedrohung oder (c) „nur“ eine Belastung/Belästigung sehen:

(a) Prüfungen als Ausdruck von Mißtrauen

Prüfungen widersprechen dem Drang nach Anerkennung und Vertrauen. Jeder Mensch hat deshalb eine grundsätzliche Abneigung, sein Tun durch andere (über)prüfen zu lassen¹⁸.

15 Vgl. *Churchill/Teitelbaum*, FN 13, S. 424; *Churchill, Neil C./Cooper, William W./Sainsbury, T.*, Laboratory and field studies of the behavioral effects of audits, in: *Management Controls. New Directions in Basic Research*, Hrsg. *Bonini, Charles P.* u. a., 1964, S. 257. Dieses Phänomen unterstreicht allerdings auch die Bedeutung klarer Zielvorgaben für den Prüfer (vgl. auch FN 42).

Ausnahmen finden sich häufig bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, wenn die Geprüften wissen, daß die Befolgung der vom Prüfer zugrunde gelegten Normen nicht im Interesse ihrer (ihnen gegenüber mit Sanktionsmacht ausgestatteten) Unternehmensleitung ist.

16 Vgl. *Churchill, Neil C.*, Audit recommendations and management auditing: a case study and some remarks, in: *Journal of Accounting Research, Empirical Research in Accounting, selected Studies*, Suppl. to Vol. 4, 1966, S. 131.

17 In der Literatur werden diese indirekten Aufwendungen allenfalls am Rande erwähnt. Über ihre Höhe findet sich kein zahlenmäßiger Hinweis. *Burton/Sampson*, FN 13, S. 219, halten die vom Geprüften aufgewandte Zeit für „bedeutsam“; vgl. auch *Friskhoff*, FN 10, S. 3. Teilweise ist es eine Frage des Prüfungsstils, ob die Aufwendungen als direkte oder indirekte Prüfungskosten anfallen. Deshalb ist es wenig sinnvoll, z. B. das Honorar eines externen Jahresabschlußprüfers zu drücken, wenn dieser als Folge davon im gleichen Umfang (Hilfs-)Arbeiten auf die Geschäftsbuchhaltung verlagert. Entscheidungsrelevant ist die Gesamtbelastung.

18 Vgl. *Grupp, Bruno*, Interne Revision im Industriebetrieb, 1977, S. 98, und *Friskhoff*, FN 10, S. 4.

Die Abneigung dürfte um so ausgeprägter sein, je mehr sich der Geprüfte um die Beachtung der Normen bemüht hat und je mehr die Prüfung gleichzeitig den Charakter des Außerordentlichen gewinnt, so daß der Geprüfte die Prüfung als unmittelbar gegen sich gerichtet empfinden muß¹⁹. Zudem fällt es jedem Menschen im allgemeinen emotional schwer, Kritik zu ertragen. Dies gilt auch dann, wenn der Geprüfte rational die Notwendigkeit einer Prüfung einsieht oder diese sogar selbst veranlaßt hat²⁰.

(b) Prüfungen als Bedrohung

Prüfungen können den Geprüften zumindest verunsichern. Diese Wirkung ist dann wahrscheinlich, wenn der Geprüfte keine oder nur geringe persönliche Erfahrungen mit Prüfungen hat oder ihm der Zweck oder die Person des Prüfers, seine Persönlichkeit und sein Verhalten (z. B. bei einem Prüferwechsel), noch unbekannt sind. Prüfungen können aber auch unmittelbar als Bedrohung empfunden werden, wenn der Geprüfte von ihr eine Veränderung seiner gewohnten Arbeitsumwelt oder seines sozialen Status befürchtet. Die Angst vor Veränderungen kann sich bis zur Existenzangst steigern, dann nämlich, wenn Entlassungen nicht auszuschließen sind.

(c) Prüfungen als Belastung/Belästigung

Vor allem wenn der Geprüfte die Notwendigkeit einer Prüfung nicht versteht, wird er sie als Belastung/Belästigung ansehen, die ihn nur von seinen eigentlichen (seiner Beurteilung nach wichtigeren) Aufgaben abhält.

Als Folge dieser Empfindungen dürfte sich sowohl die Leistungsmotivation der Geprüften verringern als auch das Arbeitsklima verschlechtern, weil die Geprüften reizbarer, intoleranter und mißtrauischer geworden sind. Leiden werden dann aller Wahrscheinlichkeit nach auch die Arbeitsergebnisse, die Kreativität und die Anpassungsfähigkeit der geprüften Institution. Zusätzlich wird in solchen Situationen der Prüfer größere Informationswiderstände zu überwinden haben oder auch bewußte Falschmeldungen erhalten mit der Folge höherer Prüfungskosten und/oder weniger Fehlerfeststellungen²¹. Schließlich dürfte die Bereitschaft der Geprüften, festgestellte Fehler zu korrigieren und die sonstigen Empfehlungen des Prüfers umzusetzen, geringer sein, wenn sie Prüfungen (bzw. den Prüfer) in dieser negativen Weise sehen²². Eine weitere negative Folge ist der Verlust an Risikobereitschaft, wenn die Geprüften risiko-, aber auch chancenreiche Maßnahmen nur deshalb unterlassen, weil sie die persönlichen Konsequenzen von Fehlern vermeiden wollen²³.

19 Zur Häufigkeit, in der sich die Geprüften als Prüfungsobjekt sahen, vgl. *Churchill/Cooper*, FN 5, S. 778 f.

20 Vgl. *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 14.

21 Was die Konflikte verharmlosend als mangelnde Prüfungs- oder Auskunftsbereitschaft bezeichnet wird, dürfte häufig auf solche, den Geprüften nicht immer bewußte, emotional bedingte Abwehrreaktionen zurückzuführen sein. Zur Häufigkeit vgl. auch *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 38 und 79. Speziell zum Verhalten gegenüber der steuerlichen Außenprüfung vgl. *Loepelmann, Hans U.*, *Die Gegenprüfung*, 1957.

22 Vgl. die Fallstudie von *Blakeney, Roger N./Holland, Winford E./Matteson, Michael T.*; *The auditor-auditee relationship: some behavioral considerations and implications for auditing education*, in: *The Accounting Review* 1976, S. 899–906.

Zur Einstellung zum Prüfer/zur Prüfung vgl. *Behavioral Patterns*, FN 8, insbes. S. 17, 60 und 75 ff.; *Churchill/Cooper*, FN 5, S. 774 ff.

23 Vgl. *Churchill*, FN 16, S. 146. Diese Gefahr besteht besonders bei Geschäftsführungsprüfungen, wenn sie sich auf die Messung des Erfolgs von Maßnahmen beschränken und nicht in erster Linie die Entscheidungsprozesse untersuchen.

