

Nadja Jehle

Konflikte innerhalb von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Nadja Jehle

Konflikte innerhalb von Wirtschaftsprüfungs- gesellschaften

Eine empirische Untersuchung
branchenspezifischer Einflussfaktoren

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Albrecht Becker

Deutscher Universitäts-Verlag

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

Dissertation Universität Innsbruck, 2007

1. Auflage Juni 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: Frauke Schindler / Stefanie Brich

Der Deutsche Universitäts-Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.
www.duv.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Regine Zimmer, Dipl.-Designerin, Frankfurt/Main

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8350-0822-9

Geleitwort

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfüllen wichtige Funktionen im Gesamtsystem von Kapitalmärkten und Corporate Governance. Den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist es in den letzten Jahren gelungen, sich als *professional service firms* zu positionieren. In *professional service firms* kommt den qualifizierten Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern (*professionals*) eine zentrale Rolle für die Leistungsfähigkeit und damit den Erfolg der Gesellschaften zu. Sie sind die wichtigste Ressource von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Gleichzeitig gilt, dass die Anforderungen an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in den letzten Jahren deutlich gestiegen sind – und damit auch die Anforderungen an die Prüferinnen und Prüfer. Die gestiegenen Anforderungen resultieren aus den Ansprüchen der Kapitalmärkte auf immer zeitnähere Information, aus einer stetigen Ausweitung der Aktivitäten der Gesellschaften gepaart mit einer Zunahme der Nachfrage nach unterschiedlichen Zertifizierungen sowie aus den strenger werdenden gesetzlichen Regulierungen. Auf der Seite der Prüferinnen und Prüfer machen sich diese Entwicklungen insbesondere in Form von Termindruck und saisonaler Mehrarbeit, einem hohen Druck zu ständiger Weiterbildung sowie durch die zunehmenden Haftungsrisiken bemerkbar. Besonders in der deutschsprachigen Prüfungsforschung hat man der Arbeitssituation dieser *professionals* bislang so gut wie keine Aufmerksamkeit gewidmet.

Insofern ist es besonders bedeutsam, dass Nadja Jehle sich dieses Themas in ihrer hier vorliegenden Dissertationsschrift annimmt. Ihr Interesse gilt dabei nicht der Arbeitssituation im Allgemeinen, sondern in ihrer Bedeutung für die Entstehung und dysfunktionale Wirkung von internen Konflikten in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Sie geht dabei von der plausiblen Annahme aus, dass Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zunehmend vor dem Problem stehen, ihre wertvollen Personalressourcen zu halten und zu entwickeln und dass dafür das Management Konflikte fördernder Rahmenbedingungen notwendig ist. Da für diesen Bereich bislang keine Forschungen vorliegen, muss die Autorin explorativ vorgehen und z. T. mit begründeten Analogieschlüssen aus anderen Organisationsformen arbeiten. Nadja Jehle sondiert mithin zunächst einmal das Feld und bereitet damit den Boden für weitere systematische empirische Forschungen in diesem Bereich.

Damit ist ein erster Schritt getan – nicht nur in Hinblick auf die Untersuchung von Konflikten, sondern auch in Hinblick auf die Etablierung der Erforschung der irreführender Weise sogenannten *soft facts* der Wirtschaftsprüfung. Diese *soft facts* werden nämlich sehr schnell zu *hard facts*, wenn man sich klar macht, dass sie eine zentrale Leistungsbedingung für die Wirtschaftsprüfung darstellen. Insofern wünsche ich Frau Jehle, dass ihre Studie eine wohlwollende Aufnahme bei Wissenschaftler/innen und Praktiker/innen findet, und dass die Studie

diejenigen ermutigt, die eine verhaltensorientierte Forschung im Bereich der Wirtschaftsprüfung beabsichtigen oder bereits durchführen.

Prof. Dr. Albrecht Becker

Vorwort

Meinen Studierenden im Fach Prüfungswesen sage ich immer, dass die Tätigkeit in der Wirtschaftsprüfung einer der schönsten Jobs der Welt sei, leider mangle es in der Branche an interdisziplinären Betrachtungsweisen und Selbstreflexion. Dies versuche ich mit meiner Arbeit anzustoßen.

Seit dem Studium habe ich versucht, meine Interessen und Tätigkeiten auf eine möglichst breite Basis zu stellen, mich nie auf eine Disziplin zu beschränken und mir den Blick über den Tellerrand zu bewahren. Diese Denkweise habe ich auch in die vorliegende Arbeit eingebracht und mir damit – mit einem langjährigen Umweg über die Praxis – einen Herzenswunsch erfüllt.

An dieser Stelle möchte ich mich bei all denen bedanken, die mich in den letzten Jahren unterstützt haben: Herrn Prof. Dr. Albrecht Becker danke ich nicht nur für die Übernahme der Erstbetreuung. Er hat mir auch in einer schwierigen Phase Mut gemacht und das Gefühl gegeben, es trotz aller Widrigkeiten zu schaffen. Darüber hinaus schätze ich seine unkomplizierte Art, die einerseits die Distanz zwischen Berlin und Innsbruck vergessen machte und andererseits einen schier unglaublichen Endspurt ermöglichte. Ebenfalls zu Dank verpflichtet bin ich den weiteren Mitgliedern des Lehrstuhls für Management Accounting des Instituts für Rechnungswesen, Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung der Universität Innsbruck: Dr. Silvia Jordan als "Institutshotel", Dr. Martin Messner als "Artikellieferant" und Bettina Jäkel als "Löwenbändigerin" für ihre stete Hilfsbereitschaft und organisatorische Unterstützung. Frau Prof. Dr. Corinna Treisch danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Bedanken möchte ich mich auch bei der Fachhochschule für Wirtschaft Berlin für die finanzielle Unterstützung in Form einer Gastdozentur – insbesondere bei der Frauenbeauftragten Viola Philipp, die diese in die Wege geleitet hat und mich auch sonst stets unterstützt hat. Ein besonders herzliches Dankeschön gebührt Frau Prof. Dr. Madeleine Janke für ihre unglaubliche Motivation und Unterstützung, die sich nicht nur auf das inhaltliche Korrekturlesen bezog, sondern die mir im Laufe der Zeit auch zu einer Freundin geworden ist.

Diese Dissertation wurde im Laufe der Zeit von vielen Menschen direkt oder indirekt ermöglicht, unterstützt und beeinflusst: Ohne meine Interviewpartner/innen wäre diese Arbeit inhaltsleer und Frau Prof. Dr. Gertraude Krell hat mir als "Nebenstelle Innsbruck" ermöglicht, an ihren Diplomanden- und Doktorandenkolloquien teilzunehmen.

Insbesondere danke ich allen, die mich in irgendeiner Form unterstützt haben: Fred, der in den letzten 19 Jahren eigentlich immer da war, Sneža, die mich seit unseren Kindestagen beglei-

tet, Hans & Helga, die mich "adoptiert" haben, Britta, Doro und Annett Gahrig, meiner Oma Regina Schädler, meinem Onkel Mario Partenheimer, meinen Geschwistern Manuel, Lamis und Tatjana.

