

Albrado, Christoph; Vollmar, Bernhard

Working Paper

Analyse der wesentlichen Änderungen des IDW QS 1 mit Blick auf die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis: Das Potential von Audit Quality Indicators

PFH Forschungspapiere/Research Papers, No. 2019/01

Provided in Cooperation with:

PFH Private University of Applied Sciences, Göttingen

Suggested Citation: Albrado, Christoph; Vollmar, Bernhard (2019) : Analyse der wesentlichen Änderungen des IDW QS 1 mit Blick auf die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis: Das Potential von Audit Quality Indicators, PFH Forschungspapiere/Research Papers, No. 2019/01, PFH Private Hochschule Göttingen, Göttingen

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/214167>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Forschungspapiere Research Papers



PFH

PRIVATE UNIVERSITY
of Applied Sciences

No. 2019/01

PFH.FOR.168.1910

Analyse der wesentlichen Änderungen des IDW QS 1 mit Blick auf die Qualitäts- sicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Das Potential von Audit Quality Indicators

Christoph Albrado, Bernhard H. Vollmar

Die Autoren

Christoph Albrado schloss im März 2019 erfolgreich sein Masterstudium im Fach General Management an der PFH Private Hochschule Göttingen mit den Schwerpunkten Industrielles Management und Corporate Finance ab. Seiner Leidenschaft zur Wirtschaftsprüfung geht er als Consultant einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach.



Christoph Albrado successfully completed his Master's degree in General Management in March 2019 at the PFH Private University of Applied Sciences Göttingen, specialising in Industrial Management and Corporate Finance. He pursues his passion for auditing as a consultant for an auditing firm.

Bernhard H. Vollmar ist seit 2009 Professor für Entrepreneurship und Finance an der PFH Private Hochschule Göttingen und leitet dort das ZE Zentrum für Entrepreneurship



Bernhard H. Vollmar is since 2009 Professor for Entrepreneurship and Finance at the Private University of Applied Science in Göttingen and also Director of the Center for Entrepreneurship.

PFH – Private Hochschule Göttingen

ZE Zentrum für Entrepreneurship

Weender Landstr. 3-7

D-37073 Göttingen

vollmar@pfh.de

Abstract

Um das durch die Bilanzskandale der vergangenen Jahre verloren gegangene Vertrauen der Adressaten in die Qualität der Jahresabschlussprüfung zurück zu gewinnen, wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ein Berufsstandard zu den Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1) verfasst. Die vorliegende Arbeit untersucht, inwieweit dieser Berufsstandard die in der Literatur diskutierten Komponenten der Prüfungsqualität berücksichtigt und zu deren Sicherung geeignet ist. Dazu werden die Komponenten der Prüfungsqualität identifiziert und eine Darstellung des Inhalts des IDW QS 1 vorgenommen. Hierauf aufbauend werden Kriterien für die Analyse der Eignung des Berufsstandards zur Sicherung der tatsächlichen und wahrgenommenen Prüfungsqualität abgeleitet und geprüft, wie Audit Quality Indicators genutzt werden können, um die in den WP-Praxen einzurichtenden internen Regelungen und Maßnahmen aus Sicht der Adressaten wahrnehmbar zu gestalten.

In order to regain the confidence of the addressees in the quality of the annual audit, which had been lost due to the accounting scandals of the past years, the Institute of Public Auditors in Germany e.V. (IDW) has established a new audit system. The IDW has drawn up a professional standard on the requirements for quality assurance in auditing practice (IDW QS 1). This paper examines the extent to which this professional standard takes into account the components of audit quality discussed in the literature and is suitable for securing them. For this purpose, the components of audit quality are identified and the content of IDW QS 1 is presented. Based on this, criteria for the analysis of the suitability of the professional standard for securing the actual and perceived audit quality are derived and it is examined how Audit Quality Indicators can be used to make the internal regulations and measures to be established in the audit practices perceptible from the point of view of the addressees.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	V
Abkürzungsverzeichnis.....	VI
1 Einleitung.....	1
2 Konzeptionelle Grundlagen.....	3
2.1 Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers.....	3
2.1.1 Definitionen und Abgrenzungen.....	3
2.1.2 Tätigkeitsbereiche des Wirtschaftsprüfers.....	3
2.1.3 Die Abschlussprüfung.....	4
2.2 Die Prüfungsqualität.....	5
2.2.1 Der Qualitätsbegriff.....	5
2.2.2 Objektivierete Prüfungsqualität.....	6
2.2.3 Subjektive Prüfungsqualität.....	7
2.2.4 Prüfungsqualität nach Leffson.....	8
2.2.5 Prüfungsqualität nach DeAngelo.....	10
2.2.6 Implikationen zur Prüfungsqualität.....	10
3 Bezugsrahmen.....	12
3.1 Komponenten der Prüfungsqualität.....	12
3.1.1 Urteilsfähigkeit.....	12
3.1.2 Urteilsfreiheit.....	13
3.1.3 Wahrnehmbarkeit der Prüfungsqualität.....	16
3.1.3.1 Klassifizierung der Abschlussprüfung.....	16
3.1.3.2 Indikatoren zur Bildung eines Qualitätsurteils.....	17
3.1.3.3 Qualitätsindikatoren aus Sicht des Berufsstandes.....	18
3.1.3.4 Erwartungen der Adressaten.....	19
3.1.3.5 Das Phänomen der Erwartungslücke.....	21
3.2 Der IDW Qualitätssicherungsstandard 1.....	23
3.2.1 Grundlagen der Qualitätssicherung.....	23
3.2.2 Interne Qualitätssicherung.....	24

3.2.3 Hintergrund des IDW QS 1.....	24
3.2.4 Der Qualitätsmanagementansatz.....	26
3.2.5 Das Qualitätsmanagementsystem.....	26
3.2.5.1 Schaffung einer positiven Qualitätskultur.....	27
3.2.5.2 Festlegung von Qualitätszielen.....	27
3.2.5.3 Identifizierung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken.....	28
3.2.5.4 Festlegung von Regelungen zur Qualitätssicherung.....	29
3.2.5.5 Kommunikation und Dokumentation der Regelungen.....	29
3.2.5.6 Überwachung und kontinuierliche Verbesserung des QSS.....	30
3.3 Schaffung des Untersuchungsrahmen.....	30
4 Analyse des IDW QS 1.....	32
4.1 Sicherung der Urteilsfähigkeit.....	32
4.1.1 Fachliche Qualifikationen.....	32
4.1.2 Expertise.....	33
4.1.3 Spezialwissen.....	34
4.1.4 Zwischenergebnis.....	35
4.2 Sicherung der Urteilsfreiheit.....	36
4.2.1 Präventive Maßnahmen und Regelungen.....	36
4.2.2 Repressive Maßnahmen und Regelungen.....	38
4.2.3 Zwischenergebnis.....	40
4.3 Wahrnehmbarkeit und Einbeziehung der Erwartungen.....	41
4.4 Audit Quality Indicators zur Erhöhung der Wahrnehmbarkeit.....	44
4.4.1 Der Einsatz von Audit Quality Indicators (AQI).....	44
4.4.2 Ableitung von AQI aus dem IDW QS 1.....	44
4.4.3 Das Potential von AQI.....	46
4.5 Handlungsempfehlung.....	47
5 Fazit und Ausblick.....	48
Literatur.....	51
Anlage A.....	63
Anlage B.....	64
Anlage C.....	65

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Das Konzept der Prüfungsqualität.....	11
Abbildung 2: Die Erwartungslücke nach Porter.....	22
Abbildung 3: Elemente des Qualitätsmanagementsystems.....	26
Abbildung 4: Wirkungsbeziehung der Qualitätswahrnehmung.....	44
Abbildung 5: Wirkungszusammenhang zwischen Qualitätszielen, Qualitäts- risiken, Qualitätssicherung und AQI.....	45

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	=	Absatz
ARAPeG	=	Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz
AQI	=	„Audit Quality Indicators“
BS WP/vBP	=	Berufssatzung Wirtschaftsprüfer/ vereidigte Buchprüfer
CAQ	=	Center for Audit Quality
et al.	=	et alii (und andere)
EU-APrVO	=	EU-Abschlussprüferverordnung
f.	=	folgend
FEE	=	Federation of European Accountants
GoB	=	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HFA	=	Hauptfachausschuss
HGB	=	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	=	Herausgeber
IDW	=	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW QS 1	=	IDW Qualitätssicherungsstandard
IFAC	=	International Federation of Accountants
IFRS	=	International Financial Reporting Standards
IKS	=	Internes Kontrollsystem
ISA	=	International Standards on Accounting
ISQC	=	International Standard on Quality Control
PCAOB	=	Public Company Audit Oversight Board
QMA	=	Qualitätsmanagementansatz
QMS	=	Qualitätsmanagementsystem
QSS	=	Qualitätssicherungssystem
S.	=	Seite
Vgl.	=	Vergleiche
WP-Praxis	=	Wirtschaftsprüferpraxis
WPO	=	Wirtschaftsprüferordnung

1 Einleitung

Die Existenz der Abschlussprüfer begründet sich auf den **Informationsasymmetrien** zwischen den Anteilseignern und der Unternehmensführung, welche eine Abschlussprüfung notwendig machen.¹ Durch die Beauftragung eines Abschlussprüfers soll den Informationsunsicherheiten aufgrund der Prinzipal-Agenten-Beziehung² zwischen Anteilseignern und Unternehmensführung entgegengewirkt werden.³ Aufgrund seiner Rolle als ökonomischer Agent gegenüber den Anteilseignern verfügt der Abschlussprüfer jedoch ebenfalls über einen Informationsvorsprung, welcher ihm zu opportunistischem Verhalten verleiten kann.⁴ Durch die Distanz der Anteilseigner zum Prüfungsprozess und den damit einhergehenden Informationsasymmetrien sind sie nicht fähig, die Leistung und Qualität der Abschlussprüfung zu beurteilen. Viel mehr hat der Abschlussprüfer durch die Unbeobachtbarkeit seiner Tätigkeit die Möglichkeit, seine eigenen Interessen zu verfolgen und verborgen (Hidden Action) oder opportunistisch (Moral Hazard) zu handeln.⁵ Insbesondere die **Bilanzskandale** einiger Unternehmen⁶ wie *Enron (2001)*, *MCI WorldCom (2002)* und *Parmalat (2003)* führten dazu, dass die Qualität der Abschlussprüfung in Frage gestellt wird.⁷ Da es aus Sicht der Öffentlichkeit Aufgabe der Abschlussprüfer ist, rechtswidrige Handlungen und Unternehmenskrisen rechtzeitig zu identifizieren, folgte aus den Bilanzskandalen der Verlust des Vertrauens in die Qualität der Abschlussprüfung.⁸ Um das Vertrauen in die Tätigkeit des Abschlussprüfers wiederherzustellen wurden verschiedene **Reformen** erlassen, welche auf die Erhöhung und Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung abzielen. Dazu gehören im Wesentlichen das Abschlussprüferaufsichtsgesetz, die EU-Abschlussprüferverordnung, Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung und die Überarbeitung der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer.⁹ Um den veränderten und erhöhten Anforderungen dieser Reformen an die Qualitätssicherung in der WP-Praxis gerecht zu werden, wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) der *IDW Qualitätssicherungsstandard 1: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis* verfasst und am 09.06.2017 vom Hauptfachausschuss verabschiedet.¹⁰

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es zu untersuchen, ob der Berufsstandard IDW QS 1 dazu geeignet ist, die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis zu gewährleisten. Vor dem Hintergrund, dass eine eingehende Analyse des IDW QS 1

1 Vgl. Ewert (1993), S. 717; dazu auch Herkendell (2007), S. 28 und Qandil (2014), S. 84.

2 Vgl. Zilch (2010), S. 1 f.; hierzu ausführlich auch Wiemann (2011), S. 15 – 19.

3 Vgl. Qandil (2014), S. 84 f. und Durchschein (2017), S. 8.

4 Vgl. Ballwieser (1987), S. 329; dazu auch Qandil (2014), S. 85.

5 Vgl. Antle (1984), S. 2 und Spremann (1990), S. 571 f.; dazu auch Wiemann (2011), S. 17 f. und Qandil (2014), S. 85.

6 Eine ausführliche Darstellung der Bilanzskandale findet sich bei Peemöller/Hofmann (2005) und Herkendell (2007), S. 90 – 94; vgl. Jehle (2007), S. 27.

7 Vgl. Zilch (2010), S. 1 – 6; dazu auch Herkendell (2007), S. 90 – 94.

8 Vgl. Siebenmorgen (2004), S. 394; dazu auch Jehle (2007), S. 27 und Haid (2018), S. 15 – 18.

9 Vgl. Jehle (2007), S. 28; dazu auch Zilch (2010), S. 3 und Marten (2017a), S. 610.

10 Vgl. Marten (2017a), S. 610; dazu auch Rebhan (2012), S. 143.

aufgrund seiner Aktualität noch nicht erfolgt ist, soll diese Arbeit Aufschluss darüber geben, inwiefern der Berufsstandard die in der Literatur diskutierten Komponenten der Prüfungsqualität berücksichtigt und die darin beschriebenen internen Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung einbezieht. Aufgrund seiner Ausprägung als Vertrauensgut aus Sicht der externen Adressaten ist eine direkte Beobachtbarkeit der tatsächlichen Prüfungsqualität nicht möglich.¹¹ Jedoch kann auf Indikatoren zurückgegriffen werden, welche eine indirekte Wahrnehmbarkeit und Beurteilbarkeit ermöglichen.¹² Zu diesen Indikatoren zählen die sog. „Audit Quality Indicators (AQI)“, deren Ausgestaltung und Einsatz derzeit von der Federation of European Accountants (FEE), dem Public Company Audit Oversight Board (PCAOB) und dem Center for Audit Quality (CAQ) diskutiert wird.¹³ Eine Analyse, inwieweit AQI zur Sicherung der Prüfungsqualität beitragen können und ob sich das zugrundeliegende Konzept auf den IDW QS 1 übertragen lässt, wurde bisher nur teilweise in einem IDW Praxishinweis behandelt.¹⁴ Deshalb besteht das zweite Ziel dieser Arbeit darin, einen möglichen Einsatz von AQI im Rahmen des IDW QS 1 zu beleuchten. Aus diesen Überlegungen werden folgende Forschungsfragen abgeleitet:

Primärfrage: *Inwieweit berücksichtigt der IDW QS 1 die in der Literatur diskutierten Komponenten der Prüfungsqualität bzw. umfasst er geeignete interne Regelungen und Maßnahmen, um die Prüfungsqualität in der Wirtschaftsprüferpraxis zu gewährleisten?*

Sekundärfrage: *Wie können AQI dazu beitragen und eingesetzt werden, um eine Beobachtbarkeit und Beurteilbarkeit der in der WP-Praxis einzurichtenden internen Regelungen und Maßnahmen zur Sicherung der Prüfungsqualität zu ermöglichen?*

Um diese Forschungsfragen beantworten zu können, werden zunächst die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bzw. Abschlussprüfers und der Begriff der Prüfungsqualität definiert. Die daraus resultierenden Implikationen zu den Komponenten der Prüfungsqualität werden näher beleuchtet. Ferner erfolgt eine Darstellung des Hintergrunds und Inhalts des IDW QS 1. Die gewonnenen Erkenntnisse werden zusammengefasst und in einen Rahmen zur Analyse des Berufsstandards auf dessen Eignung zur Qualitätssicherung übertragen. Die Analyse umfasst die Überprüfung, ob die Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 den Kriterien der Komponenten der Prüfungsqualität gerecht werden. Ferner wird das Konzept der AQI dargestellt und auf die Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 übertragen. Es wird analysiert, inwiefern der Einsatz von AQI zur Sicherung der Prüfungsqualität beitragen kann. Darauf aufbauend wird eine Handlungsempfehlung gegeben. Abschließend erfolgt ein Fazit, in welchem die Vorgehensweise und die wesentlichen Erkenntnisse zusammengefasst sowie Grenzen der Untersuchung und Ausblicke auf mögliche zukünftige Entwicklungen dargelegt werden.

11 Vgl. Graschitz (2017), S. 34; dazu auch Bauer (2004), S. 28 f.

12 Vgl. Qandil (2014), S. 2; dazu auch Graschitz (2017), S. 50 f.

13 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 392; dazu auch FEE (2015), PCAOB (2019), CAQ (2018).

14 Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018.

2 Konzeptionelle Grundlagen

2.1 Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers

2.1.1 Definitionen und Abgrenzungen

Aus institutioneller Sicht wird unter dem Begriff der **Wirtschaftsprüfung** die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers bzw. der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verstanden.¹⁵ Die funktionale Betrachtungsweise fasst den Begriff der Wirtschaftsprüfung als das Erbringen von Prüfungsleistungen auf.¹⁶ Das Handelsgesetzbuch (HGB) wiederum beschreibt Wirtschaftsprüfung als die Prüfung des Jahres – bzw. Konzernabschlusses auf seine **Gesetz – und Ordnungsmäßigkeit** (§ 317 HGB).¹⁷

Der **Beruf** des Wirtschaftsprüfers existiert seit 1931 und ist auf die Weltwirtschaftskrise von 1929 zurückzuführen.¹⁸ Aus den Bedürfnissen der Öffentlichkeit zur Information und Kontrolle über die immer komplexer werdende Wirtschaft sowie der Notwendigkeit des Schutzes vor Vermögensverlusten entstand der freie Beruf des Wirtschaftsprüfers.¹⁹ Aus heutiger Sicht besteht die **Notwendigkeit** des Wirtschaftsprüfers in den Informationsasymmetrien zwischen Unternehmen und seinen Anteilseignern. Das Unternehmen bzw. dessen Geschäftsleitung ist seinen Anteilseignern gegenüber verpflichtet, sie mittels Jahresabschlusses über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu informieren.²⁰ Da der Jahresabschluss die wesentliche Entscheidungsgrundlage der Anteilseigner darstellt, ist es notwendig, dass die in ihm enthaltenen Informationen zuverlässig sind. Die Wirtschaftsprüfung übernimmt hierbei die Aufgabe, die Verlässlichkeit der Informationen des Jahresabschlusses zu erhöhen und dadurch das Risiko der Fehlentscheidung aus Sicht der Anteilseigner zu reduzieren.²¹ Mithin bestehen **Aufgabe und Ziel** der Wirtschaftsprüfung darin, den Jahresabschluss darauf zu prüfen, ob die darin enthaltenen Informationen die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zutreffend darstellen. Unrichtigkeiten und Gesetzesverstöße, welche sich wesentlich auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens auswirken, müssen erkannt und dokumentiert werden.²²

2.1.2 Tätigkeitsbereiche des Wirtschaftsprüfers

Die berufliche Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers wird maßgeblich von seiner **Vorbehaltsaufgabe** zur Prüfung der Jahresabschlüsse bestimmter Unternehmen und dem Erteilen oder Versagen von Bestätigungsvermerken sowie dem engen

15 Vgl. Hasenack (1955), S. 420; dazu auch Jehle (2007), S. 7 und Durchschein (2017), S. 12.

16 Vgl. Förtschle/Peemöller (2004), S. 1 und Jehle (2007), S. 7; dazu auch Durchschein (2017), S. 12.

17 Vgl. § 317 HGB und Jehle (2007), S. 7.

18 Vgl. Jehle (2007), S. 10 f. und Förtschle/Peemöller (2004), S. 41 f.; dazu auch Eisfeld (1956), S. 451 f. und Herkendell (2007), S. 44 f.

19 Vgl. Förtschle/Peemöller (2004), S. 41 f. und Jehle (2007), S. 11.

20 Vgl. Toso (2000), S. 1 und Jehle (2007), S. 7; dazu auch Herkendell (2007), S. 43 f.

21 Vgl. Gillmann (2002), S. 18 f. und Jehle (2007), S. 7.

22 Vgl. § 317 Abs. 1 und 2 HGB und Coenenberg (2005), S. 14 sowie Jehle (2007), S. 7; dazu auch Ewert/Wagenhofer (2007), S. 4 f.; Haid (2018), S. 15 – 18.