Die genannten Wirkungen können bereits mit der Ankündigung einer Prüfung einsetzen; sie können sich im Verlauf der Prüfung noch verstärken, aber auch abschwächen oder sogar völlig abbauen, wobei die Art und Stärke der Reaktion der Geprüften auf eine konkrete Prüfung im wesentlichen von den folgenden vier Faktoren abhängen dürfte:

- Einstellung des Geprüften zum Prüfer und zur Prüfung.
- Organisatorischer Kontext.
- Einstellung der Vorgesetzten zur Prüfung und ihre Reaktion auf die Prüfungsfeststellungen.
- Persönlichkeit, Einstellung und Prüfungsstil des Prüfers.

(a) Einstellung der Geprüften zum Prüfer und zur Prüfung

Sie ist abhängig u. a. von den (Vor-)Erfahrungen mit Prüfern, von der Persönlichkeit des Geprüften, von seinem kulturellen und sozialen Hintergrund und von seinem Rang und seiner Position in der geprüften Institution. Zweckmäßig dürfte es dabei sein, generell zwischen der Einstellung zum Prüfer und der Prüfung als solcher zu unterscheiden. Auf Grund konkreter Erfahrungen mit einem Prüfer (seiner Persönlichkeit und seines Prüfungsstils) kann die Einstellung einer Person zu diesem Prüfer unter Umständen erheblich abweichen von ihrer allgemeinen Einstellung zu Prüfern und diese wiederum von ihrer allgemeinen Einstellung zu Prüfungen²⁴.

(b) Organisatorischer Kontext

Hierzu gehören u. a. die Organisationsstruktur der geprüften Institution und der in ihr praktizierte Führungsstil. Von Bedeutung ist weiterhin die Arbeitsbelastung. Dieser Faktor ist insbesondere für die Wahl des Zeitpunkts einer Prüfung wichtig, damit sich nicht Prüfungsbelastung und sonstige Belastungen kumulieren. Schließlich deuten die Ergebnisse eines Experiments darauf hin, daß die Wirkungen von Prüfungen nicht isoliert von der Prüfungsdichte (Häufigkeit und Kombination von Prüfungen) in der geprüften Institution gesehen werden dürfen (Gefahr des „over-audit“)²⁵.

(c) Einstellung der Vorgesetzten zur Prüfung und ihre Reaktion auf die Prüfungsfeststellungen

Durch ihre eigene Einstellung zu Prüfern können Vorgesetzte sowohl die entsprechende Einstellung ihrer Untergebenen als auch direkt deren Kooperationsbereitschaft beeinflussen. Weiterhin scheint die Art und Weise, wie sie auf Fehlermitteilungen reagieren, ob sie diese als Grund für Strafen oder nur als Problemhinweise ansehen, entscheidenden Einfluß darauf zu haben, ob Prüfungen als Bedrohung empfunden werden²⁶.

(d) Persönlichkeit, Einstellung und Prüfungsstil des Prüfers

Langfristig ist der Prüfungsstil vermutlich die ausschlaggebende Variable, ob und in welchem Ausmaß die Geprüften negativ auf die Ankündigung und Durchführung einer Prüfung reagieren. Fragen des Prüfungsstils sind z. B.

- ob Prüfungen rechtzeitig angekündigt werden und eine Information über ihren Zweck und die Einzelheiten der Prüfungsdurchführung erfolgt,

24 Bei *Churchill/Cooper*, FN 5, S. 775, war die Einstellung zur Prüfung positiver als zum Prüfer.

Aus sprachlicher Kürze wird im folgenden trotzdem auf diese Differenzierung verzichtet.

25 Vgl. *Churchill*, FN 16, S. 145.

26 Vgl. *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 80.

- ob der Prüfer sich persönlich distanziert verhält und private Kontakte ausschließt,
- welche Bedeutung Fehlern zugemessen wird und
- ob die Geprüften Gelegenheit erhalten, zu den Prüfungsfeststellungen Stellung zu nehmen und in welcher Form und Ausführlichkeit über die Prüfung berichtet wird.

Welche Bedeutung der Prüfungsstil für die Sozialbeziehungen zwischen Prüfer und Geprüften und damit auch für den Erfolg einer Prüfung haben kann, unterstreicht eindrucksvoll die Fallstudie von *Blakeney/Holland/Matteson*²⁷. Ein falscher Prüfungsstil kann sogar zu einem offenen Konflikt führen. Durch ihn können schließlich persönliche Abneigungen hervorgerufen und vorhandene so verstärkt werden, daß ein sich selbst tragender und immer verstärkender Prozeß in Gang gesetzt wird, in dem losgelöst von jeder sachlichen Differenz nur noch die persönliche Auseinandersetzung dominiert. In einem solchen Stadium ist es häufig unumgänglich, um die Prüfungsziele überhaupt noch zu erreichen, die „Kampfhähne“ zu trennen, indem die Person des Prüfers wechselt.

223. Opportunitätskosten fehlerhafter Prüfungsfeststellungen

Prüfer sind wie die Geprüften nicht unfehlbar, d. h. ihre Prüfungsfeststellungen können falsch sein, wobei zwei Fehlertypen zu unterscheiden sind:²⁸

- 1. Fehlertyp: Der Prüfer berichtet einen Fehler, obwohl das Ereignis normgerecht ist.
- 2. Fehlertyp: Der Prüfer berichtet *keinen* Fehler, obwohl das Ereignis *nicht* normgerecht ist.

Häufigste Ursache für den 1. Fehlertyp ist die unvollständige Information des Prüfers. Entweder hat er sich nicht hinreichend informiert (Regelfall) oder er wurde unvollständig/falsch informiert²⁹. Verschiedene Filter sorgen im allgemeinen für die Entdeckung dieses Fehlertyps, und zwar die Diskussion der Prüfungsfeststellungen mit den Geprüften schon während der Prüfung, die interne Berichtskritik des Prüfers und die (in der Praxis übliche) Durchsicht des Vorentwurfs des Prüfungsberichts durch die geprüfte Institution. Der 2. Fehlertyp dürfte dagegen häufiger und gefährlicher sein. Er läßt sich insbesondere auf folgende Ursachen zurückführen:

- fehlende fachliche Qualifikation des Prüfers;
- inadäquate Prüfungsmethoden und zu geringe Prüfungsintensität: beide Ursachen können entscheidend von dem Kostenbudget für die Prüfung beeinflusst sein;
- Abhängigkeit des Prüfers: diese kann sich auf den Fehlerfeststellungsprozeß (via Auswahl des Prüfungspersonals, der Prüfungsmethoden und der Prüfungsintensität), aber auch unmittelbar auf die Berichterstattung auswirken, indem Fehler ganz unterdrückt oder nur verklausuliert weitergegeben werden³⁰.

27 Vgl. *Blakeney/Holland/Matteson*, FN 22. Zur Typologie von Prüfungsstilen vgl. *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 108 f., zu ihrer Effizienz S. 50 ff.