Anne Hildebrandt danke ich für ihre innige Freundschaft und Seelenverwandtschaft. Beides vermisse ich zutiefst.

Meiner Freundin Steffi Schubert gebührt mein besonderer Dank für ihre Geduld in Phasen, in denen ich ziemlich unausstehlich war. Sie hat mir stets den Rücken freigehalten, mir durch ihre unbequemen Fragen weitergeholfen und mir letztlich die Last des Konjunktivs I und II abgenommen.

Ohne diese Menschen wäre die Arbeit nicht möglich gewesen. Bei ihnen allen möchte ich mich bedanken.

Nadja Jehle

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	XVII
1 Einleitung	1
1.1 Problemstellung und Einordnung in die bisherige Forschung	1
1.2 Ziele der Arbeit, Gang und Grenzen der Untersuchung.....	5
2 Berufsbild und Berufsumfeld der Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer	7
2.1 Definitionen und Abgrenzungen	7
2.1.1 Wirtschaftsprüfung.....	7
2.1.2 Besondere Merkmale des Berufes.....	8
2.1.3 Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer	10
2.1.4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	11
2.2 Beruf und Berufsstand der Wirtschaftsprüfer/innen.....	12
2.2.1 Tätigkeitsbereiche und Aufgaben	12
2.2.1.1 Prüfungsleistungen.....	12
2.2.1.2 Nicht-Prüfungsleistungen	15
2.2.2 Berufsrechtliche Regelungen	16
2.2.2.1 Berufspflichten.....	17
2.2.2.2 Interne Qualitätssicherung und externe Qualitätskontrolle	19
2.2.3 Berufsständische Organisationen.....	22
2.2.4 Berufsbild.....	24
2.2.4.1 Anforderungsprofil und Einstellungsvoraussetzungen.....	24
2.2.4.2 Werdegang.....	25
2.2.4.3 Bilanzskandale und deren Auswirkungen auf das Ansehen des Berufes.....	26
2.2.4.4 Selbstbild und Fremdbild im Vergleich.....	29

2.3	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Professional Service Firms	33
2.3.1	Wirtschaftsprüfung als Dienstleistung	33
2.3.2	Charakterisierung von Professional Service Firms	34
2.3.2.1	Definition und Bedeutung von Professional Service Firms	34
2.3.2.2	Entwicklung des Marktes für professionelle Dienstleistungen	35
2.3.2.3	Qualität professioneller Dienstleistungen	37
2.3.2.4	Organisationsstruktur von Professional Service Firms	39
2.3.2.5	Human Resources in Professional Service Firms	41
2.3.2.6	Organisationskultur von Professional Service Firms	46
2.3.3	Besonderheiten der Wirtschaftsprüfung	49
2.3.3.1	Entwicklung des Prüfungsmarktes	49
2.3.3.2	Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen	52
2.3.3.3	Organisationsstruktur von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	53
2.3.3.4	Human Resources in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	56
2.3.3.5	Organisationskultur von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	58
2.4	Veränderungen des externen Umfeldes der Wirtschaftsprüfung und deren Auswirkungen	62
2.4.1	Politisch-rechtliche und gesellschaftliche Aspekte	63
2.4.1.1	Veränderungen	63
2.4.1.2	Auswirkungen auf die Wirtschaftsprüfung	68
2.4.2	Wirtschaftliche Aspekte	71
2.4.2.1	Wachstum, Branchenkonzentration und Spezialisierung	72
2.4.2.2	Internationalisierung, Globalisierung und Kapitalmarktorientierung	74
2.4.2.3	Auswirkungen auf die Wirtschaftsprüfung	76
2.4.3	Technische Aspekte	80
2.4.3.1	Veränderungen	80
2.4.3.2	Auswirkungen auf die Wirtschaftsprüfung	81
2.5	Beschreibung der Arbeitssituation	82
2.5.1	Arbeitsumgebung	83
2.5.2	Zeitdruck und Underreporting	84
2.5.3	Arbeitsbelastung	86

2.5.4 Arbeitszufriedenheit.....	87
2.5.5 Prüfungsprozess	90
2.6 Bedeutung von Konflikten für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	93
3 Konflikte in Unternehmen	97
3.1 Einführung.....	97
3.1.1 Definitionen und Abgrenzungen.....	97
3.1.1.1 Konfliktbegriff.....	97
3.1.1.2 Abgrenzung des Konfliktbegriffs von verwandten Begriffen	99
3.1.2 Bedeutung von Konflikten.....	101
3.1.2.1 Allgemeine Bedeutung von Konflikten	101
3.1.2.2 Bedeutung von Konflikten im Unternehmen.....	102
3.1.3 Ansätze in der Konfliktforschung	105
3.2 Konfliktarten.....	108
3.2.1 Unterscheidung nach den Konfliktparteien.....	109
3.2.1.1 Intrapersonelle Konflikte	109
3.2.1.2 Soziale Konflikte	110
3.2.1.3 Rollenkonflikte	111
3.2.1.4 Eigenschaften der Konfliktparteien	112
3.2.2 Unterscheidung nach dem Streitgegenstand	113
3.2.3 Unterscheidung nach den Erscheinungsformen.....	115
3.2.4 Konfliktarten im Unternehmen	116
3.2.5 Kritische Würdigung und Zusammenfassung.....	119
3.3 Einflussfaktoren der Konfliktentstehung.....	120
3.3.1 Menschliches Verhalten in Organisationen	121
3.3.2 Individuelle Ebene	124
3.3.2.1 Persönlichkeit und persönliche Sozialisation	124
3.3.2.2 Berufliche Sozialisation.....	126
3.3.2.3 Soziale Kompetenz	128
3.3.2.4 Mögliche Konfliktursachen	129

3.3.3 Gruppen- und Organisationsebene.....	130
3.3.3.1 Merkmale von Gruppen.....	130
3.3.3.2 Gruppenverhalten.....	131
3.3.3.3 Organisationale Sozialisation	134
3.3.3.4 Organisationsstruktur.....	136
3.3.3.5 Mögliche Konfliktursachen	137
3.3.4 Organisationsexterne Ebene.....	141
3.3.4.1 Umfeld der Organisation	141
3.3.4.2 Belastungsfaktoren.....	142
3.4 Konfliktverlauf und Konflikteskalation	144
3.4.1 Einflussfaktoren auf den Konfliktverlauf	144
3.4.2 Eskalationsstufen	145
3.4.3 Auswirkungen und Folgen.....	148
3.5 Konfliktbehandlung/Konfliktmanagement.....	150
3.5.1 Wahrnehmung und Analyse von Konflikten	152
3.5.2 Bewältigung von Konflikten.....	152
3.6 Kritische Würdigung und Zusammenfassung	156
4 Konflikte in der Wirtschaftsprüfung.....	159
4.1 Empirische Methode.....	159
4.1.1 Erläuterung und Wahl der Methode.....	160
4.1.1.1 Qualitative Sozialforschung.....	160
4.1.1.2 Datenerhebung	162
4.1.1.3 Datenauswertung	167
4.1.2 Durchführung der Untersuchung	170
4.1.2.1 Auswahl der Befragten	170
4.1.2.2 Situativer Kontext der Datenerhebung	171
4.1.2.3 Datenerhebung.....	173
4.1.2.4 Datenauswertung	174