Rahmen **gesetzlicher Vorschriften** geprägt.²³ Zu den Vorschriften zählen insbesondere die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) und das Handelsgesetzbuch (HGB). Ebenso bestehen verpflichtende berufsrechtliche Regelungen wie die Prüfungsstandards des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW).²⁴ Unter Vorbehaltsaufgaben sind gesetzlich vorgeschriebene Aufgaben bzw. Dienstleistungen zu verstehen, welche examinierte und bestellte Wirtschaftsprüfer für externe Dritte erbringen.²⁵ Hierzu zählt neben der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung auch die Steuerberatung.²⁶ Ebenso gehören Beratertätigkeiten in den Bereichen Personal und Rechnungswesen sowie die Erfüllung von Treuhänderaufgaben zu den Tätigkeitsbereichen des Wirtschaftsprüfers.²⁷ Die zentrale Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer besteht jedoch in der Erbringung **betriebswirtschaftlicher Prüfungsleistungen**.²⁸ Der Begriff der Prüfungsleistung lässt sich nach *Leffson* „als ein Prozess zur Gewinnung eines vertrauenswürdigen Urteils durch den Vergleich eines vom Prüfer nicht selbst herbeigeführten Ist-Objektes mit einem vorgegebenen oder zu ermittelnden Soll-Objekt und anschließender Urteilsbildung und der Urteilsmitteilung an diejenigen, die auf Grund der Prüfung Entscheidungen fällen“ definieren.²⁹ Zu den Prüfungsleistungen zählen gesetzlich vorgeschriebene oder freiwillige Jahresabschlussprüfungen, die Prüfung besonderer Vorgänge, Funktions- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen sowie das mit den Prüfungen verbundene Erteilen bzw. Versagen von Bestätigungsvermerken über die vorgenommenen Handlungen und festgestellten Ergebnisse.³⁰ Den Kern dieser Prüfungsleistungen bildet die Prüfung des Jahresabschlusses.³¹

2.1.3 Die Abschlussprüfung

Nach den §§ 316 ff. HGB sind mittelgroße und große Kapitalgesellschaften gesetzlich dazu verpflichtet, ihre Jahresabschlüsse durch externe Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen. Unterbleibt die Prüfung, so ist der Jahresabschluss nach § 256 Abs. 1 Nr. 2 Aktiengesetz als nichtig zu betrachten.³² **Prüfungsgegenstand** der gesetzlichen Pflichtprüfung ist der Jahresabschluss mit Bilanz und Gewinn – und Verlustrechnung sowie ggf. Anhang und Risikofrüherkennungssystem gem. § 317 HGB. Ebenfalls ist die zugrundeliegende Buchführung und ggf. der Lagebericht in die Prüfung einzubeziehen.³³ Dabei werden jedoch nicht sämtliche Geschäftsvorfälle des Jahres untersucht. Aufgrund seiner Erfahrung und Kenntnissen über die Geschäftstätigkeit seines Mandanten obliegt es dem Wirtschaftsprüfer, eigenverantwortlich die zu

23 Vgl. Krommes (2008), S. 6; dazu auch Paulitschek (2009), S. 84 f.

24 Vgl. Jehle (2007), S. 16 f.; dazu auch Weimann (2013), S. 28 – 31.

25 Vgl. Jehle (2007), S. 12 f.; dazu auch Lippold (2016), S. 66 f.

26 Vgl. Krommes (2008), S. 6; dazu auch Lippold (2016), S. 66 f.

27 Vgl. Krommes (2008), S. 6; siehe hierzu ausführlich Jehle (2007), S. 15 f.

28 Vgl. § 2 Abs. 1 WPO und Jehle (2007), S. 12.

29 Leffson (1988), S. 13; vgl. dazu auch Marten/Quick/Ruhnke (2003), S. 238; Jehle (2007), S. 7; Krommes (2008) S.1; Durchschein (2017), S. 19 f.

30 Vgl. Leukel (2003), S. 35 und Lauterbach/Brauner (2006), S. 334; siehe hierzu ausführlich Jehle (2007), S. 14.

31 Vgl. Jehle (2007), S. 12 und Krommes (2008), S. 6.

32 Vgl. Jehle (2007), S. 12 f.; dazu auch Qandil (2014), S. 15 f. und Freichel (2016), S. 15.

33 Vgl. Jehle (2007), S. 12 f.; dazu auch Freichel (2016), S. 16 – 18; Weimann (2013), S. 32 – 35.

prüfenden Prüffelder auszuwählen und den Umfang der Prüfung zu bestimmen.³⁴ Die Ergebnisse der Prüfung werden im Prüfungsbericht und im Bestätigungsvermerk dokumentiert. Mit dem daraus resultierendem **Testat** bestätigt oder verwirft der Abschlussprüfer die Aussagen des Mandanten, dass der Jahres – bzw. Konzernabschluss den jeweils geltenden Gesetzen sowie den Vorgaben der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages entspricht, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beachtet wurden, der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt und die künftigen Chancen und Risiken des Unternehmens im Lagebericht zutreffend dargestellt wurden.³⁵ Aufgrund der Verschwiegenheitspflicht des Wirtschaftsprüfers ist der Prüfungsbericht nur den gesetzlichen Vertretern des Mandanten zugänglich zu machen.³⁶ Zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Jahresabschlussprüfung wird eine hohe Prüfungsqualität vorausgesetzt.³⁷

2.2 Die Prüfungsqualität

2.2.1 Der Qualitätsbegriff

Da es sich bei den Leistungen der Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften um Dienstleistungen handelt, muss zunächst auf die Bedeutung von **Dienstleistungsqualität** eingegangen werden.³⁸ Weder Literatur noch Gesetzestexte liefern jedoch eine eindeutige Definition des Begriffs.³⁹ In der Etymologie hat der Begriff der Qualität seinen Ursprung in der lateinischen Sprache und leitet sich aus dem Wort „Qualitas“ ab, welches Beschaffenheit, Güte und Wert bedeutet.⁴⁰ Während es sich bei dem Begriff der Beschaffenheit um eine objektive Bezeichnung des Begriffs der Qualität handelt, welche von jedem Subjekt identisch wahrgenommen wird, handelt es sich bei Güte und Wert um subjektive Bezeichnungen.⁴¹ Sowohl die Bedeutung von Güte als auch Wert variieren, je nachdem, wie sie vom Subjekt wahrgenommen und beurteilt werden.⁴²

Eine Definition des Begriffs liefert die internationale *Norm DIN EN 9000*. Darin wird der Begriff der Qualität als Grad, in dem eine Bündlung von inhärenten Merkmalen dazu fähig ist, bestimmte Anforderungen zu erfüllen, beschrieben.⁴³ Dieser Definitionsansatz verfügt ebenfalls über objektive und subjektive Elemente.

34 Vgl. Jehle (2007), S. 13; dazu auch Wiemann (2011), S. 23.

35 Vgl. Jehle (2007), S. 13; dazu auch Krommes (2008), S. 23; Weimann (2013), S. 36 – 40.

36 Vgl. Jehle (2007), S. 13; dazu auch Qandil (2014), S. 27 – 29.

37 Vgl. Zitzelsberger (1998), S. 1019 und Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 156; hierzu auch Wiemann (2011), S. 42.

38 Vgl. Graschitz (2017), S. 27 f.; dazu auch Haid (2018), S. 29 f.

39 Vgl. Qandil (2014), S. 36; dazu auch Rebhan (2012), S. 144.

40 Vgl. Wermke/Kunke-Razum/Scholze-Stubenrecht (2010), S. 873; dazu auch Qandil (2014), S. 36.

41 Vgl. Marten (1999), S. 121 – 124; dazu auch Qandil (2014), S. 36.

42 Vgl. Marten (1999), S. 121 – 124; dazu auch Haid (2018), S. 29 f.

43 Vgl. DIN EN ISO 9000 (2005), S. 25 f.; dazu auch Qandil (2014), S. 36 f.

Während das Wort „Merkmale“ die objektiven Eigenschaften der Leistung bezeichnet, spiegelt das Wort „Anforderungen“ die subjektiven Erwartungen an die Leistung aus Sicht der Empfänger wieder.⁴⁴

Einen ähnlichen Definitionsansatz verfolgt *Bruhn*. Nach dessen Auffassung wird Qualität „als Fähigkeit des Anbieters, die Beschaffenheit einer primär intangiblen und der Kundenbeteiligung bedürftigen Leistung gemäß den Kundenerwartungen auf einem bestimmten Anforderungsniveau zu erstellen“ definiert. Dabei bestimmt sich die Qualität „aus der Summe der Eigenschaften bzw. Merkmale der Dienstleistung, bestimmten Anforderungen gerecht zu werden.“⁴⁵

In Bezug auf die Prüfungsqualität lässt sich ebenfalls feststellen, dass keine einschlägige Definition vorliegt. Vielmehr haben sich verschiedene Definitionsansätze herausgebildet, welche an die objektiven und subjektiven Ausprägungen des Qualitätsbegriffs anknüpfen.⁴⁶

2.2.2 Objektiverte Prüfungsqualität

Die Qualität von Leistungen der Wirtschaftsprüfer lässt sich aus berufsrechtlicher Sicht danach beurteilen, ob und in welchem Umfang sie bei der Erbringung ihrer Leistungen die **gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen einhalten** und **Pflichtverletzungen vermeiden**. Diesem Ansatz liegt die Perspektive der **Compliance** zugrunde und wird als **objektiverte Prüfungsqualität** bezeichnet.⁴⁷ In diesem Ansatz bleiben solche Aspekte unberücksichtigt, welche mit den Erwartungen der Empfänger an die Dienstleistung des Wirtschaftsprüfers in Verbindung stehen.⁴⁸

Niethus folgt diesem Ansatz und definiert Prüfungsqualität als Durchführung der Abschlussprüfung und anschließende Berichtserstattung durch den Abschlussprüfer, der bei der Ausübung seiner Tätigkeiten sowie in seiner Person alle geltenden gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen erfüllt.⁴⁹ Diese Definition spiegelt den Ansatz der objektivierten Prüfungsqualität wieder, indem er Qualität nur dann als gegeben betrachtet, wenn die **Einhaltung normativer Anforderungen** bei der Durchführung der Abschlussprüfung gewährleistet ist.⁵⁰

Eine weitere Definition von Prüfungsqualität unter dem Aspekt der Compliance liefert *Ruhnke*. Nach dessen Definition handelt es sich um den Grad der Erfüllung von Anforderungen, welche in den **Prüfungsnormen** formuliert sind.⁵¹ Den Adressaten bzw. der Wahrnehmung der Qualität durch den Adressaten kommt keine Bedeutung bei.⁵²

44 Vgl. DIN EN ISO 9000 (2005), S. 19; dazu auch Qandil (2014), S. 36 f.

45 Bruhn (2008), S. 38; vgl. Schmidt (2008), S. 1219 f.

46 Vgl. Palmrose (1988), S. 55 und Köhler/Marten (2004), S. 3; hierzu auch Wiemann (2011), S. 43.

47 Vgl. Pfitzer/Schneiß (2007), S. 1092; dazu auch Graschitz (2017), S. 29 f.

48 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 383; dazu auch Paulitschek (2009), S. 13 f.

49 Vgl. Niethus (1993), S. 13; dazu auch Graschitz (2017), S. 31.

50 Vgl. Qandil (2014), S. 42; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 383.

51 Vgl. Ruhnke (2003), S. 266; dazu auch Graschitz (2017), S. 31.

52 Vgl. Qandil (2014), S. 42; dazu auch Graschitz (2017), S. 31.

Copley & Doucet teilen diese Ansicht und führen dazu aus, dass die Qualität der Abschlussprüfung ausschließlich von der **Einhaltung der relevanten Prüfungsnormen** durch den Abschlussprüfer abhängig ist.⁵³

Graschitz führt zu der Sichtweise der objektivierten Prüfungsqualität weiter aus, dass Qualität erst dann erreicht werden kann, „wenn eine möglichst umfassende **Normierung von Merkmalen und Determinanten** von Prüfungsqualität besteht und relevante Durchsetzungsmechanismen implementiert werden“.⁵⁴ Mit der Einführung dieser Mechanismen und Regelungen könne Prüfungsqualität gewährleistet werden, sofern die Abschlussprüfung gesetzeskonform und den berufsständischen Anforderungen entsprechend durchgeführt wird.⁵⁵

Während diese Definitionsansätze der Prüfungsqualität vorwiegend auf die Einhaltung der relevanten Prüfungsnormen durch den Abschlussprüfer abstellen, fokussiert sich der subjektive Definitionsansatz auf die Adressaten der Prüfung.⁵⁶

2.2.3 Subjektive Prüfungsqualität

Die **subjektive Sichtweise** auf den Begriff der Prüfungsqualität stellt auf die **Bewertung** sowie die **Erfahrungen und Wahrnehmung der Adressaten** der Abschlussprüfung ab.⁵⁷ Watkins führte dazu aus, dass sich Prüfungsqualität über das Prüfungsrisiko definieren lässt. Nach dessen Ansicht hängt die Prüfungsqualität von der Wahrscheinlichkeit ab, dass der Adressat der Prüfung diese fehlerhaft wahrnimmt und bewertet. In diesem Ansatz rückt besonders die **Glaubwürdigkeit** der durch den Adressaten wahrgenommenen Informationen in den Vordergrund.⁵⁸

In diesem Kontext führt Wallace weiter aus, dass die Prüfungsqualität maßgeblich an die Fähigkeiten des Abschlussprüfers gekoppelt ist. Besitzt der Abschlussprüfer die Fähigkeit, fehlerhafte Informationen und **subjektive Einschätzungen** der Mandanten zu verringern und dadurch die Genauigkeit der im Jahres- bzw. Konzernabschluss enthaltenen Informationen zu erhöhen, so kann von einem hohen Maß an Prüfungsqualität gesprochen werden.⁵⁹

Titman & Trueman knüpfen an diesen Definitionsansatz an und definieren Prüfungsqualität als die vom Adressaten **wahrgenommene Genauigkeit** der vom Prüfer kommunizierten Informationen.⁶⁰

Langenbucher erweitert diesen Ansatz um die **subjektiven Erwartungen** der Stakeholder. Demnach sei Prüfungsqualität nur dann gegeben, wenn die Abschlussprüfung die Erwartungen einer Vielzahl von Stakeholdern erfüllt.⁶¹

53 Vgl. Copley/Doucet (1993), S. 89 f.; dazu auch Marten (1999), S. 186 und Graschitz (2017), S. 31.

54 Graschitz (2017), S. 30.

55 Vgl. Graschitz (2017), S. 30.

56 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 384; dazu auch Graschitz (2017), S. 30.

57 Vgl. Heinhold/Pasch (1997), S. 587; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 384.

58 Vgl. Watkins/Hillison/Morecroft (2004), S. 218; dazu auch Qandil (2014), S. 40.

59 Vgl. Wallace (1980); dazu auch Graschitz (2017), S. 30 f.

60 Vgl. Titman/Trueman (1986), S. 160; dazu auch Graschitz (2017), S. 31.

61 Vgl. Langenbucher (1997), S. 63 ff; dazu auch Graschitz (2017), S. 33.

Sowohl den objektivierten als auch den subjektiven Ansätzen zur Definition von Prüfungsqualität ist gemein, dass sich die Prüfungsqualität aus dem Ergebnis der Leistung ableiten lässt. Während der objektivierte Ansatz auf den Grad der Einhaltung von Prüfungsnormen abstellt, stützt sich der subjektive Ansatz auf die Glaubwürdigkeit der Informationen aus Sicht des Adressaten oder Stakeholder bzw. den Nutzen, den die Abschlussprüfung ihnen liefert.⁶²

Eine breitere Betrachtung des Qualitätsbegriffs liefern Leffson und DeAngelo. Nach ihren Auffassungen setzt sich der Qualitätsbegriff sowohl aus objektiven als auch subjektiven Elementen zusammen.⁶³

2.2.4 Prüfungsqualität nach Leffson

Leffson erweitert den **Qualitätsbegriff**, indem er die Qualität der Abschlussprüfung direkt an den Abschlussprüfer und die **Vertrauenswürdigkeit seines Urteils** knüpft. Nach seiner Sichtweise ist das Urteil bzw. das Testat des Abschlussprüfers nur dann von Nutzen für den Adressaten, wenn dieser dem Urteil des Abschlussprüfers vertrauen kann. Um ein vertrauensvolles Urteil abgeben zu können, muss der Abschlussprüfer sowohl urteilsfähig als auch urteilsfrei sein. Darüber hinaus muss er über die Fähigkeit verfügen, sich ein sachgerechtes Urteil bilden zu können.⁶⁴

Unter der **Urteilsfähigkeit** wird das Vorliegen der benötigten Qualifikationen zur Abgabe eines fachkundigen Urteils verstanden.⁶⁵ Dabei wird das Vertrauen von außenstehenden Dritten in die Urteilsfähigkeit des Wirtschaftsprüfers insbesondere durch das Wirtschaftsprüferexamen begründet.⁶⁶ Unterschiede in der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers können sich aus dessen kognitiven Fähigkeiten, individuellen Erfahrungen und Kenntnisstand ergeben, welche Leffson als „spezielle Qualifikationen“ bezeichnet. Kunden bzw. Mandatsreferenzen, die Mandatsdauer, d.h. die Dauer des Prüfungsverhältnisses sowie bestimmte Branchenspezialisierungen können außenstehenden Dritten ebenso Anhaltspunkte für die Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers liefern.⁶⁷

Die **Urteilsfreiheit** des Abschlussprüfers ist dann gegeben, wenn er nicht daran gehindert wird, frei und vollständig ein sachgerechtes Prüfungsurteil zu erteilen. Die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers ist nach Leffson nur dann gesichert, wenn dieser sein Urteil unbefangen und unabhängig fällt.⁶⁸ Unter **Unbefangenheit** wird die innere, nicht beobachtbare Einstellung des Abschlussprüfers verstanden, die es ihm ermöglicht, unvoreingenommen und ohne Bindungen gegenüber Dritten handeln zu können. Die **Unabhängigkeit** ist hingegen nur dann gegeben, wenn der Abschlussprüfer, aus Sicht der Adressaten des Urteils, als urteilsfrei bzw. frei von den

62 Vgl. Graschitz (2017), S. 32; dazu auch Paulitschek (2009), S. 13 f.

63 Vgl. Qandil (2014), S. 43; dazu auch Graschitz (2017), S. 32 f.

64 Vgl. Leffson (1988), S. 61; dazu auch Graschitz (2017), S. 32 f.; Qandil (2014), S. 37 – 40.

65 Vgl. Leffson (1988), S. 66; dazu auch Graschitz (2017), S. 32 f.

66 Vgl. Leffson (1988), S. 66; dazu auch Wiemann (2011), S. 44.

67 Vgl. Leffson (1988), S. 66; dazu auch Qandil (2014), S. 37 f.

68 Vgl. Leffson (1988), S. 67; dazu auch Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 154.

Einflüssen Dritter wahrgenommen wird.⁶⁹ Nach Leffson kommt der Unabhängigkeit eine besonders wichtige Rolle zu. Da die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils das Oberziel der Urteilsbildung des Prüfers darstellt, kommt es weniger auf die tatsächliche Unbefangenheit, sondern vielmehr auf die wahrgenommene Unabhängigkeit aus Sicht der Adressaten an.⁷⁰

Die Fähigkeit der **sachgerechten Urteilsbildung** umfasst hauptsächlich den eigentlichen Prüfungsprozess. Dabei ist es erforderlich, dass der Prüfer alle wesentlichen und relevanten Sachverhalte und Informationen erfasst, um sich mit hinreichender Sicherheit ein objektives, d.h. logisch nachvollziehbares Urteil bilden zu können.⁷¹ Dabei ist es erforderlich, dass sich der Abschlussprüfer zu den relevanten Informationen Zugang verschafft, um diese auszuwerten und in den Prozess der Urteilsbildung miteinzubeziehen.⁷² Zur Wahrung der Objektivität sei es erforderlich, dass der Abschlussprüfer sein Urteil frei von emotionalen Aspekten und der eigenen Willkür allein auf Basis der tatsächlichen Gegebenheiten des Prüfungsobjekts bzw. Unternehmens bildet.⁷³ Die Fähigkeit zur Bildung eines sachgerechten Urteils wird sowohl von der Urteilsfähigkeit als auch von der Urteilsfreiheit beeinflusst. Während die Urteilsfähigkeit die notwendigen fachlichen Kompetenzen zur sachgerechten Urteilsbildung beinhaltet, kommt der Urteilsfreiheit die Aufgabe zu, die Wahrung der Objektivität sicherzustellen.⁷⁴ Besonders in Hinsicht auf die Urteilsfreiheit unterscheidet Leffson Prüfungsqualität in eine objektive und subjektive Komponente.⁷⁵

Die Ansätze der *IFAC* und der *Europäischen Kommission* folgen dem Ansatz von Leffson und stellen ebenfalls auf eine tatsächliche bzw. objektive und eine wahrgenommene bzw. subjektive Komponente ab. Ihr Ansatz beschreibt Prüfungsqualität als „Independence in Fact“ und „Independence in Appearance“.⁷⁶ **Independence in Fact** bezeichnet dabei ebenfalls die innere Einstellung des Abschlussprüfers, unvoreingenommen und frei von geistigen Bindungen zu handeln. Unter **Independence in Appearance** ist wiederum die wahrgenommene Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aus Sicht der Adressaten zu verstehen, welche den Informationen des Jahresabschlusses ihre Glaubwürdigkeit verleihen soll.⁷⁷ Diese Definition entspricht grundsätzlich dem Ansatz von Leffson.⁷⁸

DeAngelo greift mit ihrem Definitionsansatz ebenfalls die Komponenten der tatsächlichen und wahrgenommenen Prüfungsqualität auf, wobei sie die Interdependenz dieser Komponenten deutlicher in den Vordergrund rückt.⁷⁹

69 Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2011), S. 154; dazu auch Qandil (2014), S. 37.