28 In Analogie zu dem Fehler 1. und 2. Art bei Signifikanztests.

29 Für den Geprüften kann dies eine rationale Strategie sein. Wenn er nämlich nachweisen kann, daß Prüfungsfeststellungen unzutreffend sind, wird der Prüfer unter Umständen unglaubwürdig, was dann seine übrigen – zutreffenden – Feststellungen entwertet.

Auch der Prüfer kann die Ursache sein, was ihm im allgemeinen nicht bewußt sein wird, wenn er nämlich unbedingt Fehler finden will; vgl. dazu auch *Loepelmann*, FN 21, S. 20 ff.

30 Für die positive Prüfungswirkung ist die Wahrnehmung durch den Empfänger und nicht die Fehlerfeststellung bzw. Berichterstattung durch den Prüfer ausschlaggebend. Ein Zurechnungsproblem liegt darin, ob das Unvermögen des Empfängers, auch verklausulierte Prüfungsfeststellungen zu dechiffrieren, dem Prüfer oder dem Empfänger anzulasten ist.

In ihrer Wirkung unterscheiden sich beide Fehlertypen dagegen nicht wesentlich. Sie können beim Empfänger der Prüfungsfeststellungen Fehlentscheidungen verursachen, wenn dieser auf die Korrektheit der Informationen vertraut³¹. Sie mindern weiterhin die Glaubwürdigkeit des Prüfers (und die seiner übrigen Prüfungsfeststellungen) und die prophylaktische Wirkung von Prüfungen. Der 1. Fehlertyp dürfte zusätzlich noch negative Verhaltensreaktionen der Geprüften auslösen, weil diese sich ungerecht behandelt fühlen werden.

224. Bürokratisierungstendenzen

Prüfer veranlassen den Geprüften, so lautet die Hypothese, bestimmte Tatbestände (in einer für Prüfungszwecke möglichst geeigneten Form) schriftlich zu fixieren oder exakte(re) und damit in aller Regel auch kompliziertere Verfahren einzuführen oder beizubehalten, ohne daß die geprüfte Institution die damit verbundenen höheren Aufwendungen durch einen zumindest entsprechenden Nutzen ausgleichen kann. Die Motive für dieses Verhalten sind sowohl das (subjektiv verständliche) Bestreben der Prüfer, Fehler zu vermeiden, als auch ihre persönliche Bequemlichkeit und ihre Abneigung gegen Vereinfachungen und Pauschalierungen. So sind Prüfer tendenziell gegen mündliche Informationen eingestellt, weil sie diese im allgemeinen nicht oder nur unter größeren Schwierigkeiten überprüfen können; sie bevorzugen deshalb die Schriftform. Ähnlich vorteilhaft ist für sie die schriftliche Fixierung innerbetrieblicher Normen in Form von Arbeitsanweisungen, Richtlinien, Stellenbeschreibungen usw. Der Prüfer erhält dadurch klare Beurteilungsmaßstäbe; er ist nicht auf die (mühsame) Ermittlung durch Befragung der Geprüften oder ihre deduktive Ableitung mit ihren nicht unbeträchtlichen Fehlerquellen angewiesen. Die geprüfte Institution hat durch die schriftliche Festlegung innerbetrieblicher Normen zwar auch Vorteile, z. B. eine einheitliche Abwicklung von Vorgängen; sie hat aber auch an Flexibilität eingebüßt und muß den oft großen Aufwand für die Entwicklung und vor allem für die laufende (und häufig vergessene) Aktualisierung dieser Normen tragen. Eigene Bequemlichkeit des Prüfers dominiert, wenn er von den Geprüften (regelmäßig) Unterlagen in einer Form verlangt, die für Zwecke der Prüfung, aber nicht unbedingt auch für die geprüfte Institution geeignet ist. Beispiele für die Tendenz zu komplizierteren Verfahren lassen sich insbesondere aus Empfehlungen von Prüfern im Bereich des Rechnungswesens gewinnen.

3. Die Berücksichtigung der Wirkungen von Prüfungen in Entscheidungskalkülen über ihre Durchführung

31. Die Vorbereitung der Entscheidung

Nachdem im vorigen Abschnitt ein Bezugsrahmen für die Prüfungswirkungen erarbeitet worden ist, soll in diesem Abschnitt untersucht werden, mit welchen Verfahren sich die Entscheidung über die Durchführung von Prüfungen zweckmäßig vorbereiten läßt. Formal lassen sich Prüfungen als Investitionen ansehen; sie erfüllen die für diese Charakterisierung

31 Vgl. v. Wysocki, Klaus, Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens, 2. Aufl. 1977, S. 161 m.w.N.; Demski, Joel S./Swieringa, Robert J., A cooperative formulation of the audit choice problem, in: The Accounting Review 1974, S. 508.

maßgeblichen Kriterien: die Maßnahme ist mit Einnahmen und Ausgaben verbunden, sie ist zukunfts- und zielbezogen, und es existiert ein Investitionsobjekt als Pendant zur geldlichen Ausgabe³². Es ist deshalb zu prüfen, inwieweit sich die in der Literatur vorgeschlagenen und für Sachinvestitionen vielfach bewährten Investitionsrechnungsverfahren auch für die Entscheidung über die Durchführung von Prüfungen eignen. Im folgenden wird (beispielhaft) die Kapitalwertmethode zugrundegelegt³³. Auszuwählen ist danach die Alternative mit dem höchsten Kapitalwert. Enthalten ist in dieser Entscheidungsregel die Annahme, daß der Entscheidungsträger nach Gewinnmaximierung strebt.

Durch unterschiedliche Festlegung der Aktionsvariablen

- Prüfungsgegenstand (Abgrenzung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht),
- Prüfungsziel(e) (Art und Präzision der Urteile einschließlich Form und Adressat der Berichterstattung),
- Prüfungstechnologie (Prüfungsmethoden und -intensität),
- Prüfungszeitpunkt und -zeitraum,
- Prüfungsinstanz (Zahl, Qualifikation und Persönlichkeit der Prüfer)

ergeben sich eine Vielzahl möglicher Prüfungen, die sich in ihren Wirkungen unterscheiden. Entsprechend hoch wäre der Problemlösungsaufwand, wenn alle Alternativen beurteilt würden. Um ihn zu reduzieren, betrachten Entscheidungsträger in aller Regel nur einige wenige grundsätzliche Alternativen. Für die weiteren Ausführungen wird unterstellt, um die Entscheidungssituation noch weiter zu vereinfachen, daß nur die Wahl zwischen einer bestimmten, durch die Aktionsvariablen definierten Prüfung und dem Verzicht auf diese Prüfung (Null-Alternative) besteht³⁴. Für diese geplante Prüfung sind – da es sich bei der Kapitalwertmethode um ein zukunftsorientiertes, quantitatives Modell handelt – die Vor- und Nachteile im Vergleich zur Null-Alternative (a) zu prognostizieren und in einem zweiten Schritt (b) monetär zu bewerten.