4.2 Einflussfaktoren der Konfliktentstehung.....	179
4.2.1 Individuelle Ebene	179
4.2.1.1 Persönlichkeit und persönliche Sozialisation	179
4.2.1.2 Berufliche Sozialisation.....	187
4.2.1.3 Soziale Kompetenz	192
4.2.1.4 Kritische Würdigung und Konfliktursachen.....	198
4.2.2 Gruppen- und Organisationsebene.....	199
4.2.2.1 Gruppenverhalten.....	199
4.2.2.2 Organisationale Sozialisation und Organisationskultur.....	204
4.2.2.3 Organisationsstruktur.....	216
4.2.2.4 Human Resources	224
4.2.2.5 Kritische Würdigung und Konfliktursachen.....	233
4.2.3 Organisationsexterne Ebene.....	236
4.2.3.1 Umfeld der Organisation	236
4.2.3.2 Belastende Rahmenbedingungen.....	241
4.2.3.3 Kritische Würdigung und Konfliktursachen.....	253
4.3 Auswirkungen und Möglichkeiten der Verbesserung	254
5 Schluss	261
5.1 Zusammenfassung der Vorgehensweise.....	261
5.2 Zusammenfassung der Ergebnisse	262
Literaturverzeichnis.....	269
Anhang I: Kodierschema.....	291
Anhang II: Übersicht Interviews	293

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1:	Veränderung der Zahl der Wirtschaftsprüfer/innen und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.....	22
Abb. 2:	Einflussfaktoren der Qualität von professionellen Dienstleistungen	38
Abb. 3:	Wachstumsdruck aufgrund des Leverage-Verhältnisses.....	40
Abb. 4:	Einflussfaktoren der Qualität der Leistung eines Professionals	42
Abb. 5:	Entstehung der Big Eight	50
Abb. 6:	Die Entwicklung von den Big Eight zu den Big Four.....	51
Abb. 7:	Organisationsstruktur der Big Four nach Geschäftsbereichen und Branchen.....	55
Abb. 8:	Professionelle Pyramide der Big Four.....	57
Abb. 9:	Einflussfaktoren auf Wirtschaftsprüfungsgesellschaften	63
Abb. 10:	Ausgestaltung des Enforcements gemäß BilKoG	67
Abb. 11:	Anbieterkonzentration bei der Jahresabschlussprüfung bestimmter Branchen.....	73
Abb. 12:	Tatsächliches oder geplantes Angebot von flexiblen Arbeitszeitmodellen von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in den USA.....	89
Abb. 13:	Einteilung der Konfliktarten.....	109
Abb. 14:	Neun Stufen der Eskalation	146
Abb. 15:	Auswirkungen von Konflikten	149
Abb. 16:	Zusammenhänge zwischen Entstehung und Handhabung eines Konfliktes	151
Abb. 17:	Grundstile der Reaktion auf Konflikte	153
Abb. 18:	Interventionsstrategie einer dritten Person in Abhängigkeit des Eskalationsgrads.....	154
Abb. 19:	Ablaufschema des problemzentrierten Interviews	166

Abkürzungsverzeichnis

AA	Arthur Andersen
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG	Aktiengesetz
APAG	Abschlussprüferaufsichtsgesetz
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
AW	Andersen Worldwide
AY	Arthur Young
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BAnz	Bundesanzeiger
BARefG-E	Entwurf des Berufsaufsichtsreformgesetzes
Berufssatzung	Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer
BFB	Bundesverband der Freien Berufe
BGBL	Bundesgesetzblatt
BilKoG	Bilanzkontrollgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
CA	Chartered Accountant
CEO	Chief Executive Officer
C&L	Coopers & Lybrand
CNN	Cable News Network
CPA	Certified Public Accountant
DCGK	Deutscher Corporate Governance-Kodex
DH&S	Deloitte, Haskins & Sells
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung e. V.
DRSC	Deutsche Rechnungslegung Standards Committee e. V.
D&T	Deloitte & Touche
DTT	Deloitte Touche Tohmatsu
E-Commerce	Electronic Commerce
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
E&Y	Ernst & Young
E&W	Ernst & Whinney

FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FN	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IDW FG	IDW Fachgutachten
IDW PH	IDW Prüfungshinweise
IDW PS	IDW Prüfungsstandards
IDW RH	IDW Rechnungslegungshinweise
IDW RS	IDW Stellungnahmen zur Rechnungslegung
IDW S	IDW Standards
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. S. v.	im Sinne von
IT	Informationstechnologie
i. V. m.	in Verbindung mit
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co.-Richtlinie-Gesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KMG	Klynveld Main Goerdeler
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
Lit.	Litera (Buchstabe)
MBTI	Myers-Briggs Type Indicator

NYSE	New York Stock Exchange
o. V.	ohne Verfasser
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PMM	Peat Marwick Mitchell
PSF	Professional Service Firm(s)
PublG	Publizitätsgesetz
PW	Price Waterhouse
PwC	PricewaterhouseCoopers
SEC	Securities and Exchange Commission
SOA	Sarbanes-Oxley Act of 2002
Sp.	Spalte(n)
StBerG	Steuerberatungsgesetz
TR	Touche Ross
TransPuG	Transparenz- und Publizitätsgesetz
TUG	Transparenzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
UK	United Kingdom (Vereinigtes Königreich von Großbritannien)
US(A)	United States (of America)
USD	US-Dollar
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
US-GAAS	United States Generally Accepted Auditing Standards
vBP	vereidigte Buchprüfer/innen
WP	Wirtschaftsprüfer/innen
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaften
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung

"In der Wirtschaftsprüfung gibt es doch gar keine Konflikte"¹.

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Einordnung in die bisherige Forschung

Die wichtigste Aufgabe von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist die Durchführung von Abschlussprüfungen, um die Aussagefähigkeit und Verlässlichkeit des Jahresabschlusses, insbesondere kapitalmarktorientierter Unternehmen, zu gewährleisten und zu erhöhen. Folglich spielt die Qualität der Prüfungsleistungen nicht nur eine bedeutende Rolle für (potenzielle) Kapitalgeber, sondern auch für die interessierte Öffentlichkeit.