70 Vgl. Leffson (1988), S. 67 f.; dazu auch Qandil (2014), S. 37 f.

71 Vgl. Quick/Warming-Rasmussen (2007), S. 1008; dazu auch Leffson (1988), S. 86 f.

72 Vgl. Leffson (1988), S. 87; dazu auch Qandil (2014), S. 39.

73 Vgl. Leffson (1988), S. 87; dazu auch Baetge (1970), S. 17.

74 Vgl. Qandil (2014), S. 39; dazu auch Graschitz (2017), S. 33.

75 Vgl. Qandil (2014), S. 40.

76 Vgl. Qandil (2014), S. 40 f.

77 Vgl. Quick (2006), S. 42; dazu auch Qandil (2014), S. 40 f.

78 Vgl. Leffson (1988), S. 61 – 67; dazu auch Qandil (2014), S. 41.

79 Vgl. Qandil (2014), S. 41; dazu auch Zwernemann (2015), S. 127 f.

2.2.5 Prüfungsqualität nach DeAngelo

Mit ihrem Ansatz stellt *DeAngelo* die wohl populärste Definition der Prüfungsqualität. Sie definiert Prüfungsqualität (audit quality) als „**the market-assessed joint probability** that a given **auditor** will both **(a) discover a breach** in the client's accounting system, and **(b) report that breach**“.⁸⁰ Ihr Definitionsansatz umfasst somit die vom Markt eingeschätzte Wahrscheinlichkeit, dass der Abschlussprüfer dazu fähig ist, Fehler im Rechnungswesen des Mandanten zu entdecken und die Wahrscheinlichkeit, dass er diese auch kommuniziert.⁸¹ Zur Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung von Fehlern führt DeAngelo weiter aus: „The probability that a given auditor will discover a breach depends on the auditor's technological capabilities, the audit procedures employed on a given audit, the extent of sampling, etc.“.⁸² Die **Wahrscheinlichkeit bzw. Fähigkeit der Aufdeckung** von Fehlern hängt somit maßgeblich von der vom Abschlussprüfer angewandten Prüfungstechnik und den durchgeführten Prüfungshandlungen ab.⁸³ Zur **Wahrscheinlichkeit**, dass der Abschlussprüfer die **entdeckten Fehler kommuniziert**, führt DeAngelo aus: „The conditional probability of reporting a discovered breach is a measure of an auditor's independence from a given client“.⁸⁴ Die Wahrscheinlichkeit der Kommunikation bzw. Berichterstattung von Fehlern wird in ihrem Ansatz also wesentlich von der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinflusst.⁸⁵ In ihren Ausführungen zur Einschätzung der Wahrscheinlichkeit durch den Markt kommt zum einen die **subjektive Komponente** durch die Wahrnehmung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, sowie mit ihren Erläuterungen zu der Wahrnehmung der Fähigkeiten des Abschlussprüfers Fehler zu entdecken, die fachliche Kompetenz als **objektive Komponente** der Prüfungsqualität zum Ausdruck.⁸⁶

2.2.6 Implikationen zur Prüfungsqualität

Wie sich aus den vorangegangenen Abschnitten erkennen lässt, kann der Begriff der Prüfungsqualität nicht eindeutig definiert werden. Wird der objektivierten Auffassung gefolgt, dann handelt es sich bei der Prüfungsqualität um die Einhaltung der relevanten gesetzlichen und berufsständischen Normen und Regelungen durch den Abschlussprüfer. Die subjektiven Ansätze hingegen bringen den Begriff mit der Wahrnehmung und dem Nutzen der Abschlussprüfung aus Sicht der Adressaten in Verbindung.

Im Rahmen dieser Forschungsarbeit wird dem Begriffsverständnis von *DeAngelo* gefolgt, wonach die Prüfungsqualität maßgeblich von der tatsächlichen Einstellung des Abschlussprüfers und seiner Sorgfalt bzw. Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen sowie dessen Wahrnehmbarkeit durch die

80 DeAngelo (1981), S. 186; vgl. dazu auch Qandil (2014), S. 41.

81 Vgl. DeAngelo (1981), S. 186; dazu auch Graschitz (2017), S. 31.

82 DeAngelo (1981), S. 186; vgl. dazu auch Qandil (2014), S. 41.

83 Vgl. Graschitz (2017), S. 31; dazu auch Wiemann (2011), S. 44.

84 DeAngelo (1981), S. 186; dazu auch Wiemann (2011), S. 44 f.

85 Vgl. DeAngelo (1981), S. 186; vgl. dazu auch Böcking (2003), S. 686 – 688.

86 Vgl. Graschitz (2017), S. 31; dazu auch Wiemann (2011), S. 45.

Adressaten geprägt ist. Die **tatsächliche Prüfungsqualität** hat Einfluss auf die Verzerrungen der Informationen des Jahresabschlusses. Je stärker die Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit bei dem Abschlussprüfer ausgeprägt ist, desto eher wird der Jahresabschluss die tatsächliche wirtschaftliche Lage des geprüften Unternehmens reflektieren und damit auch die Qualität des Informationsgehalts erhöht. Die **wahrgenommene Prüfungsqualität** hingegen beeinflusst die Glaubwürdigkeit der Informationen des Jahresabschlusses. Wird der Abschlussprüfer als urteilsfähig und urteilsfrei wahrgenommen bzw. bewertet, so wird dem Informationsgehalt des Jahresabschlusses mehr Vertrauen entgegengebracht.⁸⁷ Nachfolgende Darstellung verdeutlicht die einzelnen Komponenten der Prüfungsqualität sowie ihren Einfluss auf die Informationen des Jahresabschlusses.

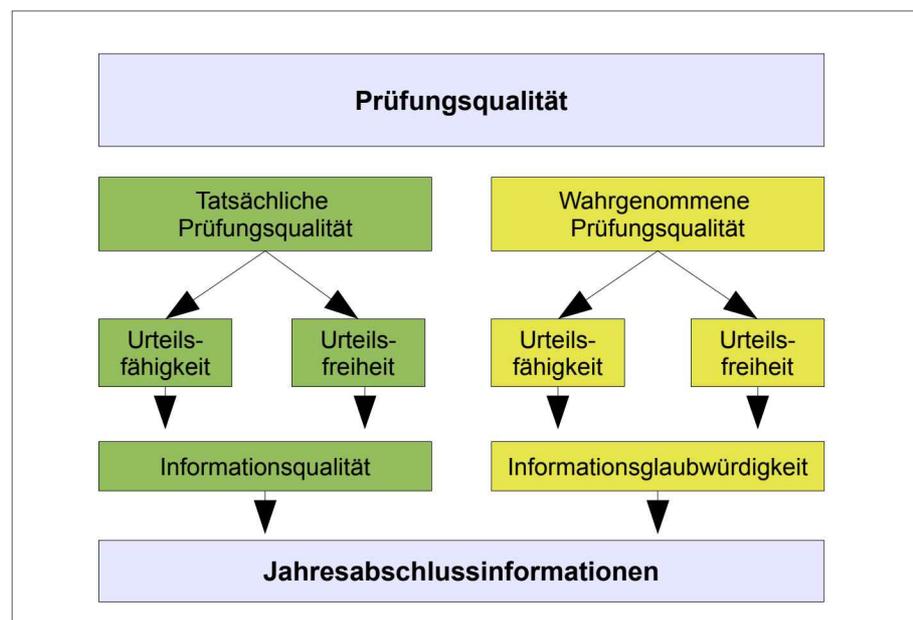


Abb. 1: Das Konzept der Prüfungsqualität⁸⁸

Obwohl verschiedene Studien eine positive Korrelation zwischen der tatsächlichen und der wahrgenommenen Prüfungsqualität nachgewiesen haben, müssen sie nicht zwangsläufig übereinstimmen.⁸⁹ Damit von Prüfungsqualität ausgegangen werden kann, muss somit nicht nur die **tatsächliche Prüfungsqualität** vorliegen, sie muss auch von den **Adressaten** als solche **wahrgenommen und bewertet** werden.⁹⁰ Nachfolgend werden daher die einzelnen Komponenten der Prüfungsqualität näher beleuchtet.

⁸⁷ Vgl. Wiemann (2011), S. 45; dazu auch Paulitschek (2009), S. 66 f.

⁸⁸ In Anlehnung an Watkins/Hillison/Morecroft (2004), S. 155; vgl. Wiemann (2011), S. 46.

⁸⁹ Vgl. Wiemann (2011), S. 46; Empirische Studien finden sich u.a. bei Davidson/Neu (1993) und Francis/Maydew/Sparks (1999).

⁹⁰ Vgl. Wiemann (2011), S. 46; dazu auch Graschitz (2017), S. 34 f.; Rebhan (2012), S. 144.

3 Bezugsrahmen

3.1 Komponenten der Prüfungsqualität

3.1.1 Urteilsfähigkeit

Unter **Urteilsfähigkeit** ist das Potential des Abschlussprüfers zu verstehen, Kenntnisse und Methoden im Prüfungsprozess anzuwenden, um mit einer tolerierbaren Irrtumswahrscheinlichkeit wesentliche Fehler im Jahresabschluss des Mandanten festzustellen.⁹¹

Die Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers knüpft zunächst an die **fachlichen Qualifikationen** des Abschlussprüfers an.⁹² Ausgangspunkt für die fachlichen Qualifikationen stellt die Vorbehaltsaufgabe nach § 319 Abs. 1 Satz 1 HGB dar, wonach sich die Berechtigung zur Durchführung von gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschlussprüfungen nur auf Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erstreckt.⁹³ Voraussetzung der Bestellung als Wirtschaftsprüfer ist die entsprechende Berufsausbildung, wobei mindestens zwei Jahre Berufspraxis in der Abschlussprüfung nachzuweisen sind, und das erfolgreiche Absolvieren des Berufsexamens nach § 15 WPO.⁹⁴ Daneben besteht für Berufsangehörige gem. § 43 Abs 2 Satz 4 WPO die Verpflichtung, Fortbildungsmaßnahmen zu absolvieren.⁹⁵

Neben der fachlichen Qualifikation hat der Abschlussprüfer auch über **Expertise** und Problemlösungskompetenzen zu verfügen.⁹⁶ Mit der Expertise sind insbesondere die Faktoren der Kompetenz, Intuition und Flexibilität verbunden. **Kompetenz** umfasst Wissensinhalte, Wissensstrukturen und analytisches Denkvermögen. Wissensinhalte werden mit Wissensstrukturen verknüpft, um Kontext bezogene Probleme lösen zu können. Das analytische Denkvermögen sorgt für die effektive und effiziente Anwendung des Wissens. Der Abschlussprüfer verfügt über Kompetenz, wenn er über das relevante Wissen (Rechnungslegung und Prüfungswesen) für die Prüfung verfügt, die zu beurteilenden Sachverhalte identifizieren und die dafür notwendigen Kriterien und Gesetze heranziehen kann. Als **Intuition** wird die prozedurale Transformation von Wissensstrukturen bezeichnet. In Routinesituationen ist es Experten durch automatisierte Anwendung der Wissensstrukturen möglich, Probleme schnell zu erfassen und diese zu lösen. Abschlussprüfer verfügen über Intuition, wenn sie im Rahmen von Folgeprüfungen Kenntnisse über die typischen Gegebenheiten des Unternehmens haben, mögliche Probleme schnell einordnen und die entsprechenden Regelungen und Normen darauf anwenden können. Zur Einstellung auf bisher unbekannte Situationen und zur Lösung unbekannter Probleme wird **Flexibilität** benötigt, welche die Schaffung neuen Wissen durch die

91 Vgl. Qandil (2014), S. 81; dazu auch Durchschein (2017), S. 27 f.

92 Vgl. Herkendell (2007), S. 66; dazu auch Qandil (2014), S. 81.

93 Vgl. Herkendell (2007), S. 66; dazu auch Qandil (2014), S. 81.

94 Vgl. Qandil (2014), S. 81; dazu auch Herkendell (2007), S. 66.

95 Vgl. Qandil (2014), S. 82; dazu auch Herkendell (2007), S. 67.

96 Vgl. Bahr (2003), S. 170 und Herkendell (2007), S. 67; dazu auch Qandil (2014), S. 82.

Umwandlung vorhandenen Wissens bezeichnet. Flexibilität ist für den Abschlussprüfer notwendig, um im Falle einer Erstprüfung oder eines Mandatswechsels in der Lage zu sein, festgelegte Prüfungsmethoden auf mandantenspezifische Situationen anzupassen.⁹⁷

Einen weiteren Aspekt stellt das vorhandene **Spezialwissen** des Abschlussprüfers dar, welches in spezielles fachliches Wissen und in Wissen, welches auf der Prüfer-Mandanten-Beziehung beruht, unterschieden werden kann.⁹⁸ In Abhängigkeit des Prüfungsobjekts kann spezifisches Wissen notwendig sein. So ist bei der Durchführung von Abschlussprüfungen, welche unter bestimmten Rechnungslegungsnormen, wie beispielsweise der IFRS, die entsprechende Kenntnis des Prüfers notwendig.⁹⁹ Ebenso kann im Zeitablauf spezielles Wissen über einen Mandanten und seine Branche aufgebaut werden. Durch die kontinuierliche Prüfer-Mandanten-Beziehung kann der Abschlussprüfer ein Vertrauensverhältnis mit dem Mandanten aufbauen und dadurch vertrauliche Informationen zu dessen Geschäftstätigkeit und Branche erhalten. Diese Informationen können als Spezialwissen dazu beitragen, Fehler und Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung des Mandanten frühzeitig zu entdecken.¹⁰⁰

3.1.2 Urteilsfreiheit

Bei der **Urteilsfreiheit** handelt es sich um die Wahrscheinlichkeit, dass der Abschlussprüfer über Fehler berichtet, welche er im Rahmen der Prüfung identifiziert hat.¹⁰¹ Dazu hat er frei von Einflüssen und unvoreingenommen zu sein, um sich ein sachgerechtes Urteil bilden zu können und über entdeckte Fehler berichten zu wollen.¹⁰² Die Urteilsfreiheit soll im Wesentlichen durch die Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers sichergestellt werden, welche in den §§ 43 bis 56 WPO ihren Niederschlag finden.¹⁰³

Eine wesentliche Komponente der Berufspflichten des Abschlussprüfers bildet die **Unabhängigkeit**.¹⁰⁴ Im Kontext der Prüfungsqualität kann die Unabhängigkeit in eine tatsächliche und eine wahrgenommene Unabhängigkeit unterschieden werden, wobei die Prüfungsqualität insbesondere von der öffentlichen Wahrnehmung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers geprägt wird.¹⁰⁵

Das HGB und die Berufssatzung konkretisieren die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, indem sie eine (innere) Unbefangenheit und eine (äußere) Besorgnis der Befangenheit unterscheiden.¹⁰⁶

97 Vgl. Schreiber (2000), S. 193 und Herkendell (2007), S. 67 f.; dazu auch Qandil (2014), S. 82.

98 Vgl. Wiemann (2011), S. 101 und Qandil (2014), S. 144.

99 Vgl. United States General Accounting Office (2003), S. 13 und Qandil (2014), S. 144.

100 Vgl. Hoyle (1978), S. 74; dazu auch O'Leary (1996), S. 21 und Wiemann (2011), S. 101.

101 Vgl. Qandil (2014), S. 77; dazu auch Wiemann (2011), S. 4; Durchschein (2017), S. 28 – 30.

102 Vgl. Herkendell (2007), S. 68 und Leffson (1988), S. 67; dazu auch Qandil (2014), S. 77.

103 Vgl. Herkendell (2007), S. 68; dazu auch Qandil (2014), S. 77.

104 Vgl. Eibelhäuser/Kraus-Grünwald (2004), S. S115 und Herkendell (2007), S. 68; dazu auch Wiemann (2011), S. 47; Qandil (2014), S. 77; Block (2011), S. 29 – 32.

105 Vgl. Leffson (1988), S. 67 f.; dazu auch Richter (2004), S. 100 f. und Herkendell (2007), S. 69.

106 Vgl. Qandil (2014), S. 77; dazu auch Wiemann (2011), S. 46 – 49 und Herkendell (2007), S. 69.

Die **Unbefangenheit** stellt die innere Einstellung des Abschlussprüfers dar, das zu prüfende Unternehmen unter der Freiheit von Einflüssen beurteilen zu wollen.¹⁰⁷ Sie beschreibt die Geisteshaltung des Prüfers, ein sachgerechtes Urteil unter Einhaltung der Integrität, Objektivität und professioneller Skepsis zu erbringen.¹⁰⁸ Ihr Vorhandensein bildet die Grundlage für eine unvoreingenommene Abschlussprüfung.¹⁰⁹

Die **Besorgnis der Befangenheit** knüpft an die wahrgenommene Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch die Adressaten an. Danach handelt es sich bei der Besorgnis der Befangenheit um die Wahrscheinlichkeit, dass Abschlussadressaten bzw. sachverständige Dritte äußere Merkmale wahrnehmen, welche sie dazu veranlassen, die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers anzuzweifeln.¹¹⁰ Zur Wahrung der äußeren Unabhängigkeit hat der Abschlussprüfer sämtliche Umstände zu vermeiden, welche dazu geeignet sind, die Objektivität, Integrität und professionelle Skepsis zu beeinflussen.¹¹¹

Die Europäische Kommission und der Code of Ethics haben **fünf Risiken** definiert, welche die Unabhängigkeit bzw. die Unbefangenheit des Abschlussprüfers gefährden und Anhaltspunkte für die Besorgnis der Befangenheit liefern. Dabei handelt es sich um die Risiken: Eigeninteresse (self-interest threat), Selbstkontrolle (self-review threat), Interessenvertretung (advocacy threat), Vertrautheit (familiarity threat) und Einschüchterung (intimidation threat).¹¹²

Unter dem Risiko des **Eigeninteresses** ist zu verstehen, dass der Abschlussprüfer nicht unabhängig ist, weil er ein erhöhtes persönliches Interesse am zu prüfenden Unternehmen hat. Dabei spielen sowohl direkte als auch indirekte finanzielle Aspekte eine Rolle. So könnte der Abschlussprüfer einen positiven Nutzen aus einer nicht wahrheitsgemäßen Darstellung des Unternehmens ziehen. Hält der Abschlussprüfer beispielsweise Aktien am zu prüfenden Unternehmen, könnte er durch einen unsachgemäßen Bestätigungsvermerk einen direkten finanziellen Nutzen aus der Abschlussprüfung ziehen. Ein indirekter finanzieller Nutzen könnte dann gegeben sein, wenn sich der Abschlussprüfer in einem Schuldverhältnis zu dem Mandanten befindet.¹¹³ Bei dem Risiko der **Selbstkontrolle** handelt es sich um eine Gefährdung der Unabhängigkeit, die auftritt, wenn der Abschlussprüfer aktiv im Unternehmen eingebunden ist bzw. war und einen wesentlichen Einfluss auf den zu prüfenden Sachverhalt hatte. Dem Abschlussprüfers ist es dann möglich, eine objektive Beurteilung des Sachverhalts zu verhindern.¹¹⁴ Das Risiko der **Interessenvertretung**

107 Vgl. Wiemann (2011), S. 47; dazu auch Qandil (2014), S. 77 und Herkendell (2007), S. 69.

108 Vgl. Wiemann (2011), S. 47; dazu auch Albers (1982), S. 266.

109 Vgl. Quick (2006), S. 42 und Wiemann (2011), S. 47.

110 Vgl. Qandil (2014), S. 77; dazu auch Peemöller/Oberste-Padtberg (2001), S. 1813;

Wiemann (2011), S. 48; Jäckel (1960), S. 41; Herkendell (2007), S. 69.