Ehe darauf eingegangen wird, muß noch auf eine prüfungsspezifische Zurechnungsproblematik hingewiesen werden, nämlich inwieweit der Erfolg von Maßnahmen, die durch die Prüfung ausgelöst werden, dieser noch zugerechnet werden können. Sollen z. B. nur die Erfolgsbeiträge von Fehlerkorrekturen berücksichtigt werden oder auch die, die zwar auf Hinweise des Prüfers (z. B. auf Problembereiche) zurückgehen, für die die geprüfte Institution im übrigen aber selbständig die Ursachen erforscht und die notwendigen Gegenmaßnahmen entwickelt hat? Ohne eine gewisse Willkür wird sich eine Grenze kaum ziehen lassen. Hinzuweisen ist schließlich auf die im konkreten Fall schwierige Abgrenzung, welche der direkten und indirekten Aufwendungen einer Prüfung entscheidungsrelevant sind.

32 Vgl. *Witte, Eberhard*, Forschung, Werbung und Ausbildung als Investitionen, in: *Hamburger Jahrbuch für Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik*, 7. Jahr, hrsg. von *Heinz-Dietrich Ortlieb*, 1962, S. 211 f.

33 Vgl. dazu *Wöbe, Günter*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 12. Aufl. 1976, S. 513 ff. In der Investitionsliteratur dominieren die Sachinvestitionen. Die besonderen Probleme von Dienstleistungen, Personal und immateriellen Wirtschaftsgütern werden meist nur am Rande behandelt. Zur Anwendung der Investitionsrechnungsverfahren auf ein analoges Entscheidungsproblem vgl. *Heigl, Anton*, Zum Entscheidungsproblem: fremde oder eigene Unternehmensberatung, in: *Zeitschrift für Interne Revision* 1971, S. 1–13; *Perlit, Wolfgang*, Zum Entscheidungsproblem: Eigenherstellung/Fremdbezug von Unternehmensberatungsleistungen, Diss. Erlangen 1975.

34 Für reale Entscheidungssituationen ist diese Vereinfachung zu weitgehend. Ist die Fehlerfeststellung primäre Zielsetzung, müßte zumindest eine Variation der wichtigsten Aktionsvariablen von Prüfungen explizit berücksichtigt werden. Wird dagegen die Fehlerprophylaxe primäres Ziel, konkurrieren Prüfungen mit anderen Mitteln der Verhaltensbeeinflussung, die dann ebenfalls in das Entscheidungskalkül eingehen sollten.

(a) Zum Prognoseproblem:

Prognosen verknüpfen allgemeine Erkenntnisse mit konkreten Beobachtungen, um daraus zukünftige Ereignisse vorherzusagen. Formal haben sie folgende Struktur:³⁵

Majorprämisse	= Wenn $X_i!$, dann $Y_i!$	(Theorie, Gesetz, Alltags-Hypothese)
Minorprämisse	= Nun $X_i!$	(Randbedingung = singulärer Satz)
Logische Ableitung	Also $Y_i!$	(Voraussage = singulärer Satz)

Zur Lösung des vorliegenden Entscheidungsproblems sind eine *Vielzahl* solcher Schlüsse erforderlich. Um z. B. die Positivwirkung „Korrektur von Fehlern“ quantifizieren zu können, müssen vorausgesetzt werden:

- die Zahl der in dem Prüfungsstoff objektiv vorhandenen Fehler,
- der Anteil der Fehler, den der Prüfer feststellen und berichten wird, und
- die von der geprüften Organisation daraufhin eingeleiteten Maßnahmen und deren Wirkungen.

Und zwar sind solche Einzelprognosen nötig für alle möglichen Fehler(typen) (Gruppen gleichartiger Fehler); nur dann wird die Positivwirkung „Korrektur von Fehlern“ vollständig erfaßt. Entsprechend müssen die übrigen in Abschnitt 2 beschriebenen Prüfungswirkungen in Einzelprognosen aufgelöst werden.

Dabei hängt die Zuverlässigkeit der Prognosen, d. h. die Wahrscheinlichkeit, daß das prognostizierte Ereignis auch tatsächlich eintritt, von verschiedenen Faktoren ab. Die Bedingungen logisch richtige Ableitung und Wahrheitsgehalt der Randbedingungen sind vergleichsweise unproblematisch. Die wichtigste Bedingung, nämlich die Zuverlässigkeit der verwendeten Gesetze, ist dagegen zur Zeit praktisch noch nicht erfüllbar. Eine empirisch abgesicherte Prüfungstheorie und -technologie existiert noch nicht³⁶. Der Entscheidungsträger ist also fast ausschließlich auf seine persönlichen Erfahrungen angewiesen; in aller Regel dürften seine Prognosen deshalb auch sehr ungenau und wenig verlässlich sein. Die größten Schwierigkeiten bestehen zweifelsohne bei der Voraussage der Verhaltenswirkungen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, daß die Prognose der Wirkungen von Wiederholungsprüfungen zuverlässiger ist als die von Erstprüfungen, weil der Entscheidungsträger über bessere Informationen verfügt. Allerdings gilt dies nur mit Einschränkung für die Prognose der Fehlerhäufigkeit. Fehlerkorrekturen und auch die prophylaktischen Wirkungen lassen dieses Wissen aus früheren Prüfungen obsolet werden. Der Entscheidungsträger wird lediglich unterstellen können, daß diese Fehler seltener geworden sind. Davon abgesehen wird er häufig nur die möglichen Fehler(typen) angeben können, nicht aber ihre Häufigkeit und Eintrittswahrscheinlichkeit.

(b) Zum Bewertungsproblem

In einem weiteren Schritt sind die prognostizierten Prüfungswirkungen zu bewerten. Die Schwierigkeiten, die die Zuordnung von DM-Beträgen zu den Vor- und Nachteilen auf-

35 Vgl. Hagest, FN 8, S. 66 ff.

36 Vgl. Burton/Sampson, FN 13, S. 217; ähnlich Carmichael, D. R., Fads and foibles in auditing research, in: Symposium on Auditing Research, Hrsg. Audit Group at the University of Illinois at Urbana-Champaign, o. O. (1976), S. 4; vgl. auch Selchert, Friedrich, W., Begriff und Prozeß betriebswirtschaftlicher Prüfungen, in: ZfbF, 30. Jg. 1978, S. 125. Angesichts der Vielzahl von Arbeiten zur Prüfungstechnik mag die Feststellung vom Technologiedefizit der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre überraschen. Aber diese Arbeiten beschränken sich fast ausnahmslos auf die Darstellung der Techniken. Vergleichende Untersuchungen ihrer Effizienz fehlen dagegen fast völlig. Besonders ausgeprägt ist das Mißverhältnis bei den Stichprobenprüfungen.