Erhebliche Veränderungen der externen Rahmenbedingungen beeinflussen die Branche der wirtschaftsprüfenden Berufe, die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und deren Mitarbeiter/innen auf verschiedenen Ebenen. Die größten Veränderungen sind auf die zunehmende Globalisierung zurückzuführen und haben den Druck auf die Branche insgesamt erhöht:

- Die Anforderungen der internationalen Kapitalmärkte und die Internationalisierung der Rechnungslegung verlangen eine immer zeitnahe und umfassendere Publizität der Jahres- und Zwischenabschlüsse. Somit steht die Wirtschaftsprüfungsbranche unter einem erheblichen Druck, diesen neuen Anforderungen der Unternehmen und deren wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Umfeld zu entsprechen.
- Verstärkt wird dieser Druck durch die immer strengere Regulierung des Berufes durch den Gesetzgeber und berufsständische Organisationen. Diese Regulierungen sind jedoch nicht nur auf die Internationalisierung, sondern auch auf die Bilanzskandale² der letzten Jahre zurückzuführen, die die Ansprüche der Öffentlichkeit zusätzlich erhöht haben (ZAPF, 2005).
- Die gestiegene Nachfrage nach Bestätigungen und Beratungsleistungen durch Wirtschaftsprüfer/innen hat zu einem beachtlichen Wachstum der Branche, einhergehend mit einer Internationalisierung und Diversifizierung der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sowie einer erheblichen Erhöhung der Anzahl der Wirtschaftsprüfer/innen, geführt. Gleichzeitig herrscht derzeit ein starker Wettbewerbsdruck zwischen den einzelnen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (GROTHER, 2005; ZAPF, 2005).

¹ Häufigste Erstreaktion potenzieller Interviewpartner/innen auf die Bitte nach einem Interview.

² Hierbei handelt es sich um medienwirksame Krisen, in die Unternehmen nach erfolgtem (uneingeschränktem) Testat des Jahresabschlusses durch die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geraten sind. Als bekannteste internationale Skandale seien hier ENRON und MCI WORLD COM, als nationale Skandale FLOWTEX, COMROAD und die BANKGESELLSCHAFT BERLIN genannt.

Betrachtet man Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unter dem Aspekt ihrer Zugehörigkeit zu den Professional Service Firms, stehen deren Personalintensität und somit deren fachliche Mitarbeiter/innen (Professionals) als wichtigste Ressource im Fokus (GILLMANN, 2002). Professional Service Firms unterscheiden sich in ihrer Funktionsweise erheblich von herkömmlichen Anbietern unternehmensbezogener Dienstleistungen, da sie auf Basis einer von Vertrauen geprägten Beziehung zu ihren Kunden hochwertige, wissensintensive, auf die Kundenbedürfnisse zugeschnittene Dienstleistungen erbringen. Da bei der professionellen Dienstleistung 'Wirtschaftsprüfung' die Reputation einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft einen wichtigen Wettbewerbsfaktor darstellt, sind sie, wie andere Professional Service Firms auch, hinsichtlich ihrer Marktstellung und wirtschaftlichen Lage von der Qualität und der Leistungsbereitschaft ihrer Mitarbeiter/innen abhängig. Fehler und/oder Fehlverhalten können verheerende, möglicherweise sogar weltweite Auswirkungen haben, schließlich ist der Jahresabschluss eines Unternehmens mit einem ungeschränkten Bestätigungsvermerk eine wichtige Entscheidungsgrundlage für Stakeholder.

Die Professionals müssen dem Druck und den gestiegenen Anforderungen an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften standhalten, wobei sie ohnehin bereits einer hohen Belastung im Arbeitsablauf ausgesetzt sind, die aus dem Zeit- und Termindruck, der saisonbedingten Mehrarbeit, den ständigen Änderungen der Vorschriften und Standards, häufigen Mandatswechseln, den Haftungsrisiken sowie zeitraubenden Weiterbildungsverpflichtungen resultiert (TOSO, 2000).

Inzwischen hat sich unter den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ein Krieg um die High Potentials entwickelt. Der Engpass an guten fachlichen Mitarbeiter/innen ist zugleich die Wachstumsbremse der Professional Service Firms. Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die über die besten Professionals verfügt, kann sich somit einen Wettbewerbsvorteil verschaffen. Demnach sind sie darauf angewiesen, überdurchschnittlich gute Professionals anzuwerben und eine Fluktuation zu vermeiden, um deren Kompetenz im Unternehmen zu halten (GILLMANN, 2002).

Vor diesem Hintergrund können Konflikte innerhalb einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dysfunktionale Wirkungen haben. Durch Konflikte werden Kräfte gebunden und somit der Leistungsprozess gestört. Es kann bei den Mitarbeiter/innen zu quantitativen und/oder qualitativen Minderleistungen sowie zu Frustrationen kommen. Physische und psychische Belastungen können die Folge sein. (MARR/STITZEL, 1979).

Vertraulichkeit ist eine wichtige Säule in der Wirtschaftsprüfungsbranche. Schon allein aufgrund dieser Besonderheit ist es fast unmöglich, die Prüfungssituation aktiv zu beobachten. Ferner gibt es bislang so gut wie keine Prüfungsforschung in Deutschland, die sich mit den Prozessen in der Wirtschaftsprüfungspraxis beschäftigt. Folglich gibt es derzeit auch keine Informationen über auftretende Konflikte innerhalb der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften aus erster Hand. Da sich die Wirtschaftsprüfer/innen in diesem Punkt zudem deutlich zurückhalten, wird ein Umweg gewählt, indem in Form dieser explorativen Studie untersucht wird, ob und inwiefern die bekannten konfliktfördernden Faktoren in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften auftreten. Damit soll eine weitere Forschung in diesem Bereich angestoßen werden.

Diese Erhebung soll Erkenntnisse darüber liefern, welche branchenspezifischen Faktoren – insbesondere aufgrund der Rahmenbedingungen und deren Veränderungen – in den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu Konflikten führen und somit für eine zusätzliche Belastung der Professionals verantwortlich sein können. Da der Weggang eines guten Professionals nur schwer kompensiert werden kann, erscheint es wichtig herauszufinden, wie die Belastung der Mitarbeiter/innen reduziert und somit eine Grundlage zur Stabilität oder gar Erhöhung der Qualität in der Leistungserstellung geschaffen werden könnte.

Die erkenntnisleitende Forschungsfrage kann daher wie folgt formuliert werden:

Welche Faktoren führen zu Konflikten innerhalb der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, und welche Folgen können sich aus diesen Konflikten für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ergeben?

Mit Konflikten beschäftigen sich verschiedene Disziplinen, u. a. die Psychologie, die Soziologie, die Politologie und die Betriebswirtschaftslehre. Um Konflikte unter Berücksichtigung der Erkenntnisse dieser Disziplinen zu betrachten, werden unter einem Konflikt im Rahmen dieser Arbeit wahrgenommene Interessengegensätze zwischen mindestens zwei Personen, Gruppen oder Organisationen verstanden, die sich bei der Erreichung ihrer Absichten behindern (TITSCHER, 1995).

Daraus ergeben sich weitere Teilfragen:

- Welche Konflikte treten in unternehmerischen Kontexten auf? Durch welche Faktoren werden sie beeinflusst?
- Welche besonderen Anforderungen werden im beruflichen Umfeld an die Professionals in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gestellt?

- Welchen Einfluss haben die Rahmenbedingungen und deren Veränderungen auf die Entstehung von Konflikten in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften? Welche sind die Konfliktparteien?
- Welche Auswirkungen können Konflikte in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften haben?