111 Vgl. Wiemann (2011), S. 48; dazu auch Albers (1982), S. 266.

112 Vgl. EU-Kommission (2002), L 191/25, L 191/37; EG-Richtlinie (2006), Art. 22 Abs. 2; Qandil (2014), S. 78; dazu auch Herkendell (2007), S. 133 und Wiemann (2011), S. 50; Block (2011), S. 32 – 35.

113 Vgl. Wiemann (2011), S. 50 f.; dazu auch Herkendell (2007), S. 133 und Qandil (2014), S. 79.

114 Vgl. Leffson (1988), S. 84 und Qandil (2014), S. 79; dazu auch Herkendell (2007), S. 133 und Wiemann (2011), S. 51 f..

beschreibt die Gefährdung der Unabhängigkeit, wenn der Abschlussprüfer die Interessen des Mandanten in anderer Weise (z.B. als Rechtsanwalt oder Vermögensverwalter) vertritt.¹¹⁵ Eine Gefährdung durch die **Vertrautheit** liegt vor, wenn der Abschlussprüfer eine familiäre Beziehung zu Personen des zu prüfenden Unternehmens hat oder er mit diesen in einem solchen Maße sympathisiert, dass er in seiner Urteilsbildung nicht mehr unabhängig ist.¹¹⁶ Ebenfalls kann die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch **Einschüchterung** kompromittiert werden. Dabei kann das zu prüfende Unternehmen Druck (z.B. durch Drohungen) auf den Abschlussprüfer ausüben, wodurch er von einem objektiven Handeln und einer sachgerechten Urteilsbildung abgehalten wird.¹¹⁷

Um die Einhaltung der Berufspflichten¹¹⁸ und damit die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu gewährleisten, müssen präventive und repressive Maßnahmen existieren, welche den Risiken der inneren Befangenheit bzw. der äußeren Besorgnis der Befangenheit entgegen wirken sollen.¹¹⁹

Eine **präventive Wirkung** wird durch Maßnahmen erzielt, die ein Fehlverhalten in Bezug auf die Unabhängigkeit verhindern.¹²⁰ Im Wesentlichen hängt die präventive Wirkung von der Wirksamkeit der Überwachungsmaßnahmen ab, welche die Aufdeckungswahrscheinlichkeit des Fehlverhaltens beeinflusst.¹²¹ Ferner müssen Maßnahmen zur Ahndung des Fehlverhaltens bestehen, welche sowohl die nötige Schärfe als auch Durchsetzungskraft besitzen, um die Präventionsfunktion zu erfüllen. Je stärker die Durchsetzungskraft und je höher die Ahndungen sind, desto eher ist davon auszugehen, dass der Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen gefolgt wird.¹²² Zu den präventiven Maßnahmen zählen beispielsweise die Haftungsverhältnisse des Abschlussprüfers, die Überwachung durch die Berufsaufsicht und festgelegte Sanktionen bei Missachtung der Berufspflichten.¹²³

Demgegenüber besteht die **Wirkung repressiver** Maßnahmen aus der effektiven Aufdeckung und Ahndung von Fehlverhalten, welches nicht präventiv verhindert werden konnte.¹²⁴ Sie wird maßgeblich durch die Höhe bzw. das Ausmaß der Ahndung des Fehlverhaltens erzielt.¹²⁵ Zu den repressiven Maßnahmen zählen u.a. zivilrechtliche Haftungsklagen, Disziplinarverfahren und Widerrufsverfahren.¹²⁶

115 Vgl. Wiemann (2011), S. 52; dazu auch Herkendell (2007), S. 133 und Qandil (2014), S. 79.

116 Vgl. Leffson (1988), S. 83 f. und Qandil (2014), S. 79 f.; dazu auch Herkendell (2007), S. 133; Wiemann (2011), S. 52 f.

117 Vgl. Wiemann (2011), S. 53 und Leffson (1988), S. 82; dazu auch Herkendell (2007), S. 133; Qandil (2014), S. 80.

118 Siehe zu den weiteren Berufspflichten Krommes (2008), S. 6 – 11 und Jehle (2007), S. 17 – 19.

119 Vgl. Herkendell (2007), S. 120 f.

120 Vgl. Herkendell (2007), S. 121; dazu auch Königsmaier (1995), S. 79 f.

121 Vgl. Herkendell (2007), S. 75; dazu auch Königsmaier (1995), S. 80 – 82.

122 Vgl. Herkendell (2007), S. 75.

123 Siehe hierzu ausführlich Herkendell (2007), S. 72 – 79.

124 Vgl. Bahr (2003), S. 185 und Herkendell (2007), S. 121.

125 Vgl. Herkendell (2007), S. 121; dazu auch Glöckler (2017), S. 135 f.

126 Siehe hierzu ausführlich Herkendell (2007), S. 72 – 79.

3.1.3 Wahrnehmbarkeit der Prüfungsqualität

3.1.3.1 Klassifizierung der Abschlussprüfung

Abschlussprüfungen stellen Leistungsversprechen dar und sind daher innerhalb der Güterklassen von Dienstleistungen den Kontraktgütern zuzuordnen.¹²⁷ **Kontraktgüter** können dadurch charakterisiert werden, dass sie hohe Komplexität, Hochwertigkeit und einen gewissen Grad an Spezifikation aufweisen.¹²⁸ Aus Sicht der Nachfrager und des Marktes weisen Kontraktgüter Informations- und Unsicherheitsprobleme auf, da eine seriöse Einschätzung ihres Erfüllungsgrades vor dem Erwerb nicht gegeben ist.¹²⁹ Kontraktgüter können wiederum in Suchgüter, Erfahrungsgüter und Vertrauensgüter unterschieden werden.¹³⁰ Während sich **Suchgüter** dadurch auszeichnen, dass ihre Qualität bereits im Vorfeld des Erwerbs einschätzbar ist, ist diese Möglichkeit bei **Erfahrungsgütern** nicht gegeben. Eine Bewertung ihrer Qualität wird erst nachträglich durch die gesammelten Erfahrungen ermöglicht. Bei **Vertrauensgütern** kann die Qualität selbst nach dem Erwerb des Gutes nicht oder nur sehr eingeschränkt eingeschätzt werden.¹³¹ Je nachdem welche Perspektive angenommen wird, kann die Beurteilung der Gutseigenschaften der Abschlussprüfung differieren. Die Einordnung der Abschlussprüfung hinsichtlich ihrer Gutseigenschaften ist somit nur relativ und unter Bezugnahme auf die Adressaten möglich.¹³² Dabei spielt auch die Beziehung des Abschlussprüfers zum Empfänger der Prüfungsleistung eine Rolle. Je enger deren Beziehung ist, desto geringer werden mögliche Informationsasymmetrien ausfallen, wodurch der Empfänger eher in die Lage versetzt wird, die tatsächliche Qualität der erbrachten Prüfungsleistung zu beurteilen.¹³³

Die Abschlussprüfung beinhaltet mit dem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk zwei Informationsträger für **zwei unterschiedliche Adressatenkreise**.¹³⁴ Während die Unternehmensleitung bzw. Vorstand und Aufsichtsrat die Empfänger des Prüfungsberichts darstellen, bildet die Gruppe der Öffentlichkeit mit tatsächlichen und potentiellen Kapitalgebern die Adressaten des Bestätigungsvermerks.¹³⁵

Die Unternehmensleitung bzw. der Vorstand als **interner Adressat** der Abschlussprüfung hat besonders bei einer dauernden Vertragsbeziehung zum Abschlussprüfer die Möglichkeit, die Leistung des Prüfers und damit die Qualität der Abschlussprüfung einzuschätzen.¹³⁶ Über seine Beobachtungen und gesammelten Erfahrungen kann er zu einer Einschätzung der Prüfungsqualität gelangen.¹³⁷ Dem Aufsichtsrat als Überwachungsorgan des Unternehmens ist es ebenfalls möglich, die Qualität der

127 Vgl. Doll (2000), S. 14; vgl. dazu auch Woodward/Alchian (1988), S. 66 und Kaas (1992), S. 884 f.

128 Vgl. Graschitz (2017), S. 28; dazu auch Freiling/Reckenfelderbäumer (2010), S. 229 f.

129 Vgl. Herkendell (2007), S. 61; dazu auch Kaas (1992), S. 884; Graschitz (2017), S. 28.

130 Vgl. Darby/Karni (1973), S. 68 f.; dazu auch Qandil (2014), S. 44.

131 Vgl. Darby/Karni (1973), S. 68 f.; dazu auch Backhaus (1992), S. 784.

132 Vgl. Bahr (2003), S. 154; dazu auch Weißenberger (1997), S. 2317; Graschitz (2017), S. 28 f.

133 Vgl. Kitschler (2005), S. 61; dazu auch Qandil (2014), S. 45.

134 Vgl. Graschitz (2017), S. 28; dazu auch Qandil (2014), S. 45.

135 Vgl. Qandil (2014), S. 45.; dazu auch Graschitz (2017), S. 28.

136 Vgl. Mandler (1997), S. 104; dazu auch Qandil (2014), S. 45.

137 Vgl. Weißenberger (1997a), S. 80; dazu auch Lange (1994), S. 33.

Abschlussprüfung zu einem gewissen Grad einzuschätzen. Verfolgt der Aufsichtsrat eine enge Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer, so ist er eher in der Lage, dessen Qualität zu beurteilen.¹³⁸ Zusätzlich verfügen sowohl die Unternehmensleitung bzw. Vorstand als auch der Aufsichtsrat über den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht als Informationsträger. Hierdurch erlangen sie einen Informationsvorsprung gegenüber der Gruppe der Öffentlichkeit. Deshalb stellt die Abschlussprüfung aus Sicht der Unternehmensleitung bzw. des Vorstands und Aufsichtsrats am ehesten ein **Erfahrungsgut** dar.¹³⁹

Aus Sicht der **externen Adressaten** wie Regulatoren, Kapitalgebern und die interessierte Öffentlichkeit kann die Abschlussprüfung als **Vertrauensgut** klassifiziert werden. Aufgrund der Distanz der externen Adressaten zum Prüfungsprozess lässt sich deren Beziehung als Prinzipal-Agent-Beziehung charakterisieren, welche durch Informationsasymmetrien geprägt ist.¹⁴⁰ Ihnen ist es somit nicht möglich, die Durchführung der Prüfung und damit deren Qualität direkt zu beurteilen.¹⁴¹ Mit Hilfe von Indikatoren ist es den externen Adressaten jedoch möglich, die Qualität der Prüfungsleistung indirekt einzuschätzen.¹⁴²

3.1.3.2 Indikatoren zur Bildung eines Qualitätsurteils

Aufgrund ihrer Ausprägung als Vertrauens – bzw. Erfahrungsgut ist eine direkte Messung der Qualität der Abschlussprüfung nicht möglich. Nach *Steenkamp* können jedoch bestimmte **Teilqualitäten** eines Produktes bzw. einer Dienstleistung **wahrgenommen** und zu einem **Qualitätsurteil** zusammengefasst werden.¹⁴³

Im Ansatz von *Steenkamp* zur Bildung eines Qualitätsurteils kann einem Gut nicht das spezifische Merkmal der Qualität zugeordnet werden. Vielmehr zeichnet sich das Gut dadurch aus, dass es von verschiedenen **objektiven Indikatoren** geprägt ist, welche vom **Erwerber wahrgenommen** werden. Diese wahrgenommenen Indikatoren bezeichnen Merkmale des Gutes, welche vom Erwerber interpretiert und zu subjektiven Attributen des Gutes zusammengefasst werden.¹⁴⁴ So ist es dem Erwerber möglich, sich über die wahrgenommenen Indikatoren ein ganzheitliches Qualitätsurteil zu bilden.¹⁴⁵

Zur Bildung eines Qualitätsurteils ist eine Unterscheidung in Qualitätsattribute und Qualitätsindikatoren vorzunehmen.¹⁴⁶ **Qualitätsattribute** beschreiben subjektive Merkmale eines Gutes, welche vom Erwerber wahrgenommen werden und für die Beurteilung der Qualität des Gutes von Bedeutung sind. Sie entsprechen dem Nutzen und den Erwartungen, die der Erwerber an das Gut stellt.¹⁴⁷ Qualitätsattribute

138 Vgl. Weißenberger (1997b), S. 2317; dazu auch Qandil (2014), S. 46.

139 Vgl. Weißenberger (1997b), S. 2316; dazu auch Qandil (2014), S. 46.

140 Vgl. Doll (2000), S. 36 und Qandil (2014), S. 45.

141 Vgl. Kitscher (2005), S. 61 f.; Richter (2004), S. 233 f. und Qandil (2014), S. 45 f.

142 Vgl. Qandil (2014), S. 46; dazu auch Haid (2018), S. 31 f.

143 Vgl. Qandil (2014), S. 46; dazu auch Peemöller (2012), S. 39 und Skobranek (2011), S. 177 – 179.

144 Vgl. Steenkamp (1990), S. 312 f. und Qandil (2014), S. 47.

145 Vgl. Benner (2002), S. 122 und Qandil (2014), S. 47.

146 Vgl. Steenkamp (1990), S. 312 und Qandil (2014), S. 47.

147 Vgl. Steenkamp (1990), S. 313 und Qandil (2014), S. 47.

können jedoch erst nach dem Erwerb des Gutes wahrgenommen werden. Mit Hilfe von **Qualitätsindikatoren** wird es dem Erwerber aber ermöglicht, sich im Vorfeld des Erwerbs ein Urteil über ein Gut hinsichtlich der Erfüllung bestimmter Qualitätsattribute zu bilden. Über die Zusammenfassung der Qualitätsattribute kann der Erwerber ein **Gesamturteil** über die Qualität des Gutes fällen.¹⁴⁸ Dabei stellen Qualitätsindikatoren objektive Informationen über die Merkmale eines Gutes dar, welche vor dem Erwerb wahrgenommen werden können.¹⁴⁹ Sie dienen als Anhaltspunkt dafür, inwiefern das Gut in Lage ist, bestimmte Qualitätsattribute zu erfüllen.¹⁵⁰

Im Rahmen der Abschlussprüfung ist es möglich, über die wahrgenommenen Qualitätsindikatoren zu einem Urteil über die Ausprägung der Qualitätsattribute zu gelangen. Aus der Abschlussadressaten bilden Qualitätsindikatoren damit die Grundlage für die Perspektive Wahrnehmung und Beurteilung der Prüfungsqualität.¹⁵¹ Aus Sicht des Berufsstandes haben sich insbesondere zwei Qualitätsindikatoren ausgeprägt, welche Einfluss auf die Urteilsbildung über die Prüfungsqualität haben.

3.1.3.3 Qualitätsindikatoren aus Sicht des Berufsstandes

Ein wesentlicher Qualitätsindikator aus Sicht der Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft liegt in der **Reputation**, welche sie gegenüber den Adressaten inne haben.¹⁵² Eine hohe Prüfungsqualität kann dazu beitragen, dass der Prüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft Wettbewerbsvorteile gegenüber seinen Konkurrenten erzielt. Dies ist jedoch nur möglich, wenn die Adressaten diese Qualitätsvorteile auch wahrnehmen.¹⁵³ Die Wahrnehmung wird dabei nicht durch den eigentlichen Prüfungsprozess bestimmt, sondern vorwiegend durch die Reputation bzw. das Image des Prüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft. Der Reputation der Prüfungsgesellschaft als Qualitätsindikator liegt die **Reputationshypothese** zugrunde. Diese geht davon aus, dass angesehene Prüfungsgesellschaften mehr Vertrauen und damit mehr Mandanten zu verlieren haben, wenn sie die Prüfung nicht ordnungsgemäß durchführen.¹⁵⁴

Neben der Reputation besteht ein weiterer Qualitätsindikator aus berufsständischer Sicht in der **Größe der Prüfungsgesellschaft**.¹⁵⁵ Der **Deep-Pocket-Theorie** zufolge verfügen große Prüfungsgesellschaften über eine höhere Vermögensausstattung, welche als Qualitätsmerkmal angesehen wird, weil diese ein höheres Verlustpotential darstellt. Bedingt durch den möglichen Verlust ihrer Vermögens wird der Annahme gefolgt, dass größere Prüfungsgesellschaften qualitativere Prüfungsleistungen anbieten als kleinere Gesellschaften.¹⁵⁶

148 Vgl. Benner (2002), S. 123 und Qandil (2014), S. 47.

149 Vgl. Steenkamp (1990), S. 312 und Qandil (2014), S. 47.

150 Vgl. Steenkamp (1990), S. 313 und Qandil (2014), S. 47; dazu auch Garvin (1984), S. 32.

151 Vgl. Qandil (2014), S. 47; dazu auch Skobranek (2011), S. 177 – 179.

152 Vgl. Bürger (2004), S. 141 – 149 und 154; Jehle (2007), S. 37.

153 Vgl. Jehle (2007), S. 37; dazu auch Sattler (2011), S. 168 – 171.

154 Vgl. Graschitz (2017), S. 52; dazu auch Sattler (2011), S. 167 f.; Weber (2011), S. 37 – 39.

155 Vgl. Graschitz (2017), S. 52; dazu auch Sattler (2011), S. 170 f.; Weber (2011), S. 37 – 39.

156 Vgl. Weber (2011), S. 37 und Graschitz (2017), S. 52; dazu auch Sattler (2011), S. 170 f.

Ausgehend von der Reputation und der Größe der Prüfungsgesellschaft als Qualitätsindikatoren wird insbesondere von den „**Big-Four-Gesellschaften**“¹⁵⁷ eine hohe Prüfungsqualität erwartet. Hohe Vermögensausstattung und großer Mandantenstamm suggerieren, dass ihr Verlustpotential bei der Erbringung schlechter Prüfungsqualität höher ist als bei kleineren Gesellschaften.¹⁵⁸

Insbesondere aus Perspektive des Berufsstandes ist die Frage wesentlich, wer die Adressaten der Abschlussprüfung sind und welche Erwartungen diese an die Prüfungsleistung haben. Die Erwartungen der Adressaten prägen dabei maßgeblich die Wahrnehmung der Qualität der Prüfung und beeinflussen damit auch die Reputation des Prüfers.¹⁵⁹

3.1.3.4 Erwartungen der Adressaten

In Anknüpfung an den Definitionsansatz von DeAngelo betrachten die Adressaten der Abschlussprüfung die Unabhängigkeit des Prüfers als eine Grundvoraussetzung für eine qualitative Prüfung.¹⁶⁰ Darüber hinaus fordern sie ein hohes fachliches Know-How sowie Kenntnisse über Geschäftstätigkeit und Branche des zu prüfenden Unternehmens.¹⁶¹

Neben den **Erwartungen** an die Person des Prüfers beziehen sich die Erwartungen vorwiegend auf den **Prüfungsbericht** und den **Bestätigungsvermerk**. So erwarten die Adressaten der Abschlussprüfung von einem **uneingeschränkten Bestätigungsvermerk** ein gewisses Maß an Sicherheit und Verlässlichkeit in Bezug auf die im Jahresabschluss enthaltenen Informationen des geprüften Unternehmens.¹⁶² Die Forderung nach **absoluter Sicherheit** der Informationen des Jahresabschlusses sowie die Prüfung der gesamten Geschäftsvorfälle des Wirtschaftsjahres stellen dabei das Höchstmaß der Erwartungshaltung von Adressaten dar.¹⁶³ Dem Bestätigungsvermerk eines der Big-Four-Gesellschaften wird eine besonders hohe Erwartung im Sinne der Fehlerfreiheit und Sicherheit des geprüften Jahresabschlusses beigemessen.¹⁶⁴ Neben der Sicherheit der Informationen des Jahresabschlusses bestehen Erwartungen an das Testat des Abschlussprüfers in Bezug auf die **Vollständigkeit** des Jahresabschlusses, die **konforme Anwendung der GoB** und die tatsächliche Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens.¹⁶⁵ Aus Sicht der Unternehmensleitung wird bei der Prüfung häufig auch eine Rückmeldung bezüglich der **Normkonformität** der eigenen Rechnungslegung erwartet.¹⁶⁶ Zudem erwarten Adressaten die lückenlose **Aufdeckung von Verstößen** im Jahresabschluss. Aus Sicht der Kapitalgeber wird

157 Zu den „Big-Four-Gesellschaften“ zählen Ernst & Young (EY), KPMG, Deloitte und PwC; siehe hierzu ausführlich Lippold (2016), S. 63 f.

158 Vgl. Qandil (2014), S. 125 – 127.

159 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 384; dazu auch Haid (2018), S. 29 f.