wirft, sind im einzelnen sehr verschieden. Drei Schwierigkeitsgrade lassen sich grob unterscheiden. Keine bzw. geringe Probleme treten nur dann auf, wenn die Wirkungen bereits in DM-Beträgen gemessen werden, z. B. bei einem Teil der Prüfungskosten. Allenfalls ist hier eine Umrechnung von Kosten-/Ertragsgrößen in Zahlungsgrößen erforderlich. Gleiches gilt für solche Fehlerkorrekturen, die unmittelbar Zahlungen auslösen, wie es z. B. häufig bei steuerlichen Betriebsprüfungen und öffentlichen Preisprüfungen der Fall ist³⁷. Für andere Wirkungen sind die Anwendungsbedingungen von quantitativen Bewertungsmodellen erfüllt. Mit der Kostenrechnung lassen sich z. B. wesentliche Teile der (indirekten) Aufwendungen bei der geprüften Institution bewerten. Manche Fehlerkorrekturen erfüllen schließlich die Voraussetzungen für Investitionsrechnungen. Wenn sich z. B. für eine geplante Investition unter Berücksichtigung des Fehlers ein negativer Kapitalwert ergibt und die Investition deshalb unterlassen wird, kann der negative Kapitalwert der Prüfungsfeststellung als Vorteil zugeordnet werden. Allerdings sollte die formale Eleganz dieser Modelle nicht darüber hinwegtäuschen, daß im Anwendungsfall erhebliche Bewertungsprobleme auftreten können³⁸.

Wesentliche Wirkungen lassen sich jedoch überhaupt nicht (sinnvoll) bewerten. Hierzu gehören insbesondere die negativen Verhaltenswirkungen, die Reduktion der Unsicherheit aus der Kenntnis der Fehler(freiheit) geprüfter Arbeitsergebnisse und die meisten Fehlerhinweise, die zu einer Korrektur von Arbeitsabläufen führen. Ihnen lassen sich allenfalls subjektive Werte zuordnen, die sich einer Nachprüfung entziehen.

Zusammenfassend läßt sich feststellen: Das Kapitalwertmodell (wie auch andere Investitionsrechnungsverfahren) zwingt dazu, die Wirkungen, die mit einer geplanten, im einzelnen konkretisierten Prüfung verbunden sind, systematisch zu erfassen, zu prognostizieren und zu bewerten. Darin liegt sein Vorzug. Allerdings ist für seinen Einsatz in der vorliegenden Entscheidungssituation die Datenbasis im allgemeinen nicht ausreichend. Als quantitatives Modell kann es nur die ökonomisch-quantifizierbaren Wirkungen berücksichtigen, während eine Vielzahl beurteilungsrelevanter Prüfungswirkungen, insbesondere die Verhaltenswirkungen, mangels Prognostizierbarkeit bzw. Bewertbarkeit vernachlässigt werden müssen. Es täuscht zudem eine Genauigkeit vor, die es bei dem gegenwärtigen Erkenntnisstand nicht erreichen kann. Diese Mängel stellen mit Sicherheit seine generelle Eignung in Frage. Zweifel sind sogar berechtigt, ob das Kapitalwertmodell (als Entscheidungsmodell) selbst für sehr einfache Prüfungen (z. B. für eine Kassenbestands- und -verkehrsprüfung) geeignet ist³⁹.

In Unsicherheitssituationen verlagert sich der Akzent zwangsläufig „von der Sphäre der Rechnung auf die Entscheidung“⁴⁰. Grundsätzlich lassen sich qualitative Momente in einer der Investitionsrechnung vorausgehenden oder nachfolgenden Überlegung berücksichtigen. Dieses Vorgehen ist dann aber unzweckmäßig, wenn nicht-monetäre Faktoren die Entscheidung dominieren. Dann sind Nutzwertanalysen vorzuziehen, die die Problem-

37 Den Fehlerkorrekturen stehen im Schwierigkeitsgrad die entsprechenden prophylaktischen Wirkungen gleich.

38 Vgl. auch die Kritik von Geprüften an den (quantifizierten) Schätzungen der Prüfer über die Vorteilhaftigkeit ihrer Empfehlungen, in: Behavioral Patterns, FN 5, S. 103 (Frage 7) und S. 116.

39 Vgl. Burton/Sampson, FN 13, S. 220: „the quantitative analysis of the costs and benefits from auditing is probably not feasible as a research area given the present state of art“.

40 Albach, Horst, Wirtschaftlichkeitsrechnung bei unsicheren Erwartungen, 1959, S. 129.

struktur von Prüfungen realistischer abbilden. Im einzelnen erfordern sie folgende Schritte⁴¹:

- Ermittlung der Prüfungsziele und ihre Operationalisierung zu Zielkriterien.
- Schätzung der Wirkungen der Alternativen im Hinblick auf die Zielkriterien (Ermittlung der Zielerträge).
- Gewichtung der Zielkriterien.
- Zuordnung von Teilnutzwerten (üblicherweise Punktwerten) zu den Zielerträgen.
- Ermittlung der Gesamtnutzwerte (in der Regel durch additive Verknüpfung der Teilnutzwerte).

Für die Ableitung der Prüfungsziele und Zielkriterien kann der in Abschnitt 2 vorgestellte Bezugsrahmen herangezogen werden. Die Zielkriterien selbst haben eine unterschiedliche Meßqualität, gegebenenfalls kommt auch eine nur verbale Umschreibung in Frage. Die Zielerträge, insbesondere die Fehlerhypothesen, können zugleich dem Prüfer als konkrete Zielvorgaben dienen. Damit wird eine ex-post-Bewertung der getroffenen Entscheidung ermöglicht, und diese wiederum erleichtert zukünftige Entscheidungen über Prüfungen⁴².

Da die Zielkriterien für die Entscheidung nicht gleich bedeutungsvoll sind, müssen sie gewichtet werden. Problematisch ist die Überführung der Zielerträge (mit unterschiedlichen Dimensionen) in eine dimensionslose Punkte-Bewertung, denn dafür gibt es keine objektive Regeln. Diese Transformation ist wie die Gewichtung der Zielkriterien Ausdruck der Präferenzstruktur des Entscheidungsträgers; sie hat eine eindeutige Prioritätenfolge der Alternativen zum Ziel⁴³. Verzichtet man auf die Nutzenzuordnung – man erhält dann nur Checklisten bzw. Beurteilungsprofile –, so wird der Vergleich der Alternativen zwar erschwert; Checklisten und Beurteilungsprofile sind aber ein weniger aufwendiges Verfahren. Sie dienen in erster Linie als Gedächtnisstütze für alle beurteilungsrelevanten Faktoren. Die Frage der Gesamtbeurteilung bleibt bei ihnen allerdings offen⁴⁴.