Die derzeitige Prüfungsforschung im deutschsprachigen Raum ist eher ökonomisch-normativ geprägt (BECKER/MESSNER, 2005). Den (sozial-)psychologisch-verhaltensorientierten Aspekten wurde hier bislang wenig Beachtung geschenkt. Die Prüferin bzw. der Prüfer als Mensch ist das bisher fast 'unentdeckte Wesen'. Zusammenhänge zwischen der Person der Prüfer/innen, ihrem Verhalten, den sozialen Prozessen in den Prüfungsteams und den Konflikten innerhalb der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften wurden bisher nur wenig untersucht. Neuere Untersuchungen gibt es lediglich zum Image der Wirtschaftsprüfer/innen (TRIMEDIA, 2002 und MARTEN/SCHMÖLLER, 1999). Empirische Studien liegen sonst kaum vor. Im Rahmen der Qualitätsforschung wurden die infolge der Bilanzskandale entstandenen Vorschriften auf ihre Eignung zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung und der Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer/innen sowie zur Vermeidung solcher Skandale untersucht (u. a. BAUER, 2004; KITSCHLER, 2005).

In den letzten Jahren erschienen einige Arbeiten, die sich mit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Professional Service Firm beschäftigen. Die Schwerpunkte dieser Arbeiten liegen jedoch vorwiegend in den Bereichen des Strategischen Managements (RINGLSTETTER ET AL., 2004; MÜLLER-STEWENS ET AL., 1999) oder des Wissensmanagements (ORDEMANN, 2005; KÜHNEL, 2004).

Im Rahmen der Verhaltensforschung beschäftigen sich unzählige Beiträge mit Konflikten, auch in Unternehmen. Konflikte in der Wirtschaftsprüfung werden jedoch kaum betrachtet. Auch in der internationalen verhaltensorientierten Prüfungsforschung finden sich keine umfassenden Untersuchungen, sondern nur einzelne Problemfelder. Insbesondere fehlen detaillierte empirische Studien, die sich mit der Person des Professionals beschäftigen. International – vor allem in den USA – existiert zwar eine langjährige und breitgefächerte verhaltenswissenschaftliche Prüfungsforschung, konfliktbezogene Aspekte sind jedoch zum einen eher quantitativ geprägt und betreffen zum anderen oft nur Teilaspekte. In der Betriebswirtschaftslehre des deutschsprachigen Raums sind empirische Untersuchungen selten, und wenn sie zu finden sind, basieren sie in der Regel auf quantitativen Methoden (BECKER/MESSNER, 2005).

Weitere – fast ausschließlich quantitative – empirische Studien der angloamerikanischen verhaltensorientierten Prüfungsforschung beschäftigen sich mit den Auswirkungen der berufswirtschaftlichen

spezifischen Rahmenbedingungen auf das Verhalten der Wirtschaftsprüfer/innen sowie deren Arbeitszufriedenheit, nicht jedoch im Zusammenhang mit Konflikten.

Da die meisten Ansätze der Konflikttheorie enge Grenzen aufweisen, wird im Rahmen dieser Arbeit der organisationspsychologische Ansatz als integrative Weiterentwicklung der personenzentrierten, strukturzentrierten und entscheidungstheoretischen Ansätze herangezogen. Im Mittelpunkt dieses Ansatzes steht die Beschreibung, Erklärung, Prognose und Kontrolle des Erlebens und Verhaltens von Menschen in Organisationen, hier in Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Der Ansatz ist empirisch geprägt und berücksichtigt neben den personellen auch die strukturellen Aspekte und hebt darüber hinaus den Prozesscharakter von Konflikten hervor (BERKEL, 1984). Daneben wird ferner der motivationspsychologische Ansatz einbezogen, der sich mit den innerbetrieblichen Einflussfaktoren auf die Prüfungsleistung der Prüfer/innen beschäftigt (HALLER, 1992). Empirische Arbeiten hierzu sind rar.

Diese Arbeit nimmt, neben Studien zur Konfliktforschung in Organisationen, die neueren Erkenntnisse zu Professional Service Firms zum Ausgangspunkt. Darauf aufbauend werden die vielfältigen Veränderungen der Wirtschaftsprüfungsbranche in Deutschland untersucht und dargestellt. Zum anderen erfolgt eine Konzentration auf die konfliktbezogenen Einflussfaktoren. Daraus lassen sich dysfunktionale Folgen ableiten, die durch die Integration der qualitativen Interviews zu Handlungsempfehlungen an die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Verbesserung oder Erhaltung ihrer Attraktivität als Arbeitgeber weiterentwickelt werden können.

1.2 Ziele der Arbeit, Gang und Grenzen der Untersuchung

Mit der Dissertation soll eine solche Untersuchung zu branchenspezifischen Konfliktfaktoren innerhalb der Organisation der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft vorgelegt und somit ein Beitrag zur Schließung der Forschungslücke der verhaltensorientierten Prüfungsforschung im deutschsprachigen Raum geliefert werden.

Ziel der Arbeit ist es, eine umfassende Betrachtung der branchenspezifischen Rahmenbedingungen, mit einem besonderen Augenmerk auf deren erhebliche Veränderungen, vorzunehmen. Eine Exploration möglicher Einflussfaktoren auf die Entstehung von Konflikten innerhalb der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erfolgt auf der Grundlage qualitativer Interviews. Somit soll ein grundsätzliches Verständnis für die potenziellen Konfliktsituationen in der Prüfungspraxis und deren Ursachen gewonnen werden. Diese Arbeit soll ein erster empirischer Beitrag zu diesem Thema und somit Ausgangspunkt für die weitere Forschung sein. In

Bezug auf die Praxis soll zunächst ein Bewusstsein für die Relevanz von Konflikten und die Entstehung von Belastungssituationen geschaffen werden.

Den Kern des Projekts bildet eine empirische Studie, in deren Rahmen qualitative Interviews mit Professionals³ aus Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verschiedener Größen geführt wurden. Anhand dieser Studie wird erarbeitet, welche Aspekte die Interviewten als belastend und konfliktbehaftet oder konfliktfördernd empfinden.

Da bei der vorliegenden Untersuchung die Exploration der Einflussfaktoren im Vordergrund steht, wurden leicht strukturierte Interviews als adäquat betrachtet. Zunächst wurde eine offene Eingangsfrage gestellt und die Interviewpartner/innen zum freien Erzählen aufgefordert. Im weiteren Gesprächsverlauf folgten schließlich erzählgenerierende, in einem kurzen Leitfaden festgehaltene Nachfragen und gelegentliche verständnisbezogene Zwischenfragen.

Insgesamt wurden zehn Interviews mit einer Dauer von ein bis zwei Stunden, überwiegend in den Büros der jeweiligen Gesprächspartner/innen geführt. Um eine möglichst breite Streuung der Interviewpartner zu gewährleisten, wurden insbesondere die Kriterien 'Geschlecht', 'Größe der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft' und 'Hierarchiestufe in der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft' bei der Auswahl herangezogen. Auf der Grundlage des Leitfadens und der in den Interviews thematisierten Aspekte wurde anschließend eine kategoriengeleitete Auswertung durchgeführt.