160 Vgl. Link (2006), S. 216; dazu auch Hunger (1981), S. 203 und Biener (1995), S. 46.

161 Vgl. Link (2006), S. 216; dazu auch Addams/Allred (2002), S. 63.

162 Vgl. Clemm (1984), S. 647; dazu auch Epstein/Geiger (1994), S. 64 und Link (2006), S. 216.

163 Vgl. Link (2006), S. 216; dazu auch Helbling (1996), S. 182 und von Moos (1998), S. 437.

164 Vgl. Jehle (2007), S. 53 und Bürger (2004), S. 154.

165 Vgl. Link (2006), S. 216.

166 Vgl. Link (2006), S. 216; dazu auch Clemm (1984), S. 649 und Steiner (1991), S. 261.

vornehmlich die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Beurteilung der wirtschaftlichen Lage und der **künftigen Entwicklung** des Unternehmens gefordert, um besonders in wirtschaftlich schwierigen Lagen entsprechende Entscheidungen treffen zu können.¹⁶⁷ Einige Adressaten verbinden mit dem Bestätigungsvermerk auch eine Garantie für die Verlässlichkeit der Informationen des Jahresabschlusses und die positive wirtschaftliche Lage des Unternehmens.¹⁶⁸

Die Erwartungen der Adressaten gehen jedoch häufig über den eigentlichen gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsumfang hinaus. So werden auch Angaben und Bestätigungen zu Aspekten wie der Einhaltung von gesetzlichen Vorschriften durch das Unternehmen und die Berücksichtigung von Umwelt – und Sozialbelangen erwartet.¹⁶⁹ Die **Erwartungshaltung** der Adressaten kann zu **Diskrepanzen** zwischen der tatsächlichen Wahrnehmung und den gesetzlich vorgeschriebenen Funktionen der Abschlussprüfung führen.¹⁷⁰ So wird die **präskriptive Funktion** der Abschlussprüfung dann nicht erfüllt, wenn die gesetzlichen Anforderungen nicht den Erwartungen der Adressaten entsprechen. Die **deskriptive Funktion** der Abschlussprüfung wird auch nicht erfüllt, wenn die Adressaten die gesetzliche Zielsetzung der Prüfung und die Bedeutung eines Bestätigungsvermerks nicht kennen.¹⁷¹ Ebenfalls kann das **Ausüben von Wahlrechten**¹⁷² im Rahmen der Rechnungslegung und Jahresabschlusserstellung zwar den geltenden Vorschriften, jedoch nicht den Erwartungen der Abschlussadressaten entsprechen.¹⁷³ Zusätzlich sind die jeweiligen **Perspektiven** der Abschlussadressaten zu berücksichtigen. Je nach Adressatenkreis können unterschiedliche Erwartungen an den publizierten Jahresabschluss bestehen und zur fehlerhaften Wahrnehmung der Prüfungsqualität führen.¹⁷⁴ So vertritt die Erwartungshaltung der Öffentlichkeit oftmals die Auffassung, dass die Abschlussprüfung die **Aufdeckung von Gesetzesverstößen und Betrug** seitens des Managements zur Aufgabe hat. Unternehmensskandale lösen dabei den Eindruck mangelhafter Prüfungsqualität aus.¹⁷⁵ Zur Erfüllung ihrer Überwachungsaufgabe fordern Aufsichtsorgane als interner Adressatenkreis wiederum, dass ihnen im Rahmen der Abschlussprüfung Informationen in Bezug auf die **Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems (IKS)** und der **Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsleitung** zur Verfügung gestellt wird.¹⁷⁶ In diesem Zusammenhang erkannte *Liggio* das Phänomen der Erwartungslücke.¹⁷⁷

167 Vgl. Link (2006), S. 216; dazu auch Clemm (1984), S. 650; Campbell/Mutchler (1988), S. 47; Porter (1991), S. 33; Steiner (1991), S. 261; Weber (1997), S. 795.

168 Vgl. Link (2006), S. 216 f.; dazu auch Clemm (1977), S. 145; Porter (1991), S. 33; Schildbach (1996), S. 2; Weber (1997), S. 797; von Moos (1998), S. 437.

169 Vgl. Link (2006), S. 217; dazu auch McInnes (1993), S. 6.

170 Vgl. Graschitz (2017), S. 36.

171 Vgl. Graschitz (2017), S. 36; dazu auch Ruhnke/Deters (1997), S. 925.

172 Unternehmen wird ein Wahlrecht in Bezug auf die Nutzung von Bewertungsverfahren eingeräumt. Vgl. hierzu ausführlich Ewert/Wagenhofer (2015), S. 323 – 326.

173 Vgl. Graschitz (2017), S. 36.

174 Vgl. Graschitz (2017), S. 36; dazu auch Ruhnke/Deters (1997), S. 927.

175 Vgl. Graschitz (2017), S. 36; dazu auch Schindler/Gärtner (2004), S. 1233; Schruff (2005), S. 207.

176 Vgl. Link (2006), S. 217; dazu auch Helbling (1996), S. 182; Weber (1997), S. 793; Ruhnke/Deters (1997), S. 932.

177 Vgl. Link (2006), S. 217; dazu auch Orth (2000), S. 29.

3.1.3.5 Das Phänomen der Erwartungslücke

Liggio führt das Phänomen der **Erwartungslücke** („expectation gap“) auf die **unterschiedlichen Erwartungshaltungen** bezüglich der Qualität und des Standards der vom Prüfer erbrachten Leistung und der erwarteten Resultate der Leistung zurück.¹⁷⁸ Daran anknüpfend haben sich weitere Definitionsansätze entwickelt.¹⁷⁹ Während *Forster* den Grund für die Erwartungslücke im **Prüfungsurteil** sieht und sie als „Diskrepanz zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit und dem Testat des Abschlussprüfers“ definiert¹⁸⁰, resultiert die Erwartungslücke im Definitionsansatz von *Lück* daraus, dass „die Bedeutung des Bestätigungsvermerks von der Öffentlichkeit meist missverstanden und daher falsch interpretiert wurde“.¹⁸¹ Er macht damit den Adressatenkreis der **Öffentlichkeit** für die Entstehung der Erwartungslücke verantwortlich.¹⁸² Eine Erweiterung erfuhr der Begriff durch *Otte*, der die Erwartungslücke auf „die Inkongruenz der Erwartungen der Öffentlichkeit an die Wirksamkeit der Abschlußprüfung mit den durch Gesetzauftrag gezogenen Grenzen ihrer Wirksamkeit“ zurückführt.¹⁸³ *Böcking* ergänzt diesen Definitionsansatz indem er die **Berufsauffassung** durch den Abschlussprüfer einbezieht. Er beschreibt die Erwartungslücke als „Diskrepanz zwischen den Vorstellungen der Öffentlichkeit über den Umfang sowie den Sinn und Zweck der gesetzlichen (Jahres – bzw. Konzern -) Abschlußprüfung einerseits und der Berufsausübung durch den Abschlußprüfer andererseits“.¹⁸⁴ Der Begriff der Erwartungslücke erhält durch diesen Definitionsansatz eine Erweiterung, indem er die **Auslegung gesetzlicher Vorschriften und berufsständischer Standards** einbezieht.¹⁸⁵ Eine weitere Ursache für die Erwartungslücke sieht *Langenbucher* in der **Rechnungslegung**. Er definiert die Erwartungslücke als „Diskrepanz zwischen den Vorstellungen und Erwartungen eines weiten Teils der interessierten Öffentlichkeit über das Wesen und die Aussagekraft eines Jahresabschlusses (...) und den gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung“.¹⁸⁶ Dadurch wird verdeutlicht, dass die Abschlussprüfung innerhalb von bestimmten Rahmenbedingungen stattfindet und nicht als einzige Ursache für die Entstehung der Erwartungslücke bezeichnet werden kann.¹⁸⁷

Porter greift in ihrem Ansatz zur Definition der Erwartungslücke die **Wahrnehmung der Prüfungsleistung** auf. Sie führt die Erwartungslücke auf „society's expectations of auditors and auditor's performance, as perceived by society“ zurück.¹⁸⁸ Darin wird verdeutlicht, dass es nicht auf die tatsächliche Berufsausübung durch den Abschlussprüfer ankommt, sondern lediglich auf die wahrgenommene Berufs-

178 Vgl. Link (2006), S. 217 und Liggio (1974), S. 28; dazu auch Block (2011), S. 17 – 21.

179 Vgl. Link (2006), S. 217; dazu auch Hunger (1981), S. 154; Guy/Sullivan (1988), S. 36; Otte (1988), S. 75.

180 Forster (1994), S. 789; vgl. Link (2006), S. 217.

181 Lück (1999), S. 246; vgl. Link (2006), S. 217.

182 Vgl. Link (2006), S. 217.

183 Otte (1988), S. 75; vgl. Link (2006), S. 217 f.

184 Böcking (1999), S. 720; vgl. Link (2006), S. 218.

185 Vgl. Link (2006), S. 218; dazu auch Bausback (1997), S. 26.

186 Langenbucher (1997), S. 64; vgl. Link (2006), S. 218.

187 Vgl. Link (2006), S. 218.

188 Porter (1993), S. 50; vgl. Link (2006), S. 218.

ausübung seitens der Öffentlichkeit.¹⁸⁹ In ihrer Definition wird die Erwartungslücke in eine „Performance Gap“ und eine „Reasonableness Gap“ unterteilt. Während die „**Performance Gap**“ die berechtigten Erwartungen der Öffentlichkeit darstellt, bezeichnet die „**Reasonableness Gap**“ die unberechtigten Erwartungen („unreasonable expectations“) der Öffentlichkeit. Die „Performance Gap“ unterteilt sich in die Komponenten fehlerhafte Berufsausübung („deficient performance“), welche die tatsächliche, nicht den gesetzlichen Vorschriften genügende, Leistungserbringung des Prüfers beschreibt und mangelhafte Berufsstandards („deficient standards“), welche die Abweichung zwischen den angemessenen Erwartungen der Adressaten und den gesetzlich und berufsständisch vorgegebenen Normen und Regelungen zum Leistungsumfang bezeichnet.¹⁹⁰ Porter unterteilt die berechtigten Pflichten des Abschlussprüfers in die gesellschaftliche Funktion der Abschlussprüfung und in die Kosten-Nutzen-Überlegungen des Abschlussprüfers.¹⁹¹ Abb. 2 veranschaulicht die Überlegungen Porters.

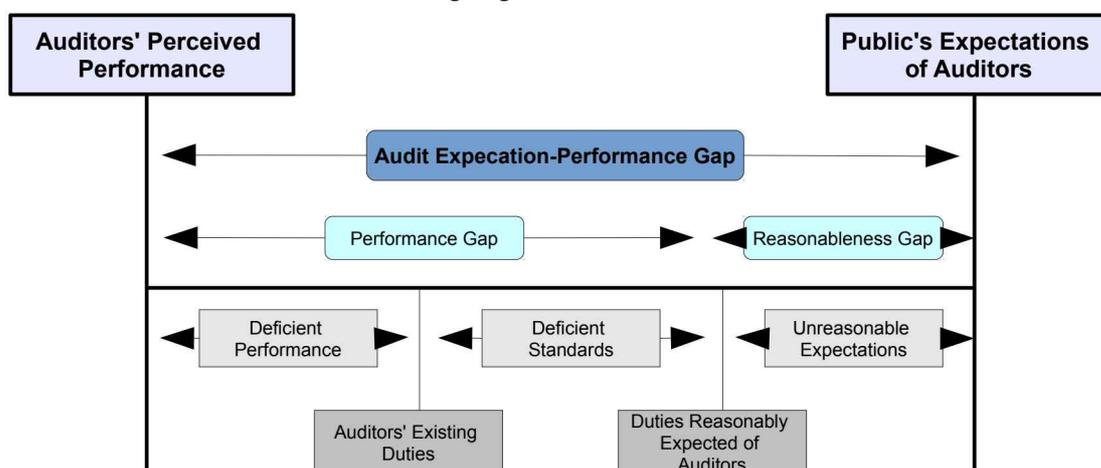


Abb. 2: Die Erwartungslücke nach Porter¹⁹²

In den Überlegungen von *Porter* werden **zwei Maßnahmen** genannt, welche zur Verringerung der Erwartungslücke beitragen.¹⁹³ Um die Differenz aus den berechtigten Erwartungen der Abschlussadressaten und der tatsächlich fehlerhaften Berufsausübung zu verringern („performance Gap“), sind Maßnahmen zur **Erweiterung der Abschlussprüfung** bzw. zur Erhöhung der Qualität notwendig. Die Lücke aufgrund der fehlerhaften bzw. ungerechtfertigten Erwartungen der Adressaten („reasonableness Gap“) könne durch solche Maßnahmen reduziert werden, welche eine **Verbesserung der Kommunikation** zum Inhalt haben, um die Erwartungshaltung an die Prüfungsrealität heranzuführen.¹⁹⁴

Herkendell führt zu den Maßnahmen aus, dass diese den Ursachen der Erwartungslücke gegensteuern müssen und gleichzeitig die Prüfungsqualität zu stärken haben. In Anbetracht der Komponenten der Prüfungsqualität haben die

¹⁸⁹ Vgl. Link (2006), S. 218.

¹⁹⁰ Vgl. Herkendell (2007), S. 115 f.

¹⁹¹ Vgl. Porter (1991), S. 4 f. und Link (2006), S. 218 f.

¹⁹² In Anlehnung an Link (2006), S. 219.

¹⁹³ Vgl. Böcking (1999), S. 722 f.; dazu auch Ruhnke/Deters (1997), S. 926; Herkendell (2007), S. 118.

¹⁹⁴ Vgl. Herkendell (2007), S. 118; dazu auch Block (2011), S. 24 – 29.

Maßnahmen die **Erhöhung der Transparenz** und damit der Wahrnehmbarkeit der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers zum Inhalt zu haben, um dadurch die Erwartungen der Adressaten an die Prüfungsrealität anzugleichen.¹⁹⁵

Um die Prüfungsqualität zu sichern und dadurch die Erwartungslücke zu verringern, wurden in der Vergangenheit verschiedene nationale und internationale Reformen verfasst, welche Grundlage für die Ausarbeitung und Einführung des IDW QS 1 bilden.¹⁹⁶

3.2 Der IDW Qualitätssicherungsstandard 1

3.2.1 Grundlagen der Qualitätssicherung

Aufgrund der gesamtwirtschaftlichen Bedeutung der Abschlussprüfung und dem enormen **Vertrauensverlust** an die Arbeit des Wirtschaftsprüfers im Zuge von **Unternehmenszusammenbrüchen** und der **Finanzkrise** wurden sowohl auf nationaler als auch internationaler Ebene Gesetze und Richtlinien eingeführt, um die Zuverlässigkeit der Abschlussprüfung zu erhöhen und damit einhergehend eine hohe Prüfungsqualität zu gewährleisten.¹⁹⁷ Die in den **Gesetzen und Richtlinien** enthaltenen Maßnahmen zur Qualitätssicherung und -gewährleistung der Abschlussprüfungen werden allgemein unter dem Begriff der Qualitätskontrolle geführt. Der Begriff der **Qualitätskontrolle** wird in die interne Qualitätssicherung und die externe Qualitätskontrolle unterschieden.¹⁹⁸

Die interne Qualitätssicherung und die externe Qualitätskontrolle zeichnen sich durch ihrer **präventiven Charakter** aus, indem sie dazu beitragen sollen, potentielle Pflichtverletzungen vor ihrem Eintritt zu vermeiden. Der **externen Qualitätskontrolle** kommt dabei eine Abschreckungswirkung bei, indem sie zur Aufdeckung und Sanktionierung von Pflichtverletzungen dient. Die **interne Qualitätssicherung** dient wiederum der Steigerung des Qualitätsbewusstseins des Berufsstandes, welches ebenfalls zur Reduktion potentiellen Fehlverhaltens beiträgt.¹⁹⁹

Grundlage für die interne Qualitätssicherung in der deutschen Wirtschaftsprüferpraxis bilden die Vorschriften des HGB sowie die Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW). Sie spiegeln die Erfahrungen des Berufsstandes wieder und stellen Berufsstandards dar, welche von allen Wirtschaftsprüfern beachtet und eingehalten werden müssen. Die gesetzlichen Regelungen zur externen Qualitätskontrolle werden hingegen in der Satzung für Qualitätskontrollen durch die Wirtschaftsprüfungsordnung (§ 57c WPO) geregelt.²⁰⁰ Da die interne Qualitätssicherung den Kern dieser Forschungsarbeit darstellt, wird an dieser Stelle auf weitere Ausführungen zur externen Qualitätskontrolle verzichtet.²⁰¹

195 Vgl. Herkendell (2007), S. 120 f.

196 Vgl. Graschitz (2017), S. 39 – 41.

197 Vgl. Graschitz (2017), S. 39; dazu auch Herkendell (2007), S. 79; Marten (2017), 429 f.

198 Vgl. Dyck (1992), S. 45 f. und Herkendell (2007), S. 79.

199 Vgl. Störk (1999), S. 146 und Herkendell (2007), S. 79; dazu auch Rebhan (2012), S. 144 f.

200 Vgl. Krommes (2008), S. 12; dazu auch Herkendell (2007), S. 80.

201 Weitere Ausführungen zur externen Qualitätskontrolle siehe Herkendell (2007), S. 83 – 87.

3.2.2 Interne Qualitätssicherung

Berufsangehörige sind dazu verpflichtet, ihre Wirtschaftsprüfungspraxis so zu organisieren, dass die **Einhaltung der Berufspflichten** durch sie und ihre Mitarbeiter mit hinreichender Sicherheit gewährleistet ist.²⁰² Es muss somit gewährleistet sein, dass der Wirtschaftsprüfer seine Prüfungsleistungen unabhängig, verschwiegen, gewissenhaft und eigenverantwortlich ausübt.²⁰³ Aus dieser Verpflichtung ergibt sich in der WP-Praxis die Notwendigkeit eines (internen) **Qualitätssicherungssystems (QQS)**.²⁰⁴ Gemäß § 55 b Satz 1 WPO besteht dieses aus der Überwachung und Durchsetzung von „Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten insbesondere bei der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Berufssiegel geführt wird, erforderlich sind“.²⁰⁵

Das Grundgerüst für die interne Qualitätssicherung bilden die **gesetzlichen Vorschriften** der §§ 316 ff. HGB und §§ 43 ff. WPO. Darin sind die Berufspflichten zur Sicherung und Gewährleistung der Qualität der Berufsausübung geregelt.²⁰⁶ Konkretisiert werden diese Vorschriften im neuen Prüfungsstandard des IDW: „Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)“, welche die bisher geltende gemeinsame Stellungnahme des IDW und der WPK zu den Anforderungen an die Qualitätssicherung (VO 1/2006) ersetzt.²⁰⁷

3.2.3 Hintergrund des IDW QS 1

Im Zuge der geänderten EU-Abschlussprüferrichtlinie durch das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) ergaben sich **erweiterte Anforderungen an die Organisation der Qualitätssicherung**, welche ihren Niederschlag in den Anpassungen der WPO gefunden haben.²⁰⁸ Durch die EU-Abschlussprüferverordnung (EU-APrVO) werden weitergehende Anforderungen an die Einhaltung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers vorgegeben, die durch das QQS zu gewährleisten sind.²⁰⁹ Auch die am 21.06.2016 geänderte BS WP/vBP²¹⁰ erforderte Anpassungen in Bezug auf die auftragsbezogene Qualitätssicherung.²¹¹ Mit der Neufassung der BS WP/vBP wurde ein Regelwerk geschaffen, welches die bestehenden nationalen und internationalen Regelungen (insbesondere ISCC 1/ ISA 220) aufgreift und zusammenführt.²¹²

202 Vgl. Krommes (2008), S. 12; dazu auch Herkendell (2007), S. 80.

203 Vgl. § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO und Herkendell (2007), S. 80.

204 Vgl. Krommes (2008), S. 12; dazu auch Herkendell (2007), S. 80.

205 § 55 b WPO und Herkendell (2007), S. 80; dazu auch Krommes (2008), S. 12; Jehle (2007), S. 19.

206 Vgl. Herkendell (2007), S. 80.

207 Vgl. Marten (2017), S. 429.

208 Vgl. Marten (2017), S. 428.

209 Vgl. Marten (2017), S. 428 f.

210 Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/ vereidigte Buchprüfer) vgl. Marten (2017), S. 428 f.