Gegenüber den Investitionsrechnungsverfahren haben Nutzwertanalysen entscheidende Vorteile. Sie messen die Alternativen nicht an einem eindimensionalen Ziel, sondern an verschiedenen Zielkriterien mit unterschiedlichen Dimensionen, und sie verzichten auf die häufig sehr problematische monetäre Bewertung. Sie lösen allerdings nicht die Prognoseproblematik. Die Subjektivität der Entscheidung wird explizit dargelegt und damit nachvollziehbar und kritikfähig; sie zeigt sich insbesondere in der Festlegung der Zielkriterien, in ihrer Gewichtung und in der Zuordnung von Nutzwerten. Die Subjektivität der Entscheidung wird jedoch nicht aufgehoben. Dies bietet Anlaß, in dem folgenden Abschnitt Einflußfaktoren nachzugehen, die das Entscheidungsverhalten von Entscheidungsträgern beeinflussen. Untersucht werden sollen die Wirkungen des Investitionsbewußtseins, der Einschätzung der allgemeinen Vorteilhaftigkeit von Prüfungen und der Einfluß alternativer Zielsetzungen.

41 Vgl. *Eekhoff, Jobann*, Nutzen-Kosten-Analyse und Nutzwertanalyse als vollständige Entscheidungsmodelle, in: *Raumforschung und Raumordnung* 1973, S. 93–102; *Strassert, Günter*, Nutzwertanalyse, in: *Methoden der empirischen Regionalforschung* (1. Teil), 1973, S. 147–160; *Dreyer, Arend*, Scoring-Modelle bei Mehrfachzielsetzungen, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 1974, S. 255–274; *Knigge, Rainer*, Von der Cost-Benefit-Analyse zur Nutzwertanalyse, in: *das wirtschaftsstudium* 1975, S. 123–129, und insbesondere *Zangemeister, Christof*, Nutzwertanalyse in der Systemtechnik, 1970. Dieser bringt auch einige illustrative Beispiele (a.a.O., S. 324 ff.).

42 In der Praxis sind die dem Prüfer vorgegebenen Prüfungsziele häufig unpräzise. Der Prüfer ist dann gezwungen, die Absichten des Entscheidungsträgers zu interpretieren, mit der Gefahr, daß er andere als die erwarteten Ziele unterstellt und deshalb zu fehlerhaften bzw. nicht verwendbaren Prüfungsfeststellungen gelangt.

43 Vgl. *Knigge*, FN 41, S. 126 f.

44 Welches Verfahren vorteilhafter ist, müßte im Einzelfall geprüft werden. Solange jedoch die Zahl der zu beurteilenden Alternativen gering ist, dürften die wesentlich einfacher zu erstellenden Beurteilungsprofile vorzuziehen sein.

32. Hypothesen zum Entscheidungsverhalten

321. Das Investitionsbewußtsein

Nur wenn der Entscheidungsträger Prüfungen subjektiv als Investition empfindet, wird er sie als solche behandeln und die Vor- und Nachteile, z. B. mit Hilfe der eben dargestellten Nutzwertanalyse, systematisch gegeneinander abwägen. Fehlt dagegen ein solches Investitionsbewußtsein, so vermutet *Witte*⁴⁵, wird eine einzelne Prüfung nicht isoliert gesehen; eine Erfolgserwartung für diese Maßnahme würde fehlen. Stattdessen dürften die Maßnahmen eines ganzen Planungszeitraums global entschieden und ein entsprechender Etat, z. B. in Unternehmen für die Interne Revision, vorgegeben werden. Dieses Entscheidungsverhalten reduziert Komplexität; es braucht nicht unzumutbar zu sein; es stellt zudem eine Form der Delegation von Entscheidungskompetenz dar. Fehlt ein Investitionsbewußtsein auch auf der Ebene der Internen Revision, dürften Prüfungen weitgehend habituell festgelegt werden, ebenfalls ohne eine systematische Vor- und Nachteilsabwägung. Dies führt dazu, bisherige Prüfungen beizubehalten und neue Prüfungen nur sehr zögernd zu veranlassen. Denn bei schlechtstrukturierten Problemen, zu denen Prüfungen wegen der Prognose- und Bewertungsschwierigkeiten gehören, herrscht grundsätzlich eine konservative Tendenz vor; man verfolgt eine Politik der kleinen Schritte, um das Risiko zu begrenzen. Neue Prüfungen sind dann meist erzwungen, weil der Entscheidungsträger von größeren negativen Entwicklungen überrascht worden ist. Sie sind eine Form des Krisenmanagements und sollen Ausmaß, Ursachen und Verantwortlichkeit für die Fehlentwicklung feststellen.

322. Die Einschätzung der (allgemeinen) Vorteilhaftigkeit von Prüfungen

Die allgemeine Beurteilung von Prüfungen durch die Entscheidungsträger beeinflusst sowohl die Häufigkeit, in der Prüfungen überhaupt erwogen werden, als auch das Ergebnis von Entscheidungsprozessen über die Durchführung von Prüfungen. Und zwar dürfte für diese Entscheidungen die allgemeine Beurteilung von Prüfungen umso ausschlaggebender sein, je weniger sich die Vor- und Nachteile von Prüfungen in einer konkreten Situation exakt ermitteln lassen.

Ob Prüfungen schließlich veranlaßt werden, hängt von der Einschätzung der Vorteilhaftigkeit durch den Entscheidungsträger ab, von seiner Wahrnehmung und Gewichtung der Vor- und Nachteile, nicht von den objektiven Verhältnissen und auch nicht vom Prüfer oder von den unmittelbar Betroffenen der Prüfung. Allerdings werden Prüfer und Geprüfte in aller Regel auf die Entscheidung Einfluß zu nehmen versuchen, wenn sie die Zweckmäßigkeit einer Prüfung unterschiedlich beurteilen.

Die Geprüften werden Prüfungen im allgemeinen (zumindest) reserviert gegenüberstehen⁴⁶. Ebenfalls dürfte offensichtlich sein, daß Prüfer eher zu (mehr) Prüfungen neigen⁴⁷. Mit Prüfungsaufträgen wird nicht nur die Notwendigkeit ihrer Funktion anerkannt; sie werden häufig auch als Zeichen der persönlichen Wertschätzung angesehen. Bei externen freiberuflichen Prüfern sind sie zugleich die Existenzgrundlage.

45 Vgl. *Witte*, FN 32, S. 223; zur Bedeutung des Investitionsbewußtseins und den Faktoren, die seine Entstehung bei immateriellen Investitionen erschweren, vgl. a.a.O., S. 215 ff.

46 Vgl. FN 22.

47 Vgl. auch *Frishkoff*, FN 10, S. 1: „I allege that costs and benefits as perceived by the client are significantly different from those perceived by the auditor“.