Im Rahmen dieser Arbeit wurden zwar die Erkenntnisse anderer Disziplinen, insbesondere der Soziologie und der Psychologie, herangezogen, jedoch nicht weiter untersucht. So wurden weder intrapersonelle Konflikte betrachtet, obwohl sie sich unzweifelhaft auch auf die interpersonelle Ebene auswirken, noch wurde der theoretische Hintergrund der Persönlichkeitsmerkmale vertieft. Das hätte den Rahmen einer betriebswirtschaftlichen Arbeit gesprengt. Moralische und ethische Aspekte, die im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer/innen und deren Urteilsbildung vor allem in der angloamerikanischen Accountingforschung rege diskutiert werden, wurden nicht in die Untersuchung mit einbezogen.

Die rechtlichen Grundlagen der Wirtschaftsprüfung wurden nur in dem Maße betrachtet, wie es für das Verständnis des Berufsstandes und dessen Probleme als wichtig erschien. Auch häufig auftretende Interessenkonflikte zwischen Arbeitgeber und seinen Arbeitnehmer/innen, die auf betriebsverfassungsrechtlichen Grundlagen beruhen, sind nicht Gegenstand dieser Arbeit.

³ Im Rahmen dieser Arbeit: Wirtschaftsprüfer/innen sowie erfahrene Prüfer/innen (noch) ohne Examen.

2 Berufsbild und Berufsumfeld der Wirtschaftsprüfer/innen

2.1 Definitionen und Abgrenzungen

2.1.1 Wirtschaftsprüfung

Bei weiter (institutioneller) Betrachtungsweise kann unter '**Wirtschaftsprüfung**' die Tätigkeit der Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer sowie der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verstanden werden. Enger und funktionaler gefasst ist der Begriff, wenn unter 'Wirtschaftsprüfung' nur Prüfungsleistungen betrachtet werden.

Laut § 317 Handelsgesetzbuch (HGB) ist Wirtschaftsprüfung die Prüfung des Jahres- oder Konzernabschlusses eines Unternehmens auf **Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit**. Die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) spricht in § 2 von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die LEFFSON (1988, S. 13) als *"Prozeß zur Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils über gegebene wirtschaftliche Sachverhalte durch Vergleich eines vom Prüfer nicht selbst herbeigeführten Istobjektes mit einem vorgegebenen oder zu ermittelnden Sollobjekt und anschließender Urteilsbildung und der Urteilsmitteilung an diejenigen, die aufgrund der Prüfung Entscheidungen fällen"* definiert. Das Ergebnis dieser Prüfung ist in einem Prüfungsbericht darzustellen (§ 321 HGB). Für die externe Öffentlichkeit erfüllt der Bestätigungsvermerk (§ 322 HGB) die Beglaubigungsfunktion der Jahresabschlussprüfung.

Einer der **Hauptgründe** für die Notwendigkeit der Wirtschaftsprüfung ist die Trennung von Anteilseignern und Geschäftsführung. Letztere ist zur Rechenschaft verpflichtet, weil sie mit ihr anvertrautem Vermögen arbeitet. Der geprüfte Jahresabschluss ist ein retrospektives Informationsinstrument und dient den Anteilseignern als Informationsquelle und Entscheidungsgrundlage (TOSO, 2000, S. 1). Deshalb ist eine Verlässlichkeit dieser Informationen unabdingbar. Sie soll durch die Wirtschaftsprüfung sichergestellt werden und somit das Risiko einer Fehlentscheidung reduzieren (GILLMANN, 2002, S. 18 f.).

Aufgabe und Ziel der Abschlussprüfung ist es zu prüfen, ob die Aussagen im Lagebericht und im Jahresabschluss die Lage des Unternehmens sowie dessen Chancen und Risiken zutreffend darstellen. Bei gewissenhafter Berufsausübung müssen Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich wesentlich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirken, erkannt werden (§ 317 Abs. 1 und 2 HGB).

Folglich bedeutet ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht eines Unternehmens formal und sachlich korrekt sind und nicht – wie die Öffentlichkeit vermutet –, dass sich das Unternehmen in einer wirtschaftlich guten Lage befin-

det. Diese Diskrepanz wird als **Erwartungslücke** bezeichnet (MARTEN/KÖHLER, 2002b, Sp. 703).

Kritik an der Wirtschaftsprüfung findet sich sowohl in der Wissenschaft als auch in der Praxis. Gegenstand dieser Kritik ist hauptsächlich der Interessenkonflikt der Prüfer/innen, einerseits den Jahresabschluss genau zu prüfen und gleichzeitig den Anforderungen und Erwartungen des Mandanten (der auch der Auftraggeber ist) gerecht zu werden, um auch im nächsten Jahr den Prüfungsauftrag zu erhalten. Die Kritik wird von den Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern regelmäßig unter Verweis auf die Erwartungslücke heruntergespielt (dazu in einer fast schon ironisch-polemischen Darstellung NÖLTING/WILHELM, 1994).

2.1.2 Besondere Merkmale des Berufes

Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 (WPO) üben die **Wirtschaftsprüfer/innen** einen 'Freien Beruf' aus. Bei dem Begriff '**Freier Beruf**' handelt es sich nicht um einen eindeutig bestimmten Rechtsbegriff. Trotz zahlreicher Gemeinsamkeiten gibt es keine einheitlichen allgemeinen Definitionskriterien. Im Gegensatz zu den gewerblichen Tätigkeiten, bei denen der Einsatz von Kapital vordergründig ist, dominiert bei den Freien Berufen der eigene Arbeitseinsatz. Allerdings sind auch diese historisch gewachsenen Unterscheidungen in Auflösung begriffen. Deshalb hat der Gesetzgeber im Einkommensteuergesetz (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und im Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (§ 1 Abs. 2 Satz 1 PartGG) neben allgemeinen – nicht hinreichenden – Kriterien die sogenannten Katalogberufe im Einzelnen aufgezählt:

- Die Freien Berufe erbringen auf der Grundlage einer besonderen beruflichen Qualifikation oder schöpferischen Begabung eine selbständig ausgeübte **wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit**. Diese persönlichen Tätigkeiten sind durch Eigenverantwortlichkeit und fachliche Unabhängigkeit geprägt und werden oftmals nicht nur im alleinigen Interesse der Auftraggeber, sondern auch der Allgemeinheit erbracht.
- Neben den Wissenschaftler/innen, Künstler/innen, Schriftsteller/innen, Lehrer/innen und Erzieher/innen gehören u. a. die selbständige Berufstätigkeit der **Ärzt/innen, Rechtsanwäl/innen, Wirtschaftsprüfer/innen, Steuerberater/innen, Architekt/innen und Journalist/innen** zu den Freien Berufen.

In Deutschland zählt der Beruf der Wirtschaftsprüfer/innen zu den sogenannten rechts- und wirtschaftsberatenden Katalogberufen, wie beispielsweise auch der der Rechtsanwäl/innen und Steuerberater/innen.