211 Vgl. Marten (2017), S. 429.

212 Vgl. Marten (2017), S. 429.

Die Einführung dieser Normen erforderte eine **Anpassung der berufsständischen Anforderungen an das QSS** und damit eine Überarbeitung der seit 27. März 2006 geltenden VO 1/2006.²¹³ Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat entsprechend am 04.10.2016 den Entwurf eines IDW Qualitätssicherungsstandards (IDW QS1) verabschiedet, welcher die VO 1/2016 ersetzt. Darin wird in Übereinstimmung mit ISQC 1²¹⁴ und ISA 220²¹⁵ dargestellt, wie das QSS in WP-Praxen ausgestaltet sein sollte, um die Sicherstellung und Gewährleistung der gesetzlichen Anforderungen einhalten zu können.²¹⁶ Da der IDW QS 1 einen Berufsstandard darstellt, besitzt er keinen bindenden Rechtsnormcharakter.²¹⁷ Jedoch wurde er von den Fachgremien des IDW, welche sich aus Vertretern des Berufsstandes zusammensetzen, verabschiedet, weshalb ihm eine besondere Rolle zukommt. Werden die relevanten Anforderungen zur Qualitätssicherung in den WP-Praxen nicht beachtet und die Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten nicht durch andere Maßnahmen gewährleistet, drohen Konsequenzen in Form von berufsrechtlichen oder zivilrechtlichen Verfahren.²¹⁸

Ziel des IDW QS 1 ist es, den erhöhten normativen Anforderungen der WPO, der BS WP/vBP und der EU-Abschlussprüferverordnung an die Qualitätssicherung der Abschlussprüfung nach §316 HGB nachzukommen. Zusätzlich enthält der Berufsstandard weitere Neuerungen und Anpassungen in Bezug auf die Einhaltung der Berufspflichten nach § 55 b WPO.²¹⁹ Den Kern des IDW QS 1 bildet das von der Praxisleitung einzurichtende QSS. Bei der Ausgestaltung des QSS stellt der IDW QS 1 auf einen proaktiven, risikoorientierten Ansatz ab, welcher im Qualitätsmanagementansatz zum Ausdruck kommt.²²⁰ Der **Qualitätsmanagementansatz** stellt dabei einen Prozess zur Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung des QSS dar, welcher sich an den individuellen qualitätsgefährdenden Risiken der WP-Praxis orientiert und Grundlage für die Qualitätssicherung in der WP-Praxis ist.²²¹ Der Ansatz beinhaltet dabei die Förderung positiver Qualitätskultur, die Festlegung von Qualitätszielen und die Schaffung von Regelungen im Umgang mit qualitätsgefährdenden Risiken. Zur Steuerung und Überwachung der qualitätsgefährdenden Risiken hat die WP-Praxis nach IDW QS 1 Regelungen und Maßnahmen zur allgemeinen Praxisorganisation, zur Auftragsabwicklung und zur internen Nachschau einzuführen. Dabei handelt es sich insbesondere um Regelungen und Maßnahmen zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufspflichten, zur Auftragsannahme und

213 Vgl. Marten (2017), S. 429; dazu auch Herkendell (2007), S. 80.

214 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and other Assurance and related Services Engagements“ (ISQC 1) vgl. Marten (2017), S. 429.

215 „Quality Control for an Audit of Financial Statements“ (IAS 220) vgl. Marten (2017), S. 429.

216 Vgl. IDW QS 1 (2017), Tz. 1; dazu auch Marten (2017), S. 429.

217 Vgl. Marten (2017), S. 429; dazu auch Herkendell (2007), S. 80.

218 Vgl. Marten (2017), S. 429.

219 Vgl. Marten (2017), S. 429.

220 Vgl. IDW QS 1, Tz. 6; dazu auch Marten (2017), S. 432 und Naumann/Schneiß (2018), S. 384 f.

221 Vgl. IDW QS 1, Tz. 6 und 13; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 384 f.; Marten (2017), S. 429 und 432.

-fortführung und zur ordnungsgemäßen Auftragsplanung und -durchführung.²²² Ferner umfasst er die Überwachung des QSS im Rahmen der Nachschau und Verfahren zur kontinuierlichen Verbesserung des Systems.²²³

3.2.4 Der Qualitätsmanagementansatz

Bei dem **Qualitätsmanagementansatz** (QMA) handelt es sich um einen proaktiven Ansatz zur **Steuerung und Überwachung** des **Qualitätssicherungssystems (QSS)**, welcher auf dem Grundsatz der **Verhältnismäßigkeit** aufbaut.²²⁴ Demnach hat die Ausgestaltung des QSS im Verhältnis zu Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit angemessen zu sein. In Abhängigkeit von Art und Größe der gegenwärtigen und künftigen Tätigkeitsbereiche und der qualitätsgefährdenden Risiken ist der Umfang und die konkrete Ausgestaltung des QSS zu bestimmen.²²⁵ Der QMA unterscheidet sich damit maßgeblich vom starren Regelungskatalog der Vergangenheit, welcher unverhältnismäßige und kostentreibende Maßnahmen für Bereiche beinhaltete, von denen keine unmittelbare Gefährdung der Qualität ausging.²²⁶ Die Ausrichtung des QSS an den qualitätsgefährdenden Risiken ermöglicht es der Praxisleitung, in Abhängigkeit der Risikobeurteilung, individuelle Entscheidungen zur Ausgestaltung eines wirksamen und angemessenen QSS zu treffen.²²⁷ Dabei fordert der IDW QS 1, dass **Regelungen und Maßnahmen** dort zu treffen sind, wo qualitätsgefährdende Risiken das Ziel des QSS, die ordnungsgemäße Abwicklung von Aufträgen zu garantieren, gefährden.²²⁸

3.2.5 Das Qualitätsmanagementsystem

Das **Qualitätsmanagementsystem (QMS)** stellt nach IDW QS 1 den **Prozess zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung des QSS** dar.²²⁹ Dabei umfasst es folgende Elemente:²³⁰

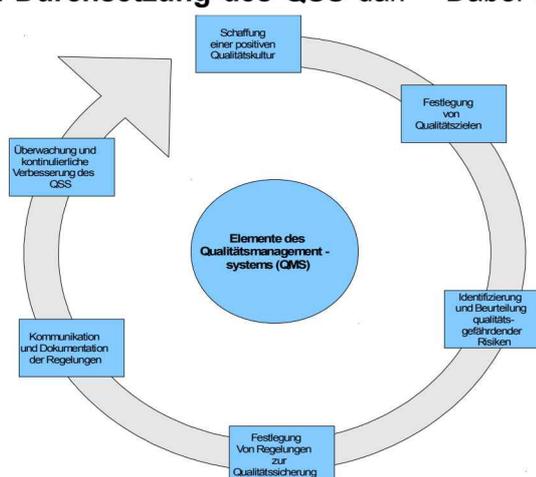


Abb. 3: Elemente des Qualitätsmanagementsystems²³¹

²²² Vgl. Marten (2017a), S. 617; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 384 f. und Herkendell (2007), S. 81 f.

²²³ Vgl. IDW QS 1, Abschnitt 3; dazu auch Marten (2017), S. 429.

²²⁴ Vgl. Marten (2017), S. 431; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 384.

²²⁵ Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 384 f.; dazu auch Marten (2017), S. 431.

²²⁶ Vgl. Marten (2017), S. 431; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 384.

²²⁷ Vgl. Marten (2017), S. 431; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 385.

²²⁸ Vgl. Marten (2017), S. 431.

²²⁹ Vgl. IDW QS 1 (2017), Tz. 13; dazu auch Marten (2017), S. 432.

²³⁰ Vgl. IDW QS 1 (2017), Tz. 13; dazu auch Marten (2017), S. 432; Naumann/Schneiß (2018), S. 386.

²³¹ In Anlehnung an Naumann/Schneiß (2018), S. 386.

3.2.5.1 Schaffung einer positiven Qualitätskultur

Es ist Aufgabe der Praxisleitung, eine **positive, qualitätsfördernde Kultur** in der WP-Praxis zu schaffen, um die Erreichung der festgelegten Qualitätsziele zu ermöglichen. Dabei ist es essentiell, ein **Bewusstsein für Qualität** zu wecken und das **Handeln an den Qualitätszielen auszurichten**. Die Praxisleitung nimmt eine Vorbildfunktion ein, indem sie und die verantwortlichen Wirtschaftsprüfer mit ihrem Verhalten die Qualitätskultur vorleben sollten. Die Praxisleitung hat ferner auf bestehende Regelungen zur Qualitätssicherung hinzuweisen und ein Bewusstsein der Mitarbeiter für die Beachtung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen zu schaffen („Tone at the top“). Zur Etablierung einer Qualitätskultur können Qualitätsgrundsätze von der Praxisleitung formuliert werden, welche als Leitlinien für den Umgang mit Qualität dienen. Diese sind zu dokumentieren und den Mitarbeitern zu verdeutlichen. Darüberhinaus kann die Praxisleitung verschiedene Maßnahmen zur Entwicklung und Förderung einer positiven Qualitätskultur ergreifen. Diese tragen dazu bei, die Beachtung der Regelungen zur Qualitätssicherung in der WP-Praxis sowie die persönliche Verantwortlichkeit eines jeden Mitarbeiters für den Aufbau und Erhalt hoher Prüfungsqualität hervorzuheben.²³² Zu den Maßnahmen zählen beispielsweise:²³³

Maßnahmen	Beschreibung
Positive Fehlerkultur	Praxisleitung implementiert einen offenen Umgang mit Fehlern und schafft dadurch Transparenz hinsichtlich Qualitätsgefährdungen.
Beschwerde-management	Praxisleitung ermuntert die Mitarbeiter dazu, Kritik zu äußern ohne dadurch persönliche Nachteile befürchten zu müssen. Dadurch können mögliche Schwachstellen im QSS frühzeitig erkannt und behoben werden.
Personalpolitik	Praxisleitung richtet Verfahren zur Aus – und Weiterbildung qualitätsfördernder Kompetenzen (z.B. Integrität) der Mitarbeiter ein.
Ressourceneinsatz	Praxisleitung stellt die benötigten Ressourcen für das Qualitätsmanagement in der WP-Praxis zur Verfügung.
Kommunikation	Praxisleitung kommuniziert und informiert die Mitarbeiter regelmäßig über identifizierte qualitätsgefährdende Risiken und eingeleitete Maßnahmen.
Motivation	Praxisleitung stellt die Qualität in den Vordergrund, indem Belohnungen für qualitativ hochwertige Arbeit ausgegeben werden.

3.2.5.2 Festlegung von Qualitätszielen

Ausgehend von der Unternehmensstrategie hat die Praxisleitung bestimmte **Qualitätsziele** festzulegen. Insbesondere hat sie das Ziel zu verfolgen, die Einhaltung der Berufspflichten bzw. der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen zu garantieren (**Compliance-Ziel**). Weitere Qualitätsziele können beispielsweise die Begrenzung von Haftungsrisiken oder das Erreichen finanzieller Ziele sein. Im Falle möglicher Zielkonflikte hebt der IDW QS 1 explizit hervor, dass

²³² Vgl. IDW QS 1 (2017), Tz. 19; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 386 – 388; Sternad/Mödrtscher (2018), S. 38 f.

²³³ Vgl. Sternad/Mödrtscher (2018), S. 39; dazu auch Pfitzer/Schneiß (2007), S. 1009 f.; Naumann/Schneiß (2018), S. 387 f.

der Einhaltung des Compliance-Ziels Vorrang vor anderen Qualitätszielen einzuräumen ist. Dabei hat die Praxisleitung Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten einzuführen sowie ausreichende Ressourcen für deren Sicherstellung zur Verfügung zu stellen. Die festgelegten Qualitätsziele bilden die Grundlage für die Identifikation und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken.²³⁴

Zur Festlegung von Qualitätszielen und Erfüllung des Compliance-Ziels können Indikatoren herangezogen werden. Sogenannte „**Audit Quality Indicators (AQI)**“ stellen Leistungsindikatoren dar, die vornehmlich zur aktiven Steuerung und Messung der Qualitätsziele und möglicher Qualitätsrisiken in der WP-Praxis dienen. Durch regelmäßige Messung der AQI können Qualitätsrisiken frühzeitig erkannt und geeignete Maßnahmen zur Steuerung der Risiken ergriffen werden.²³⁵ In diesem Zusammenhang nehmen AQI die Funktion als Frühwarnindikatoren ein und können darüber hinaus als Überwachungsmaßnahme eingesetzt werden. Dabei werden sie nach der Realisierung eines Qualitätsrisikos erhoben (nachgelagerte Indikatoren) und dienen der Überwachung der Zielerreichung und der Feststellung von Zielabweichungen, um geeignete Maßnahmen gegen festgestellte Qualitätsmängel einleiten zu können.²³⁶ Insbesondere das Informationspapier der Federation of European Accountants (FEE) und das Diskussionspapier der Center of Audit Quality liefern einen Überblick über verschiedene aktuell diskutierte AQI und deren Einsatz in der WP-Praxis.²³⁷

3.2.5.3 Identifizierung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken

Die Erfüllung des Compliance-Ziels und der festgelegten Qualitätsziele wird maßgeblich von Risiken bedroht. Es ist Aufgabe der Praxisleitung, den Risiken für die Qualität der Berufsausübung angemessen zu begegnen. Voraussetzung ist dabei, dass die Praxisleitung die **Risiken identifiziert und beurteilt**, welche sich qualitätsgefährdend auf die Regelungen zur Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung der Qualitätssicherung auswirken können. Bei der Beurteilung der Risiken hat die Praxisleitung die **Eintrittswahrscheinlichkeit** des Risikos und die **Auswirkungen** des Risikos bzw. den Grad der Abweichung vom festgelegten Ziel einzuschätzen. Um den Risiken entgegenzutreten bzw. sie als gering einzustufen zu können, muss die Praxisleitung Regelungen und Maßnahmen einführen, welche dafür Sorge tragen, dass Verstöße in der Berufsausübung verhindert bzw. aufgedeckt und behoben werden. Je nachdem, welche Risiken identifiziert wurden, können Art und Umfang der Regelungen und Maßnahmen variieren. Deshalb kommt der Identifikation und Beurteilung der qualitätsgefährdenden Risiken eine besondere

234 Vgl. IDW QS 1, Tz. 20 – 21; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 391; Marten (2017), S. 432.

235 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 391 f.; dazu auch IDW Praxishinweis 01/2018, S. 3; Kitschler (2005), S. 89; Marten/Schmöller (1999), S. 190; Graschitz (2017), S. 54.

236 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 391; dazu auch IDW Praxishinweis 01/2018, S. 3; CAQ (2019).

237 Vgl. CAQ (2016); FEE (2016); CAQ (2019); dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 392.

Bedeutung zu. Sie bilden die Basis für die Festlegung der Regelungen und Maßnahmen und sind deshalb mit gebührender Sorgfalt zu erheben und für Dritte verständlich zu dokumentieren.²³⁸

3.2.5.4 Festlegung von Regelungen zur Qualitätssicherung

Aufbauend auf den festgelegten Qualitätszielen und den identifizierten qualitätsgefährdenden Risiken hat das Qualitätsmanagement die Planung und Festlegung von **Regelungen und Maßnahmen zur Steuerung und Überwachung der Qualität** der Prüfungsleistung zum Inhalt. Nach § 55 Abs. 1 Satz 1 WPO haben die Regelungen dabei in einem angemessenen Verhältnis zu Umfang und Komplexität der beruflichen Tätigkeit zu stehen. Es sind besonders in den Tätigkeitsbereichen Regelungen einzuführen, in denen qualitätsgefährdende Risiken identifiziert wurden. Dabei sind, je nach Beurteilung der Auswirkungen der identifizierten Risiken, geringere oder umfangreichere Regelungen und Maßnahmen festzulegen. Diese lassen sich in Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation und in Regelungen zur Auftragsabwicklung unterscheiden. Nach IDW QS 1 umfassen die **Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation** z.B. solche zur Einhaltung der Berufspflichten und zur Auftragsannahme und -fortführung. Zu den **Regelungsbereichen der Auftragsabwicklung** zählen u.a. die Regelungen und Maßnahmen zur Auftragsabwicklung sowie zu personellen und technologischen Ressourcen. Daneben hat die Praxisleitung im Rahmen der **Nachschau** Regelungen und Maßnahmen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems festzulegen.²³⁹

3.2.5.5 Kommunikation und Dokumentation der Regelungen

Die Qualitätsziele, qualitätsgefährdenden Risiken und festgelegten Regelungen und Maßnahmen zur Steuerung der Risiken sind in schriftlicher oder elektronischer Form zu **dokumentieren** und den Mitarbeitern sowie ggf. Dritten zu **übermitteln**. Dabei hat die Praxisleitung sie auch über ihre Verantwortlichkeiten und Pflichten im Rahmen der Qualitätssicherung zu unterrichten. Die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems muss so dargestellt werden, dass es einem fachkundigen Dritten ermöglicht wird, sich in angemessener Zeit einen Überblick über Wirksamkeit und Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems zu verschaffen.²⁴⁰ Sie dient insbesondere dazu, die Erfüllung der gesetzlichen Pflichten zu garantieren und die konsistente Anwendung und Wirksamkeit des QSS sicherzustellen. Zusätzlich wird über die Dokumentation eine Nachvollziehbarkeit der getroffenen Regelungen und Maßnahmen zur Qualitätssicherung geschaffen und sie dient als Nachweis gegenüber externen Aufsichtsbehörden, dass die WP-Praxis ihren Pflichten zur Einrichtung und Einhaltung der Regelungen des QSS nachgekommen ist.²⁴¹

²³⁸ Vgl. IDW QS 1, Tz. 23 – 24; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 393 f.; Marten (2017), S. 432.

²³⁹ Vgl. IDW QS 1, Tz. 24; dazu auch Marten (2017), S. 432; Naumann/Schneiß (2018), S. 394 f.;

Herkendell (2007), S. 81.

²⁴⁰ Vgl. IDW QS 1, Tz. 25.

²⁴¹ Vgl. IDW QS 1, Tz. 26.

Der Umfang der Dokumentation hängt maßgeblich von den organisatorischen Strukturen und Verantwortungsbereichen der WP-Praxis ab. Als mögliche Kommunikationsmittel nennt der IDW QS 1 u.a. Qualitätsmanagement-Handbücher und Aus – und Fortbildungsprogramme.²⁴²

3.2.5.6 Überwachung und kontinuierliche Verbesserung des QSS

Die Praxisleitung ist für die **interne Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit** des QSS zuständig. In angemessenen Zeitabständen hat sie die Einhaltung der Berufspflichten zu überprüfen und festgestellte Mängel durch Ursachenanalysen zu beseitigen.²⁴³ Als **Überwachungsmaßnahmen** kommen sowohl prozessintegrierte als auch prozessunabhängige in Betracht. Prozessintegrierte Überwachungsmaßnahmen können in die Geschäftsprozesse der WP-Praxis integriert werden. Zu ihnen gehören z.B. die Überwachung der Auftragsabwicklung bzw. des Auftragsfortschrittes durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer sowie die auftragsbezogene Qualitätssicherung durch eine externe Person. Eine weitere Überwachungsmaßnahme liegt in der (internen) **Nachschau** als prozessunabhängige Maßnahme. Prozessunabhängigkeit wird erreicht, wenn die mit der Nachschau betrauten Personen weder in die Auftragsabwicklung einbezogen noch für die Resultate der zu überwachenden Prozesse verantwortlich sind. Im Rahmen der Nachschau werden die Einhaltung der Regelungen sowie die Angemessenheit und Wirksamkeit des QSS überprüft. Dazu zählt auch die Überprüfung prozessintegrierter Überwachungsmaßnahmen. Eine besondere Funktion erfüllt die Nachschau dadurch, dass sie auch Anhaltspunkte für die kontinuierliche Verbesserung und Weiterentwicklung des QSS liefert.²⁴⁴ Die Ergebnisse der Überwachungsmaßnahmen werden in der WP-Praxis kommuniziert, um mittels **Ursachenanalyse** geeignete Maßnahmen zur kontinuierlichen Verbesserung des QSS einzuleiten.²⁴⁵ Ein Konzept zur systematischen Durchführung der Ursachenanalyse (Root Cause Analysis) wurde 2014 von der PCAOB veröffentlicht.²⁴⁶

3.3 Schaffung des Untersuchungsrahmen

Wie aus den vorangegangenen Kapiteln ersichtlich wird, umfasst die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers das Erbringen von Dienstleistungen.²⁴⁷ Den Kern der Leistungen bildet die Erbringung von **vertrauensbildenden Dienstleistungen**, wie die gesetzliche oder freiwillige Jahresabschlussprüfung.²⁴⁸ Dabei ist es Aufgabe und Ziel, die **Verlässlichkeit** von Informationen und Systemen für die relevanten

242 Vgl. IDW QS 1, Tz. 27 – 30; dazu auch Marten (2017), S. 432; Naumann/Schneiß (2018), S. 395.

243 Vgl. IDW QS 1, Tz. 32 und § 8 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP.

244 Vgl. IDW QS 1, Tz. 32; dazu auch Marten (2017), S. 432; Naumann/Schneiß (2018), S. 395 f.

245 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 396.