Das allgemeine Urteil der Entscheidungsträger dürfte dagegen weniger eindeutig gerichtet sein. Es wird unter anderem beeinflusst von ihrer Risikoneigung, ihrem Menschenbild (und damit eng zusammenhängend ihrem Führungsstil) und von ihrer Vertrautheit und ihren Erfahrungen mit Prüfungen. So werden ängstliche und daher mißtrauische Personen Prüfungen häufiger veranlassen als Selbstbewußte, die aus einer Position der relativen Stärke vertrauen können. Ähnlich werden Personen reagieren, die ihre Mitarbeiter grundsätzlich als bequem und egoistisch ansehen. Bei einem positiven Menschenbild und einem Verständnis von einer Institution als sozio-ökonomisches System dagegen dürften Prüfungen unter den Führungsinstrumenten einen geringeren Stellenwert haben⁴⁸. Die wichtigste Variable dürfte jedoch die Erfahrung mit Prüfungen darstellen. Diese wird zwar im Einzelfall sehr unterschiedliche Ausprägungen haben. Doch lassen sich aus dem Prüfungsprozeß einige allgemeine Vermutungen über die Wahrnehmung von Prüfungswirkungen und damit auch für die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von Prüfungen ableiten.

Nicht alle positiven Wirkungen von Prüfungen werden den Entscheidungsträgern bekannt:

- Prüfer berichten nicht über alle von ihnen festgestellten Fehler. Eine Berichterstattung, auch an den unmittelbar Geprüften, unterbleibt häufig, wenn der Fehler als unwesentlich und/oder einmalig eingestuft wird; wichtiger ist jedoch, daß Fehler oft nur mit den Geprüften besprochen werden und daß auf eine Berichterstattung dann verzichtet wird, wenn der Fehler korrigiert worden ist.
- Die Bereitschaft der Geprüften zu Veränderungen scheint geringer zu sein, wenn der Prüfer trotz dieser Bereitschaft über den zugrundeliegenden Fehler berichtet. Die Wahrscheinlichkeit von Veränderungen scheint erheblich zuzunehmen, wenn es der Prüfer verstanden hat, daß die Geprüften seine Empfehlungen als ihren eigenen Vorschlag ansehen können.

In beiden Fällen befindet sich der Prüfer in einem echten Dilemma. Er könnte seine Beurteilung verbessern, wenn er alle von ihm gefundenen Fehler aufführt und die Urheberschaft an seinen Empfehlungen hervorhebt. Denn die Häufigkeit gefundener Fehler bzw. seine Empfehlungen dienen, worauf Untersuchungsergebnisse hinweisen⁴⁹, offensichtlich als Maßstab für seine Effizienz. Andererseits würde er gerade durch ein solches Verhalten die Wirksamkeit seiner Prüfung senken. Denn eine Betonung von Fehlern führt im allgemeinen zu negativen Verhaltensreaktionen der Geprüften und mindert ihre Bereitschaft zu Veränderungen.

Unterschätzen dürften Entscheidungsträger auch die Erziehungsfunktion des Prüfers (vgl. Abschnitt 211). Sie beruht im wesentlichen auf persönlichen Beziehungen zu den Geprüften und wird deshalb von den Vorgesetzten ebenfalls nicht oft wahrgenommen. In der bereits zitierten Untersuchung von *Churchill/Cooper* bezeichneten die Befragten Prüfungen als Ein-Weg-Kommunikation vom Prüfer (über den Prüfungsbericht) zu den Vorgesetzten; den direkten Informationsfluß vom Prüfer, z. B. seine Wissensvermittlung, sahen die Geprüften im allgemeinen nicht⁵⁰. Voraussichtlich ist ihnen deshalb ebenfalls, und nicht nur ihren Vorgesetzten/den Entscheidungsträgern, die Erziehungsfunktion wenig bewußt.

Die Prüfungskosten dagegen dürften im Entscheidungskalkül eine besondere Bedeutung haben, schon allein weil sie unmittelbar erfahrbar sind und (relativ) exakt ermittelt wer-

48 Prüfungen sind nur *ein* Mittel unter anderen, um Fehler zu verhindern. Zum Einfluß des Menschenbilds auf den Stellenwert von Prüfungen vgl. auch *Caplan, Edwin H.*, Behavioral assumptions of management accounting, in: *The Accounting Review* 1966, S. 506 f.

49 Vgl. *Churchill*, FN 16, S. 145 f.; *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 39 und 80.

50 Vgl. *Churchill/Cooper*, FN 5, S. 778.

den können⁵¹. Allerdings ist anzunehmen, daß die Aufwendungen beim Geprüften oft vernachlässigt werden⁵², so daß nur im Einzelfall entschieden werden kann, ob die Prüfungskosten insgesamt unangemessen gewichtet werden. Gleiches dürfte für die positiven wie negativen Verhaltenswirkungen gelten; sie sind wesentlich schwieriger feststellbar, und wenn, dann sind sie nur selten eindeutig der Prüfung bzw. anderen Faktoren zurechenbar⁵³.

Insgesamt gesehen läßt sich vermuten, daß Entscheidungsträger den Nutzen von Prüfungen eher unterschätzen. Darauf deuten das allgemein schlechte Image von Prüfern und die häufige Beurteilung der Prüfung als notwendiges Übel hin. Ein weiterer Beleg ist die positivere Einstellung der Geprüften zur Prüfung, sobald mit ihnen Prüfungsfeststellungen durchgesprochen werden. Sie sehen den Hauptzweck von Prüfungen dann eher in den Empfehlungen als in der Kritik. Daraus läßt sich ableiten, daß eine sachdienliche Information der Entscheidungsträger durch die Prüfer deren Beurteilung von Prüfungen verbessern könnte⁵⁴.

323. Der Einfluß alternativer Zielsetzungen

Soll-Ist-Vergleiche mit anschließender Urteilsbildung und -mitteilung, d. h. Feststellung und Mitteilung von Fehlern bzw. Fehlerfreiheit, ist nicht nur Definitionsmerkmal von Prüfungen. Fehlerfeststellung (einschließlich -prophylaxe) ist zugleich die Zielsetzung, die in der Praxis am häufigsten hinter Prüfungen steht. Fehlerfeststellung hat dabei nur instrumentalen Charakter. Sie ist Unterziel im Verhältnis zu anderen (übergeordneten) Zielen der Organisation. Fehlerfeststellung ist aber nicht die einzige Zielsetzung. Prüfungen können auch Alibifunktion haben, und sie werden als Machtmittel benutzt. Beide Funktionen können unter Umständen sogar dominierende Bedeutung erlangen und die Bewertung der Prüfungswirkungen im Entscheidungskalkül gegenüber der Fehlerfeststellung, von der die bisherigen Ausführungen ausgingen, erheblich verändern.