Angehörige der Freien Berufe können sich als Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR; bei rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen als Sozietät) oder als Partnerschaftsgesellschaft zusammenschließen. Bei rechts- und wirtschaftsberatenden Berufen ist aufgrund entsprechender berufsrechtlicher Regelungen auch eine Kapitalgesellschaft zulässig.

Im Gegensatz zu den Gewerbetreibenden steht bei den Freien Berufen die besondere berufliche Qualifikation oder Begabung im Vordergrund. Der Bundesverband der Freien Berufe (BFB, 2005) stellt folgende Charakteristika heraus:

- **Professionalität:** Freiberufler/innen sind hochqualifiziert und fachlich unabhängig.
- **Gemeinwohlverpflichtung:** Freiberufler/innen sind der Allgemeinheit verpflichtet und sorgen für die Sicherung der Gesundheitsvorsorge, der Rechtsordnung und der Kultur.
- **Selbstkontrolle:** Freiberufler/innen unterliegen hohen ethischen Ansprüchen und einer strengen Selbstkontrolle, die der Qualitätssicherung dient. Die meisten Freien Berufe verfügen über eine Berufskammer.
- **Eigenverantwortlichkeit:** Der Freie Beruf wird persönlich ausgeübt. Fachlich vorgebildete Mitarbeiter/innen können beschäftigt werden, wenn die Freiberufler/innen dennoch aufgrund ihrer eigenen Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

FÖRSCHLE/PEEMÖLLER (2004, S. 42 f.) fassen die Ausgestaltung des Wirtschaftsprüferberufs als Freien Beruf kurz und prägnant zusammen:

- Wirtschaftsprüfer/innen erbringen persönliche, eigenverantwortliche, fachlich unabhängige geistig-ideelle Leistungen aufgrund einer besonderen beruflichen Qualifikation, die auf einer wissenschaftlichen Grundlage beruhen und sich häufig mit der Beherrschung eines als kompliziert empfundenen Regelwerks verbinden.
- Besonders befähigte Personen werden in einem staatlichen Zulassungsverfahren als Wirtschaftsprüferin oder Wirtschaftsprüfer bestellt und vereidigt.
- Die Ausübung des Berufs erfolgt frei, jedoch an Normen gebunden, in einer Einzelpraxis, Sozietät oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.
- Die Leistungen werden von der Allgemeinheit als für das Gesamtwohl wichtig angesehen und sind nicht auf Gewinnstreben ausgerichtet.
- Die Tätigkeit der Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer ist durch staatliche Gesetze geregelt und durch ethische Verpflichtungen und Verhaltensregeln geprägt.

Die Tätigkeit der Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer ist berufsständisch organisiert. Der Begriff '**Berufsstand**' entspricht dem englischen Begriff 'profession' und bezeichnet einen Zusammenschluss von Angehörigen desselben (Freien) Berufs.

Ein Berufsstand kann sich entweder über einen bestimmten Personenkreis oder über einen bestimmten Tätigkeitsbereich definieren. Beispiele sind Wirtschaftsprüfer/innen, Rechtsanwält/innen, Steuerberater/innen, Ärzt/innen und Ingenieur/innen. Angehörige von Berufsständen erbringen Dienstleistungen, die auf einem bestimmten Fachwissen beruhen und von einem nicht dem Berufsstand angehörenden Dritten nur schwer beurteilt werden können. Das hohe Fachwissen, das eher als formal (Wissen) denn als praktisch (Anwendung des Wissens) bezeichnet werden kann, dient insbesondere der Legitimation des Berufsstandes und bedarf in der Regel einer langen Ausbildung. Berufsstände verfügen über eigene, außerhalb des staatlichen Bildungssystems stehende, Ausbildungswege und -einrichtungen. Ein Hochschulstudium wird meist vorausgesetzt. Das so erworbene Wissen ist somit nicht nur in einem bestimmten Unternehmen einsetzbar, so dass der Wechsel des Arbeitsplatzes sehr viel flexibler gehandhabt werden kann als in gewerblichen Branchen und Unternehmen (KÜHNEL, 2004, S. 83 ff.).

Berufsständische und ethische Regeln fördern die oft vorherrschende Elitebildung und Standesdenken. Viele Standesregeln sowie die Zugehörigkeit zu einem Berufsstand werden meist durch berufsständische Organisationen, z. B. Berufskammern festgelegt. Die Unabhängigkeit eines Berufsstandes zeigt sich signifikant in der Selbstverwaltung und der Selbstregulierung, insbesondere durch eine eigene Berufsgerichtsbarkeit. Innerhalb dieser Regelungen sind die Angehörigen der Berufsstände jedoch weitgehend unabhängig (KÜHNEL, 2004, S. 83 ff.).

2.1.3 Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer

"Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüferinnen (Berufsangehörige) sind Personen, die als solche öffentlich bestellt sind. Die Bestellung setzt den Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung im Zulassungs- und staatlichen Prüfungsverfahren voraus" (§ 1 Abs. 1 WPO).

Der Beruf mit der heutigen Bezeichnung 'Wirtschaftsprüfer' (die Bezeichnung 'Wirtschaftsprüferin' kam erst später hinzu) existiert seit 1931. Die Wirtschaftsprüferkammer verweist jedoch in einem historischen Rückblick auf entsprechende Vorgängerberufe. So wurden bereits 1330 in Genua erstmals sogenannte 'Visitatoren' zur Buchprüfung eingesetzt (WPK, 2006b, S. 8). MEISEL (1992, S. 5) geht sogar noch weiter und datiert die ersten wirtschaftlichen Prüfungshandlungen auf 3000 v. Chr., nicht ohne jedoch darauf hinzuweisen, dass eine

genaue Festlegung des Entstehungszeitpunkts nicht möglich und sinnvoll sei, da in der Vergangenheit eine exakte Trennung zwischen Rechnungslegung und Prüfung nicht vorgenommen wurde. Demnach können die Wurzeln des Berufs entlang unterschiedlicher Wege zurückverfolgt werden.

Wirtschaftsprüfer/innen bewegen sich in einem engen rechtlichen Rahmen von gesetzlichen Vorschriften. Zentral sind insbesondere die Wirtschaftsprüferordnung und das Handelsgesetzbuch sowie die berufsrechtlichen Regelungen, z. B. die Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW). Diese sind zwar keine Gesetze, werden jedoch als Sollvorschriften mit verpflichtendem Charakter angesehen, deren Nichtanwendung ohne ausreichende Begründung und Dokumentation als eine Berufspflichtverletzung angesehen wird.

Der Beruf 'Wirtschaftsprüfer/in' entstand vornehmlich durch die Weltwirtschaftskrise 1929. Es galt, die Öffentlichkeit vor dem Verlust ihres Vermögens zu bewahren. Gleichzeitig nahm auch die Komplexität der Wirtschaft zu, so dass ein allgemeines Bedürfnis nach Kontrolle entstand. Für den Beruf 'Wirtschaftsprüfer/in' mussten von jeher bestimmte Voraussetzungen persönlicher und fachlicher Art erfüllt werden. Durch die Ausgestaltung als Freier Beruf haben sich von Anbeginn ein Berufs- und Standesdenken sowie berufliche und ethische Grundsätze gebildet. Auch wenn der Ruf des Berufsstandes unter den Bilanzskandalen gelitten hat (2.2.4.3), verfügen Wirtschaftsprüfer/innen über ein hohes Ansehen in Sachen Professionalität und Objektivität (FÖRSCHLE/PEEMÖLLER, 2004, S. 41 ff.).