246 Vgl. PCAOB (2014), S. 8; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 396.

247 Vgl. Jehle (2007), S. 7; dazu auch Graschitz (2017), S. 27 f.

248 Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018; S. 1; dazu auch Qandil (2014), S. 45 f.

Entscheidungsträger **zu erhöhen**, damit diese auf Basis von geprüften bzw. sicheren Informationen Entscheidungen treffen können.²⁴⁹ Grundlage für das Vertrauen bildet dabei die **Qualität der erbrachten Leistung (Prüfungsqualität)**.²⁵⁰

Da es sich bei der Abschlussprüfung aus Sicht der internen Adressaten um ein **Erfahrungsgut** bzw. aus Sicht der externen Adressaten um ein **Vertrauensgut** handelt, ist eine Beobachtbarkeit der tatsächlichen Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit nur schwer bzw. nicht möglich.²⁵¹ Um die bereits beschriebene **Erwartungslücke** zu verringern und damit einhergehend die Prüfungsqualität zu erhöhen bzw. zu sichern, muss die Erwartungshaltung der Adressaten näher an die Prüfungsrealität herangeführt werden.²⁵²

Zur Erreichung des Ziels beschreibt der IDW QS 1 ein **risikoorientiertes Qualitätsmanagementsystem** zur Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines angemessenen Qualitätssicherungssystems. Explizit beschreibt er **Regelungen und Maßnahmen** zur allgemeinen Praxisorganisation, zur Auftragsannahme und -fortführung sowie zur internen Nachschau.²⁵³

Zur Erhöhung der Verlässlichkeit der Informationen des Jahresabschlusses und des Vertrauens der Adressaten, muss der IDW QS 1 geeignet sein, eine hohe Qualität der erbrachten Leistung sicherzustellen. Die Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 müssen somit dazu führen, die in der Literatur diskutierten **Komponenten der Prüfungsqualität** sicherzustellen. Die in den vorangegangenen Abschnitten dargestellten Komponenten der Prüfungsqualität sowie deren Kriterien werden zusammengefasst und dienen als Untersuchungsrahmen für die Analyse des IDW QS 1 (siehe Anlage A).

249 Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 1; dazu auch Gillmann (2002), S. 18 f.; Jehle (2007), S. 7.

250 Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 1; dazu auch Qandil (2014), S. 48 f.

251 Vgl. Qandil (2014), S. 43 – 46; dazu auch Graschitz (2017), S. 28 f.

252 Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 1; dazu auch Block (2011), S. 24 – 29.

253 Vgl. IDW QS 1.

4 Analyse des IDW QS 1

4.1 Sicherung der Urteilsfähigkeit

Zur Sicherstellung einer hohen Prüfungsqualität haben die Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 die **Urteilsfähigkeit** des Abschlussprüfers zu gewährleisten. Voraussetzung ist, dass der Abschlussprüfer über die erforderliche **fachliche Qualifikation**, die benötigte **Expertise** sowie ggf. das notwendige **Spezialwissen** verfügt, um Fehler bzw. Unregelmäßigkeiten im Jahresabschluss des Mandanten entdecken zu können.²⁵⁴

4.1.1 Fachliche Qualifikationen

Zur Gewährleistung der **fachlichen Qualifikationen** gibt der IDW QS 1 **Regelungen zur Auftragsannahme und -fortführung** vor. Die WP-Praxis wird verpflichtet, Aufträge nur annehmen oder fortführen zu dürfen, wenn sie in personeller Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können.²⁵⁵ Die WP-Praxis hat sicherzustellen, dass sie über ausreichend personelle Ressourcen verfügt und diese auch fachlich ausreichend qualifiziert sind.²⁵⁶ Um dieser Verpflichtung gerecht zu werden, umfasst der IDW QS 1 Regelungen zur Einstellung von Mitarbeitern sowie deren Aus- und Fortbildung und Beurteilung.²⁵⁷

Bei der **Einstellung von neuen Mitarbeitern** haben WP-Praxen die persönliche und fachliche Eignung der Bewerber anhand von Einstellungskriterien zu prüfen. Die Einstellungskriterien sind in Abhängigkeit von der Mandanten – und Auftragsstruktur von der jeweiligen WP-Praxis selbstständig zu entwickeln.²⁵⁸ Während der IDW QS 1 keine expliziten Kriterien für die Einstellung der Mitarbeiter nennt, könnte die WP-Praxis im Rahmen der Festlegung von Qualitätszielen bestimmte Kriterien hierfür festlegen, wie beispielsweise das Vorhandensein eines wirtschaftsprüfungsrelevanten Hochschulabschlusses oder die bereits erfolgte Bestellung zum Wirtschaftsprüfer, welche eine hohe fachliche Qualifikation garantieren.²⁵⁹

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Entwicklungen und Änderungen der Rechnungslegung gewinnt vor allem die **Fortbildung** zur Erhaltung der fachlichen Qualifikationen an Bedeutung. Während sich aus den gesetzlichen Bestimmungen nur eine grundsätzliche Verpflichtung zur Fortbildung ergibt, wird der Umfang der Fortbildungspflicht zumindest durch die Satzung des IDW konkretisiert. Danach haben Berufsangehörige eine Fortbildungspflicht im Umfang von mindestens 40 Stunden jährlich, welche durch Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen nachzuweisen ist.²⁶⁰

254 Vgl. Durchschein (2017), S. 27 f.

255 Vgl. IDW QS 1, Tz. 70.

256 Vgl. IDW QS 1, Tz. 83 und § 7 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP.

257 Vgl. IDW QS 1, Tz. 84 und § 51 Abs. 1 Nr. 4 - 6 und 8 Berufssatzung WP/vBP.

258 Vgl. IDW QS 1, Tz. 85.

259 Vgl. Herkendell (2007), S. 175.

260 Vgl. § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO und § 5 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP; auch Herkendell (2007), S. 176.

Diesem Umstand trägt der IDW QS 1 Rechnung, indem er weitere Erläuterungen und Verpflichtungen zur Fortbildung beinhaltet. So haben WP-Praxen zur Förderung der fachlichen Qualifikationen dafür zu sorgen, dass sie eine **angemessene praktische und theoretische Aus – und Fortbildung** für ihre Berufseinsteiger und fachlichen Mitarbeiter organisiert.²⁶¹ Die Fortbildungsmaßnahmen sind so zu strukturieren, dass die aktuellen und zukünftigen Tätigkeitsbereiche der Praxis bzw. der einzelnen Mitarbeiter berücksichtigt werden.²⁶² Als geeignete **Fortbildungsmaßnahmen** führt der Berufsstandard interne oder externe Fachveranstaltungen (z.B. Vorträge und Seminare) und IT-gestützte Fachkurse (z.B. E-Learning und Webtraining) an.²⁶³ Über Maßnahmen wie regelmäßige Vorträge zu aktuellen Änderungen der Rechnungslegung und der Schaffung von Anreizen durch **leistungsorientierte Gehalts – und Beförderungsmaßnahmen** kann die WP-Praxis eine positive Arbeitsumgebung schaffen, in der sie ihre Mitarbeiter zur fortlaufenden Weiterbildung, Vertiefung ihrer Kenntnisse und zum Selbststudium motiviert.²⁶⁴

4.1.2 Expertise

Die Expertise und Problemlösungskompetenz werden im Wesentlichen durch die **Erfahrungen** des Abschlussprüfers erzielt.²⁶⁵ Im Rahmen der **Regelungen zur Auftragsannahme und –fortführung** führt der IDW QS 1 aus, dass die WP-Praxis im Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen nach §316 HGB Regelungen einzuführen hat, die sicherstellen, dass die Mitarbeiter über angemessene Kenntnisse und Erfahrungen zur Erfüllung der zugewiesenen Aufgaben verfügen.²⁶⁶

Im Rahmen der Entwicklung von **Einstellungskriterien** sollen deshalb neben fachlichen Kriterien auch persönliche Kriterien ermittelt werden, welche die Anforderungen der WP-Praxis einbeziehen, und anhand derer sich die persönliche Eignung der Bewerber überprüfen lässt.²⁶⁷

Deshalb obliegt es der Praxisleitung, die persönlichen Kompetenzen als Teil der Expertise zu fördern, etwa durch „Coachings“ oder „Training-on-the-job“. Hierdurch soll die Kompetenz der Mitarbeiter mittels **angemessener Anleitung und Unterstützung** bei der Abwicklung von Aufträgen entwickelt und gefördert werden.²⁶⁸

Ferner wird die Praxisleitung zur **Beurteilung der Mitarbeiter** verpflichtet. Die WP-Praxis hat ihre Mitarbeiter unter Verwendung eines systematischen Beurteilungsverfahrens in angemessenen Zeitabständen zu beurteilen. Das Verfahren umfasst sowohl persönliche und fachliche Ziele für die einzelnen Mitarbeiter als auch festgelegte Beurteilungskriterien, anhand derer die

261 Vgl. IDW QS 1, Tz. 87 und 89 – 90.

262 Vgl. IDW QS 1, Tz. 89.

263 Vgl. IDW QS 1, Tz. 90.

264 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 387 und IDW QS 1, Tz. 92.

265 Vgl. Herkendell (2007), S. 177 und IDW QS 1, Tz. 72.

266 Vgl. IDW QS 1, Tz. 84 und § 51 Abs. 1 Nr. 4 - 6 und 8 Berufssatzung WP/vBP.

267 Vgl. IDW QS 1, Tz. 85.

268 Vgl. IDW QS 1, Tz. 92.

Zielerreichung gemessen wird.²⁶⁹ Darüber hinaus sind Regelungen zur Beurteilungsfrequenz und Maßnahmen im Hinblick auf die Beurteilungsergebnisse zu ergreifen. Die Mitarbeiter sind in festgelegten Zeiträumen zu überprüfen, inwieweit sie ihre Aufträge ordnungsgemäß durch ihre vorhandene Kompetenz, Intuition und Flexibilität abgewickelt haben. Für positive Ergebnisse sind **Regelungen und Maßnahmen zur Beförderung und Gehaltsentwicklung** festzulegen. Negative Ergebnisse stellen qualitätsgefährdende Risiken dar. Diese können darin begründet sein, dass bewusste Verstöße gegen die Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems begangen wurden oder Rechnungslegungsnormen nicht korrekt von den Mitarbeiter angewandt wurden. Die WP-Praxis hat den qualitätsgefährdenden Risiken durch entsprechende Regelungen (z.B. „Coachings“) und **Disziplinarmaßnahmen** entgegen zu wirken.²⁷⁰

Die Vorgaben des IDW QS 1 zur Kommunikation und Dokumentation der Expertise der Mitarbeiter umfassen die **Pflicht zur Dokumentation der Belehrungen** zur Verschwiegenheit, Einhaltung der Vorschriften, zum Datenschutz sowie zur Beachtung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems. Im Zuge der Aus- und Fortbildung sind die Fortbildungsmaßnahmen sowie deren zeitlicher Umfang zu dokumentieren. Darüber hinaus ist die WP-Praxis verpflichtet, die Ergebnisse der Mitarbeiterbeurteilung aufzubereiten und zu dokumentieren, um als Entscheidungshilfe für den Einsatz der Mitarbeiter bei zukünftigen Aufträgen zu dienen und geeignete Maßnahmen zur Förderung der Expertise zu organisieren.²⁷¹

Verfolgt die Praxisleitung die Einhaltung dieser Regelungen, so kann davon ausgegangen werden, dass die Mitarbeiter der WP-Praxis bereits bei der Einstellung über die notwendige Expertise verfügen oder diese im Rahmen der Berufsausübung vermittelt bekommen. Dadurch kann gewährleistet werden, dass die WP-Praxis über die erforderliche Expertise zur ordnungsgemäßen Abwicklung von Aufträgen verfügt.

4.1.3 Spezialwissen

Hinsichtlich der Notwendigkeit des Spezialwissens besteht keine gesetzliche Verpflichtung. Die Berufssatzung der WP/vBP führt jedoch an, dass die **Branchenkenntnis** des Abschlussprüfers sowie dessen **Verständnis von gesetzlichen Anforderungen** bei der Planung der Prüfung zu berücksichtigen sind.²⁷²

Der IDW QS 1 gibt vor, dass die **Abwicklung der Prüfung** in personeller, zeitlicher und sachlicher Hinsicht ordnungsgemäß durchzuführen ist.²⁷³ Die Praxisleitung hat bei der Besetzung eines Auftrages darauf zu achten, dass ausreichend praktische Erfahrungen, Verständnis der rechtlichen Anforderungen, notwendige Fach – und Branchenkenntnisse sowie Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der WP-

269 Vgl. IDW QS 1, Tz. 94.

270 Vgl. IDW QS 1, Tz. 94 – 95; dazu auch Naumann/Schneiß (2018), S. 394.

271 Vgl. IDW QS 1, Tz. 86 – 87 und 97.

272 Vgl. Qandil (2014), S. 145.

273 Vgl. IDW QS 1, Tz. 70.

Praxis vorhanden sind.²⁷⁴ Durch diese Anforderung wird sichergestellt, dass das Prüfungsteam über das benötigte Spezialwissen verfügt, um den Auftrag ordnungsgemäß abwickeln zu können.²⁷⁵

Kritisch in Bezug auf die Sicherung des Spezialwissens ist die Verpflichtung zur **internen Rotation** zu betrachten.²⁷⁶ Sie stellt eine Regelung zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar, welche sich jedoch nachteilig auf das Spezialwissen auswirken könnte. Bei der internen Rotation handelt es sich um die Pflicht der WP-Praxis, die verantwortlichen Prüfungspartner sowie die Mitglieder des Prüfungsteams für einen bestimmten Mandanten nach spätestens sieben Jahren der Mandatsdauer zu wechseln.²⁷⁷ Da die Prüfungspartner und Mitglieder des Prüfungsteams mit zunehmender Mandatsdauer spezielle Kenntnisse über das zu prüfende Unternehmen und dessen Branche erlangen, scheint die Verpflichtung zur Rotation kontraproduktiv zu sein.²⁷⁸ Das aufgebaute Vertrauensverhältnis sowie die erlangten vertraulichen Informationen würden durch die interne Rotation verloren gehen.²⁷⁹ Von der Praxisleitung getätigte Investitionen in den Aufbau von Spezialwissen (z.B. Fachvorträge und Seminare zu den Normen des IFRS) könnten zu unverhältnismäßigen Kosten führen und in Anbetracht der zeitlichen Befristung des Mandats zukünftig unterbleiben.²⁸⁰

Diesem Umstand trägt der IDW QS 1 aber Rechnung, indem er das **graduelle Rotationssystem** vorgibt und durch eine **Auskunftspflicht** die Übergabe des aufgebauten mandantenspezifischen Wissens regelt. Das **graduelle Rotationssystem** ist so gestaffelt, dass nur einzelne Personen und nicht das gesamte Prüfungsteam zum selben Zeitpunkt auszuwechseln sind. Dadurch wird das Abhandenkommen des gesamten Spezialwissens vermieden und es besteht die Möglichkeit, die hinzukommenden Personen durch das verbliebene Personal effizient einzuarbeiten.²⁸¹ Zusätzlich hat der bisherige Abschlussprüfer eine **Auskunftspflicht** zu erfüllen. Er hat dem neuen Abschlussprüfer Zugang zu allen relevanten Informationen über das zu prüfende Unternehmen und den vorangegangenen Abschlussprüfungen einschließlich Prüfungsbericht und Spezialwissen zu verschaffen.²⁸²

4.1.4 Zwischenergebnis

Es konnte festgestellt werden, dass der IDW QS 1 in den Anforderungen an die Regelungen der Auftragsannahme bzw. -fortführung die Sicherung der fachlichen Qualifikation der Berufsangehörigen gewährleistet. Die WP-Praxis hat sich insbesondere bei der Einstellung der Mitarbeiter von den fachlichen Qualifikationen

274 Vgl. IDW QS 1, Tz. 75; dazu auch Qandil (2014), S. 145.

275 Vgl. IDW QS 1, Tz. 76; dazu auch Qandil (2014), S. 145.

276 Vgl. IDW QS 1, Tz. 52.

277 Vgl. Marten (2017a), S. 611 f.

278 Vgl. Wiemann (2011), S. 101.

279 Vgl. Wiemann (2011), S. 101 f.

280 Vgl. Wiemann (2011), S. 102.

281 Vgl. IDW QS 1, Tz. 52.

282 Vgl. IDW QS 1, Tz. 82.

zu überzeugen und diese im Rahmen der Fortbildung zu fördern. Die Regelungen des IDW QS 1 sind dazu geeignet, die Expertise der Abschlussprüfer zu sichern. Vor allem durch die Regelungen in Bezug auf die Fortbildung und Beurteilung der Mitarbeiter kann bewertet werden, dass die Praxisleitung die benötigte Expertise ihrer Mitarbeiter für die Durchführung von Aufträgen garantieren kann. Auch die Sicherung des Spezialwissens wird durch die Regelungen des Berufsstandards erfüllt. Konkrete Anforderungen an das Vorhandensein von Spezialwissen im Zuge der Abschlussprüfung werden impliziert. Der Gefährdung des Spezialwissens durch die interne Rotation wurde mit den Regelungen zum graduellen Rotationssystem und der Auskunftspflicht wirksam begegnet. Folglich verbessern die Regelungen des IDW QS 1 die Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers (siehe Anhang C).

4.2 Sicherung der Urteilsfreiheit

Neben der Sicherstellung der Urteilsfähigkeit muss der IDW QS 1 auch dazu geeignet sein, die **Urteilsfreiheit** zu garantieren, um eine hohe Prüfungsqualität zu gewährleisten. Dazu müsste der Berufsstandard **präventive und repressive Maßnahmen** zur Gewährleistung der **Unabhängigkeit** umfassen, die die innere **Unbefangenheit** des Abschlussprüfers sichern und die äußere **Besorgnis der Befangenheit** verhindern. Nachfolgend wird der IDW QS 1 darauf untersucht, ob er die entsprechenden Maßnahmen vorschreibt.²⁸³

4.2.1 Präventive Maßnahmen und Regelungen

Um die Einhaltung der Unabhängigkeit zu sichern, müsste der IDW QS 1 präventive Maßnahmen umfassen, welche dazu geeignet sind, potentielles Fehlverhalten vor dessen Eintritt zu verhindern.²⁸⁴

Der IDW QS 1 führt zunächst an, dass die WP-Praxis Regelungen einzuführen hat, welche unter Berücksichtigung der identifizierten und beurteilten Risiken für die WP-Praxis die **Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten** mit hinreichender Sicherheit gewährleisten.²⁸⁵ In Bezug auf die Unabhängigkeit führt der Berufsstandard weiter aus, dass Berufsangehörige verpflichtet sind, ihren Beruf **unabhängig** auszuüben und sich **unparteiisch** zu verhalten haben.²⁸⁶ Im Rahmen der **Auftragsannahme** ist die WP-Praxis zunächst verpflichtet, potentielle Gefährdungen für die Unabhängigkeit ihrer Mitarbeiter zu prüfen.²⁸⁷ Daran anknüpfend verpflichtet der IDW QS 1 die Praxisleitung zur Einführung von Regelungen, welche ausreichend Gewähr dafür bieten, dass sowohl Mitarbeiter als auch mit der Abwicklung des Auftrages befasste Dritte ein Verständnis für die relevanten Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der

²⁸³ Vgl. Herkendell (2007), S. 68 – 70; auch Wiemann (2011), S. 46 – 58.; Qandil (2014), S. 77 – 81; Durchschein (2017), S. 28 – 30.

²⁸⁴ Vgl. Herkendell (2007), S. 120.

²⁸⁵ Vgl. IDW QS 1, Tz. 38.

²⁸⁶ Vgl. IDW QS 1, Tz. 40.

²⁸⁷ Vgl. IDW QS 1, Tz. 70; dazu auch Wiemann (2011), S. 53.