Bei der Alibifunktion wird die Vertrauenswirkung von Prüfungen ausgenutzt, nämlich die Erhöhung der Glaubwürdigkeit von Arbeitsergebnissen bzw. von Personen. Ziel ist die Beeinflussung von Entscheidungen Dritter zugunsten des Auftraggebers der Prüfung, z. B. durch die Vorlage geprüfter Jahresabschlüsse bei Kreditgebern. An der Fehlerfeststellung braucht der Auftraggeber einer solchen Prüfung überhaupt kein Interesse zu haben, nur der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk interessiert. Gefundenen Fehlern oder Empfehlungen des Prüfers wird deshalb auch kein Vorteil zugeordnet. Entsprechend wird der Auftraggeber auch, um die Prüfungskosten zu senken, Prüfungsumfang und -intensität so weit zu reduzieren versuchen, wie es ohne Gefährdung des Beeinflussungszieles möglich ist.

Die Eignung von Prüfungen als Machtmittel liegt darin begründet,

- daß die Durchführung den Geprüften zeitlich belastet (vgl. Abschnitt 221); eventuell muß der Geprüfte auch noch die Kosten der Prüfung tragen;
- daß die Begleitumstände der Prüfung einen Verdacht aufkommen lassen können, der den Geprüften einen Ansehensverlust befürchten läßt, insbesondere dann, wenn der

51 Allerdings ist die Präzision, mit der Prüfungskosten (z. B. von externen Prüfern) prognostiziert werden können, häufig nur scheinbar. Wenn die ex-post ermittelten Werte nur wenig von der Prognose abweichen, so oft nur deshalb, weil die Fehlschätzungen über eine Variation der Prüfungsintensität aufgefangen wurden.

52 Allenfalls bei der Wahl des Zeitpunkts einer Prüfung scheint die zeitliche Belastung der Geprüften berücksichtigt zu werden (im übrigen vgl. FN 17).

53 Vgl. *Churhill/Cooper*, FN 5, S. 777.

54 Vgl. *Churhill/Cooper*, FN 5, S. 777 f. Zu Bestrebungen von Prüfern, die Vorteile von Prüfungen zu „verkaufen“, vgl. auch *Behavioral Patterns*, FN 5, S. 39.

Entscheidungsträger über die Verwendung der Prüfungsfeststellungen entscheiden kann; und

- daß der Geprüfte Dritten Fehler unter Umständen nicht offenbaren will und der Entscheidungsträger davon Kenntnis hat.

Unter solchen Bedingungen kann der Entscheidungsträger dem Geprüften mit einer Prüfung in der Absicht drohen, Zugeständnisse zu erreichen, die außerhalb der Prüfung liegen. In diesem Sinne kann z. B. ein außenstehender Gesellschafter ein vertraglich zustehendes Prüfungsrecht gegenüber seinen geschäftsführenden Mitgesellschaftern einsetzen. Ist die Drohung erfolgreich, erlischt das Interesse an der Prüfung.

Schließlich soll noch auf (weitere) persönliche Ziele der Beteiligten hingewiesen werden, die zu einer hohen emotionalen Spannung in dem Entscheidungsprozeß über die Durchführung einer Prüfung führen können. Konflikte sind besonders dann zu erwarten, wenn ein von der geplanten Prüfung Betroffener in den Entscheidungsprozeß einbezogen ist und er die Prüfung nicht selbst angeregt hat. Wichtigster Ansatzpunkt für die Durchsetzung dieser persönlichen Ziele, die mit den Organisationszielen nicht übereinzustimmen brauchen, ist die Bewertung der Alternativen, weil für sie objektive Beurteilungskriterien weitgehend fehlen.

4. Ergebnis

Die positiven Prüfungswirkungen (Vertrauens-, Korrektiv- und prophylaktische Wirkung) wie auch die negativen Prüfungswirkungen (Prüfungskosten, Abwehrreaktionen der Geprüften, Opportunitätskosten fehlerhafter Prüfungsfeststellungen und Bürokratisierungstendenzen) lassen sich, wie gezeigt wurde, im allgemeinen nicht hinreichend präzise prognostizieren und bewerten. Aus diesem Grunde sind Verfahren der Investitionsrechnung auch nur sehr bedingt für Entscheidungen über die Durchführung von Prüfungen verwendbar. Nutzwertanalysen dürften die Problemstruktur adäquater abbilden; sie sollten deshalb vorgezogen werden. Folgende Strategie erscheint empfehlenswert; ihr Ziel ist nicht, die Subjektivität der Entscheidung aufzuheben, sondern nur, diese transparent und damit nachvollziehbar und kritikfähig zu machen:

- Präzisierung der Prüfungsziele und (vorläufige) Festlegung der Aktionsvariablen.
- Bewertung der Alternativen mit Hilfe von Nutzwertanalysen.
- Variation der Aktionsvariablen. Grundsätzlich sollte man eine weniger umfangreiche Prüfung bevorzugen und eine Ausdehnung (Intensivierung) von einer weiteren Entscheidung abhängig machen⁵⁵.
- Beobachtung des Prüfungsprozesses durch den Entscheidungsträger. Dieser sollte sich der Mühe unterziehen und nicht nur eine Prüfung veranlassen und nach ihrem Abschluß den Prüfungsbericht entgegennehmen, sondern er sollte auch den Ablauf der Prüfung – zumindest in Abständen – beobachten. Er gewinnt dadurch ein Verständnis für Prüfungsprozesse und ihre Wirkungen. Vor allem kann er negativen Verhaltenswirkungen frühzeitig begegnen und nicht erst dann, wenn sie wegen ihres Umfangs seine Entscheidungsebene erreichen⁵⁶.
- Ex-post-Bewertung der Entscheidung.

⁵⁵ Man könnte auch ex-ante-Kriterien festlegen, die zu einer sukzessiven Ausdehnung des Prüfungsumfangs berechtigten oder verpflichten. Allerdings muß dafür die Struktur des Prüfungsprozesses bekannt sein.

⁵⁶ Diese begleitende Beobachtung ist zugleich eine Form der Anerkennung für den Prüfer und deshalb geeignet, seine Motivation zu stärken und einer aus Frustration stammenden Aggressivität vorzubeugen.

Der große subjektive Spielraum des Entscheidungsträgers muß als unbefriedigend angesehen werden. Will man ihn einschränken, muß das Basiswissen erweitert werden. Der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre stellt sich deshalb die Aufgabe, will sie ihrem Gestaltungsanspruch gerecht werden, die vorhandenen prüfungstheoretischen Ansätze empirisch zu fundieren und fortzuentwickeln und die Prüfungstechnologie auszubauen. Dieses Ziel erfordert deskriptive (Fall-)Studien, die das Wissen um die realen Prüfungsprozesse vermehren, als auch (darauf aufbauend) die Identifikation der Variablen, die auf den Prüfungsprozeß einwirken, und die Prüfung der zwischen ihnen bestehenden Zusammenhänge. Allerdings sollte man vorläufig keine zu hohen Erwartungen hegen. Der Weg zu einer empirisch fundierten Prüfungstheorie ist lang und beschwerlich.