Den Titel Wirtschaftsprüferin bzw. Wirtschaftsprüfer darf nur tragen, wer das Wirtschaftsprüferexamen bestanden hat und bestellt wurde. Es gibt mehrere Zugangswege zum Examen, der mit rund 80 % Verbreitung häufigste Weg ist jedoch der Abschluss eines wirtschaftswissenschaftlichen Studiums und einer sich daran anschließenden dreijährigen praktischen Tätigkeit bei einer Wirtschaftsprüferin, einem Wirtschaftsprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft (WPK, 2006b).

2.1.4 Wirtschaftsprüfungsgesellschaften

Anbieter von Wirtschaftsprüfungsleistungen dürfen neben Wirtschaftsprüfer/innen auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Dabei handelt es sich um gewinnorientierte (Prüfungs-) Unternehmen, die von der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) anerkannt werden müssen (§ 1 Abs. 3 i. V. m. § 29 Abs. 1 WPO). Als Rechtsformen für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sind Aktiengesellschaften (AG), Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA), Gesellschaf-

ten mit beschränkter Haftung (GmbH), Offene Handelsgesellschaften (OHG), Kommanditgesellschaften (KG) und Partnerschaftsgesellschaften grundsätzlich zulässig (§ 27 WPO)⁴. Die Anerkennung setzt jedoch den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Berufsträgern verantwortlich geführt wird (§ 1 Abs. 3 WPO). Die Mitglieder des Vorstandes, die Geschäftsführer/innen, die persönlich haftenden Gesellschafter/innen oder Partner/innen müssen Wirtschaftsprüfer/innen, vereidigte Buchprüfer/innen, Steuerberater/innen oder Rechtsanwälte/innen sein. Ausnahmen davon sind möglich, bedürfen jedoch der Genehmigung der Wirtschaftsprüferkammer. Die Zahl der Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer/innen, persönlich haftenden Gesellschafter/innen oder Partner/innen, die Wirtschaftsprüfer/innen sind, muss höher sein als die Zahl derer, die nicht Wirtschaftsprüfer/innen sind (§ 28 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Sätze 1 und 3 WPO).

Obwohl es auch bei den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften unterschiedliche Größenklassen gibt, stehen doch im Wesentlichen die großen internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Zentrum des Interesses von Wissenschaft, Praxis und Öffentlichkeit. Dabei sind diese schon lange nicht mehr von den Charakteristika der Freien Berufe geprägt (HENZE, 1999, S. 5).

2.2 Beruf und Berufsstand der Wirtschaftsprüfer/innen

2.2.1 Tätigkeitsbereiche und Aufgaben

2.2.1.1 Prüfungsleistungen

Zu den in § 2 Abs. 1 WPO genannten betriebswirtschaftlichen Prüfungen zählen neben den Pflichtprüfungen auch Prüfungen besonderer Vorgänge, freiwillige Prüfungen sowie Funktions- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen (IDW, 2006a, S. 5 ff.).

Zu den **Pflichtprüfungen** gehört die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung – die wohl bekannteste Aufgabe der Wirtschaftsprüfer/innen. Die Durchführung der **gesetzlich vorgeschriebenen Prüfung** des Jahresabschlusses und des Lageberichts von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften nach §§ 316 ff. HGB⁵ ist eine sogenannte Vorbehaltsaufgabe der Wirtschaftsprüfer/innen, die nur von examinierten und bestellten Berufsträger/innen sowie

⁴ Nicht zulässig als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (sehr wohl jedoch als Zusammenschluss mehrerer Berufsträger/innen) sind aufgrund fehlender Rechtsfähigkeit die Gesellschaft bürgerlichen Rechts sowie die Mischformen der Kapitalgesellschaft & Co., bei denen nicht alle gesetzlichen Vertreter natürliche Personen sind (MARTEN ET AL., 2003, S. 57).

⁵ Ferner sind Kapitalgesellschaften & Co. i. S. d. § 264a HGB sowie Unternehmen und Konzerne, die unter das Publizitätsgesetz (PublG) fallen, verpflichtet, ihren Jahresabschluss und den Lagebericht von einer Abschlussprüferin bzw. einem Abschlussprüfer prüfen zu lassen (§ 6 PublG).

von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgenommen werden dürfen (MARTEN ET AL., 2006, S. 542). Unterbleibt die gesetzlich vorgeschriebene Prüfung, kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden und ist somit nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 Aktiengesetz (AktG) nichtig.

Gegenstand der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung sind die Buchführung, der Jahres- bzw. Konzernabschluss, der Lagebericht und das Risikofrüherkennungssystem (§ 317 HGB). Geprüft werden jedoch nicht sämtliche Geschäftsvorgänge eines Jahres, sondern die Wirtschaftsprüfer/innen entscheiden eigenverantwortlich auf Grund ihrer Erfahrung, Kenntnis und ihres Verständnisses der Geschäftstätigkeit des Mandanten, welche Prüfungsfelder in welchem Umfang geprüft werden (WPK, 2006a).

Mit dem Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk als Ergebnisse der Abschlussprüfung bestätigt die Wirtschaftsprüferin bzw. der Wirtschaftsprüfer, dass der Jahres- bzw. Konzernabschluss den gesetzlichen Vorschriften und dem sie ergänzenden Gesellschaftsvertrag oder der Satzung entspricht, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eingehalten wurden, der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt⁶ und im Lagebericht die Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind (WPK, 2006a).

Der Prüfungsbericht ist der Öffentlichkeit nicht zugänglich, sondern den gesetzlichen Vertretern, dem Aufsichtsrat und den Gesellschaftern der GmbH vorbehalten (IDW, 2006a, S. 1641 f.). Darin werden die problembehafteten Sachverhalte beschrieben. Die Öffentlichkeit erfährt lediglich von dem Testat, dem Bestätigungsvermerk. Aufgrund der Verschwiegenheitsverpflichtung (siehe Punkt 2.2.2.1) dürfen die Wirtschaftsprüfer/innen weitergehende Inhalte nicht preisgeben.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2006a, S. 1939) nennt folgende **Aufgaben und Funktionen** der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung:

- **Kontrollfunktion:** Es handelt sich um eine Gesetz- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung mit der Fragestellung, ob der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung entspricht.
- **Informationsfunktion:** Der Jahresabschluss dient der Information der gesetzlichen Vertreter, Aufsichtsorgane und Gesellschafter über die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens und etwaige Schwachstellen im Rechnungswesen.

⁶ Diese Formulierung des § 264 Abs. 2 HGB entspricht dem angloamerikanischen 'true and fair view' bzw. 'fair presentation'.