Befangenheit haben und diese einhalten. Dabei wird die Feststellung und Ursachenanalyse von **potentiellen Gefährdungen** für die Einhaltung vorausgesetzt.²⁸⁸

Zur präventiven Begegnung der die Unabhängigkeit gefährdenden Risiken hat der IDW QS 1 klare **Qualitätsziele** vorgegeben, welche die Aufklärung der Mitarbeiter sowie ggf. Dritte über die Anforderungen an die berufliche Unabhängigkeit und die Verpflichtung zu deren Einhaltung umfassen.²⁸⁹ Die Praxisleitung hat **Kriterien festzulegen**, anhand derer bei der Durchführung der Abschlussprüfung zur Vermeidung einer möglichen Beeinträchtigung der Unabhängigkeit die Notwendigkeit von Schutzmaßnahmen festgestellt werden kann. Zu den im IDW QS 1 genannten Kriterien zählen die **Art der Beziehung** des Prüfers zum Mandanten, ihre **Dauer** sowie ihre **Intensität**. Die Kriterien können auf die Auftragsart sowie die Relevanz des Auftragsgegenstandes und der Auftragsergebnisse für die Öffentlichkeit ausgeweitet werden.²⁹⁰

Die festgelegten Kriterien der Art, Dauer und Intensität zur Überprüfung der Beziehung des Abschlussprüfers zum Mandanten stellt eine geeignete präventive Regelung dar, da sie zu einer **erhöhten Aufdeckungswahrscheinlichkeit** führt.²⁹¹

Die Praxisleitung hat im Rahmen der allgemeinen Praxisorganisation präventive Maßnahmen, wie ein **Hinweisgebersystem**, einzuführen. Dadurch haben Mitarbeiter die Möglichkeit, im Vorfeld der Prüfung entdeckte Mängel in der Unabhängigkeit anderer Mitarbeiter ohne Besorgnis persönlicher Nachteile an die Praxisleitung zu kommunizieren.²⁹² Die Einrichtung eines solchen Systems bewirkt eine präventive Wirkung, da die Mitarbeiter einer latenten Bedrohung der Aufdeckung eines Fehlverhaltens ausgesetzt werden.²⁹³

Als weitere konkrete Maßnahmen zur präventiven Sicherstellung der Unabhängigkeit bzw. Unbefangenheit des Abschlussprüfers umfasst der IDW QS 1 **Verpflichtungen zur Unabhängigkeit** des Prüfers zum Mandanten, der **Honorarbemessung** und der **internen Rotation**.²⁹⁴

Zur Vermeidung von Unabhängigkeitsgefährdungen hat die WP-Praxis im Vorfeld der Auftragsannahme eine **Analyse der Integrität des Mandanten** (z.B. Integrität und Ruf der Gesellschafter, Art der Tätigkeit, besonderer Honorardruck, Verdacht auf Geldwäsche) in Bezug auf mögliche Auftragsrisiken (z.B. Unabhängigkeitsgefährdungen, Haftungsrisiken, Reputationsverlust) durchzuführen.²⁹⁵ Zur Identifikation und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken ist die Praxisleitung zur Beschaffung und Aufbereitung der Mandanten – und auftragsbezogenen

288 Vgl. IDW QS 1, Tz. 45.

289 Vgl. IDW QS 1, Tz. 46.

290 Vgl. IDW QS 1, Tz. 48.

291 Vgl. Herkendell (2007), S. 218.

292 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 387.

293 Vgl. Herkendell (2007), S. 67.

294 Vgl. IDW QS 1, Kap. 4.

295 Vgl. IDW QS 1, Tz. 72 – 74.

Informationen verpflichtet, um diese auf **Unabhängigkeitsgefährdungen** zu untersuchen.²⁹⁶ Der IDW QS 1 führt dazu weiter aus, dass regelmäßige **Befragungen** der Mitarbeiter zu **finanziellen, persönlichen und kapitalmäßigen Bindungen** durchzuführen sind, um die persönliche Einhaltung der Unabhängigkeit der Mitarbeiter sicherzustellen. Darüber hinaus sind die Mitarbeiter bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen auftragsbezogen oder anlassbezogen auf ihre Unabhängigkeit zu befragen. Dies trifft ebenso auf Dritte zu, welche mit der Auftragsabwicklung befasst werden.²⁹⁷

Im Weiteren umfasst der IDW QS 1 konkrete **Regelungen zur Honorarbemessung**. Danach darf das Honorar des Abschlussprüfers nicht an das Ergebnis der Abschlussprüfung gekoppelt sein. Ferner wird angeführt, dass das Honorar bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nicht an zusätzliche Bedingungen oder Ergebnisse von Nichtprüfungsleistungen (z.B. Steuerberatertätigkeit) geknüpft sein darf. Dadurch soll die notwendige Unabhängigkeit des Prüfers gewährleistet werden.²⁹⁸ Hierzu hat die WP-Praxis Regelungen einzuführen, die darauf abzielen, unzulässige erfolgsabhängige Honorarvereinbarungen oder zusätzliche Leistungsvereinbarungen aufzudecken bzw. diese zu verhindern. Als Maßnahmen nennt der Berufsstandard die Schaffung eines Anreizes zur Einhaltung der Unabhängigkeit mittels vergütungs- und beförderungspolitischer Maßnahmen sowie den Einsatz von disziplinarischen Maßnahmen bei deren Missachtung.²⁹⁹

Die **interne Rotationspflicht**, welche bereits im vorangegangenen Kapitel thematisiert wurde, stellt auch eine präventive Regelung zur Sicherung der Unabhängigkeit dar. Über die Verpflichtung zur Rotation des Prüfungspersonals im Rahmen eines graduellen Rotationssystems soll sichergestellt werden, dass der Abschlussprüfer keine Beziehung zum Mandanten aufbaut, die einen Einfluss auf seine Urteilsbildung und dadurch auf seine Unabhängigkeit hat.³⁰⁰

4.2.2 Repressive Maßnahmen und Regelungen

Werden Gefahren festgestellt, sind **Maßnahmen zur Beseitigung** oder zur **Abschwächung** zu ergreifen, so dass ein sachkundiger Dritter die Gefährdungen als unwesentlich beurteilen würde.³⁰¹ Bei identifizierten Verstößen gegen die Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderung nennt der Berufsstandard **Fortbildungsmaßnahmen** als repressives Mittel. Werden Verstöße bewusst oder wiederholt begangen, kommen insbesondere interne **Disziplinarmaßnahmen** in Betracht.³⁰²

296 Vgl. IDW QS 1, Tz. 46.

297 Vgl. IDW QS 1, Tz. 50.

298 Vgl. IDW QS 1, Tz. 66 und Artikel 4 Abs. 1 EU-APrVO; dazu auch Marten (2017a), S. 611.

299 Vgl. IDW QS 1, Tz. 67 und 69 und § 61 Abs. 2 BS WP/vBP; dazu auch Rebhan (2012), S. 148.

300 Vgl. IDW QS 1, Tz. 52 – 53; dazu auch Marten (2017a), S. 611 f.

301 Vgl. IDW QS 1, Tz. 46 und 49.

302 Vgl. IDW QS 1, Tz. 51.

Können keine geeigneten Maßnahmen zur Beseitigung oder Verringerung der Unabhängigkeitsgefährdungen getroffen werden, weist der IDW QS 1 darauf hin, dass der **Auftrag abzulehnen** bzw. zu **kündigen** ist.³⁰³

In Bezug auf **Dokumentationspflichten** führt der IDW QS 1 aus, dass die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften, eingeführte Regelungen und Maßnahmen sowie Lösungen von Unabhängigkeitsfragen zu dokumentieren sind.³⁰⁴ Zusätzlich sind die Ergebnisse der Mitarbeiterbefragungen zu dokumentieren. Die Praxisleitung ist verpflichtet, mindestens einmal jährlich eine schriftliche Erklärung darüber abzugeben, dass die Einhaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit in der WP-Praxis gegeben ist.³⁰⁵ Ferner hat die WP-Praxis Regelungen dahingehend einzuführen, wie entdeckte Verstöße gegen die Unabhängigkeitsvorgaben und deren Behandlung kommuniziert werden.³⁰⁶

Zur **Überwachung und Überprüfung** der Unabhängigkeit führt der IDW QS 1 die **auftragsbegleitende Qualitätssicherung** als geeignete prozessintegrierte Maßnahme an. Diese hat die Aufdeckung von Mängeln während der Auftragsabwicklung und Beurteilung der Unabhängigkeit bzw. Unbefangenheit des Abschlussprüfers zum Ziel.³⁰⁷ Der Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist jeweils von der Art und Komplexität des Auftrages abhängig. Jedoch führt der IDW QS 1 an, dass zumindest die Durchsicht des Auftragsgegenstandes, die Überprüfung ausgewählter Teile der Arbeitspapiere und die Beurteilung der Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung sind.³⁰⁸ Insbesondere die Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers und deren Begründungen sind zu dokumentieren und der Praxisleitung vor Beendigung des Auftrages zugänglich zu machen.³⁰⁹ Dadurch sollen Verstöße gegen die Unbefangenheit des Abschlussprüfers identifiziert und durch Disziplinarmaßnahmen geahndet werden.

Fraglich ist, inwiefern die einzurichtenden Disziplinarmaßnahmen über die nötige **Durchsetzungskraft** verfügen, um als geeignetes „Abschreckungsmittel“ im Rahmen einer präventiven Wirksamkeit und als Ahndungsmaßnahme zur Erfüllung der Repressivfunktion zu dienen. Zwar führt der IDW QS 1 an, dass die Disziplinarmaßnahmen zur Vermeidung künftiger Verstöße geeignet sein müssen, jedoch wird eine konkrete Ausgestaltung der Maßnahmen mit klar formuliertem Ausmaß nicht ausgeführt.³¹⁰ In Anbetracht des Stellenwerts der Reputation des Abschlussprüfers dürfte jedoch davon ausgegangen werden, dass der entsprechende **Reputationsverlust** im Falle der Aufdeckung von Unabhängigkeitsbeeinträchtigungen eine geeignete repressive Wirkung hat. So führt der Verlust der

303 Vgl. IDW QS 1, Tz. 49.

304 Vgl. IDW QS 1, Tz. 46.

305 Vgl. IDW QS 1, Tz. 50.

306 Vgl. IDW QS 1, Tz. 47.

307 Vgl. IDW QS 1, Tz. 162; dazu auch Marten (2017a), S. 613 f.

308 Vgl. IDW QS 1, Tz. 165; dazu auch Marten (2017a), S. 614.

309 Vgl. IDW QS 1, Tz. 178; dazu auch Marten (2017a), S. 615.

310 Vgl. IDW QS 1, Tz. 51.

Reputation zu einer zu erwartenden schlechteren Auftragslage und kann monetäre Konsequenzen nach sich ziehen.³¹¹ Die WP-Praxis ist bei festgestellten Mängeln bezüglich der Unabhängigkeit bzw. Unbefangenheit der Abschlussprüfer verpflichtet, diese Mängel intern und auch extern an zuständige Stellen zu kommunizieren.³¹² Die Folgen und Maßnahmen in Bezug auf die festgestellten Mängel sind in einem jährlichen Nachschaubericht zu dokumentieren und den verantwortlichen Wirtschaftsprüfern zur Verfügung zu stellen.³¹³ Es werden also nicht nur interne Mitarbeiter von der Unabhängigkeitsbeeinträchtigung eines Abschlussprüfers in Kenntnis gesetzt, sondern auch externe Personen. Durch diese breite Kommunikation der festgestellten Mängel tritt eine latente Gefährdung der Reputation des Prüfers ein. Der Berufsstandard fordert auch, dass festgestellte Mängel der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer als Ausschlussgründe zu betrachten sind. Das bedeutet, dass die WP-Praxis dazu verpflichtet ist, die Mitarbeiter von der Prüfung auszuschließen, wenn sie Unabhängigkeitsgefährdungen im Bezug auf den entsprechenden Mandanten festgestellt hat.³¹⁴ Dies trägt ebenfalls zum Verlust der Reputation bei, da sowohl die Mitglieder des Prüfungsteams als auch der Mandant Kenntnis über die Gründe für den Ausschluss des Abschlussprüfers erlangen.³¹⁵

4.2.3 Zwischenergebnis

Zur Sicherstellung der Urteilsfreiheit als Komponente der Prüfungsqualität umfasst der IDW QS 1 konkrete Regelungen und Maßnahmen, welche präventiv und repressiv den Risiken, die sich auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdend auswirken, begegnen.

Der IDW QS 1 beinhaltet die Verpflichtung der WP-Praxis, ihre Mitarbeiter sowie ggf. Dritte über die Unabhängigkeitsanforderungen aufzuklären und zu deren Einhaltung zu verpflichten. Dazu hat die Praxisleitung eine Qualitätskultur und Qualitätsziele zu entwickeln, um den Mitarbeitern ein Verständnis für die Unabhängigkeitsanforderungen zu vermitteln. Im Zuge der Identifizierung und Beurteilung der gefährdenden Risiken hat die WP-Praxis mit Hilfe von bestimmten Kriterien die Aufdeckungswahrscheinlichkeit von Fehlverhalten zu erhöhen. Dies entspricht den Anforderungen einer präventiven Funktion. Darüber hinaus hat die WP-Praxis Regelungen und Maßnahmen im Umgang mit entdeckten Verstößen gegen die Unbefangenheit einzuführen. Dabei wird explizit auf interne Disziplinarmaßnahmen zur Ahndung verwiesen. Die Anforderung der Präventivfunktion (Erhöhung der Aufdeckungswahrscheinlichkeit von Fehlverhalten und Existenz von Ahndungen bei entdeckten Verstößen) ist somit als gegeben zu bewerten.

311 Vgl. Baetge/Lienau (2004), S. 2279.

312 Vgl. IDW QS 1, Tz. 103

313 Vgl. IDW QS 1, Tz. 104 und 219.

314 Vgl. IDW QS 1, Tz. 50.

315 Vgl. Herkendell (2007), S. 235.

Die Kriterien der Repressivfunktion (effektive Aufdeckung und Ahndung von Fehlverhalten) werden insbesondere durch die verpflichtende Unabhängigkeitserklärung und den Einsatz der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung gewährleistet (siehe Anlage C).

4.3 Wahrnehmbarkeit und Einbeziehung der Erwartungen

Gemäß den Erläuterungen zu den Komponenten der Prüfungsqualität muss der IDW QS 1 die **Erwartungslücke** schließen. Dazu hat der Berufsstandard Regelungen und Maßnahmen zur Sicherung der tatsächlichen Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit zu umfassen. Wie in den vorangegangenen Kapiteln dargelegt, werden diese Anforderungen angemessen und ausreichend im IDW QS 1 thematisiert und erfüllt.³¹⁶

Jedoch muss der Berufsstandard auch dazu beitragen, die Erwartungslücke aufgrund der Diskrepanz zwischen der tatsächlichen und der wahrgenommenen Urteilsfreiheit und Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers zu schließen. So führt die Lücke zwischen den ungerechtfertigten Erwartungen der Adressaten und den tatsächlichen gesetzlichen und berufsständischen Regelungen zu einer Abweichung in der Wahrnehmung der Abschlussprüfung. Deshalb kann zu Unrecht eine über die Einhaltung der Normen und Standards hinausgehende unzureichende Berufsausübung wahrgenommen werden. Beispielsweise könnten die Adressaten Leistungen vom Abschlussprüfer erwarten, die gesetzlich und berufsständisch nicht zu seinen Aufgaben gehören, sondern von anderen Institutionen (z.B. Aufsichtsrat) erbracht werden müssen. Ebenso könnte der Abschlussprüfer seine Aufgaben zwar konform erfüllen, jedoch aufgrund der Pflicht zur Verschwiegenheit daran gehindert werden, dies auch bei einer vermuteten Pflichtverletzung nach außen zu kommunizieren.³¹⁷

In diesem Zusammenhang spielt die **Transparenz bzw. die Wahrnehmbarkeit der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit** des Abschlussprüfers für die Adressaten eine wesentliche Rolle. Basierend auf dem Konzept von *Steenkamp* müsste der IDW QS 1 konkrete Regelungen und Maßnahmen beinhalten, um sowohl den internen als auch den externen Adressaten **objektivierte Indikatoren** für die Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers zu vermitteln.³¹⁸

Da die **Maßnahmen und Regelungen** zur Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung des internen Qualitätssicherungssystems **nicht für die Adressaten sichtbar sind** und die Ergebnisse und Konsequenzen der internen Nachschau nicht veröffentlicht werden, ist die Wahrnehmung der Qualitätssicherung in der WP-Praxis i.S.d. IDW QS 1 für die Adressaten schwierig.³¹⁹

³¹⁶ Vgl. Durchschein (2017), S. 29 – 32.

³¹⁷ Vgl. Herkendell (2007), S. 239; dazu auch Störk (1999), S. 78; Durchschein (2017), S. 17 – 21.

³¹⁸ Vgl. Herkendell (2007), S. 239; dazu auch Qandil (2014), S. 73 – 76.

³¹⁹ Vgl. Herkendell (2007), S. 82; dazu auch Störk (1999), S. 147.

Ein objektivierter Indikator zur Wahrnehmung der Prüfungsqualität könnte in der Regelung zur **Honorarbemessung** liegen, wonach keine erfolgsabhängige Vergütung vereinbart werden darf.³²⁰ In Verbindung mit der Verpflichtung der WP-Praxis zur **Honorarpublizität** über Höhe und Bestandteile des Honorars könnte diese Regelung dazu beitragen, die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers gegenüber den internen und externen Adressaten zu implizieren.³²¹ So wurde im Rahmen empirischer Untersuchungen nachgewiesen, dass die Prüfung und gleichzeitige Beratung eines Mandanten zu Synergieeffekten in der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft führt und dadurch eine Abhängigkeit entsteht, welche die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers beeinträchtigen kann.³²² Ebenso konnte nachgewiesen werden, dass zunehmende Beratungsanteile im Prüfungshonorar zur Begründung der Besorgnis der Befangenheit aus Sicht der externen Adressaten führen können.³²³ Durch die Offenlegung der Höhe des Honorars sowie darüber hinausgehende Vergütungsbestandteile könnten insbesondere die externen Adressaten einen Indikator zur Beurteilung der Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers erhalten.³²⁴ Da der IDW QS 1 jedoch nur die Regelung zur Honorarbemessung umfasst und die Verpflichtung zur Honorarpublizität unerwähnt bleibt, ist es zweifelhaft, ob diese Regelung ohne zusätzliche Verknüpfungen ausreicht, um einen objektivierten Indikator zur Wahrnehmung der Prüfungsqualität zu vermitteln.

Ein weiterer objektivierter Indikator könnte in der bereits beschriebenen Verpflichtung zur **internen Rotation** bestehen.³²⁵ Hierdurch könnte eine Betriebsblindheit des Abschlussprüfers, welche im Rahmen von Folgeprüfungen auftreten und negative Auswirkungen auf die Urteilsfähigkeit haben kann, verhindert werden. Die Betriebsblindheit resultiert aus einer fehlenden Anpassung des Abschlussprüfers an Veränderungen aufgrund einer gewissen Routine und Zufriedenheit, weil er bereits vorangegangene Prüfungen betreut und dadurch bereits Erkenntnisse gesammelt hat, auf die er sich stützt.³²⁶ Daneben könnte die interne Rotation als objektiver Indikator geeignet sein, da er die Verhinderung einer zunehmenden Vertrautheit des Abschlussprüfers zum Mandanten im Zeitablauf, welche nachweislich insbesondere aus Sicht der externen Adressaten einen negativen Einfluss auf die Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers hat, zum Ziel hat.³²⁷ Da die externen Adressaten jedoch i.d.R. keine Kenntnis über die interne Rotation besitzen und die möglichen negativen Auswirkungen der Vertrautheit mit der Mandatsdauer der Prüfungsgesellschaft und nicht mit einzelnen Abschlussprüfern oder fachlichen Mitarbeitern assoziieren, kann die interne Rotation nicht als ausreichend objektivierter Indikator zur Wahrnehmung der Prüfungsqualität betrachtet werden.³²⁸

320 Vgl. IDW QS 1, Tz. 66 – 68.

321 Vgl. Qandil (2014), S. 97; dazu auch Sattler (2011), S. 113 – 116.

322 Vgl. Ostrowski/Söder (1999), S. 559; dazu auch Qandil (2014), S. 114.

323 Vgl. Davis/Hollie (2008), S. 37 – 41; dazu auch Qandil (2014), S. 118.

324 Vgl. Qandil (2014), S. 97.

325 Vgl. IDW QS 1, Tz. 32 und 33; dazu auch Qandil (2014), S. 136 f.

326 Vgl. Lim/Tan (2010), S. 925; dazu auch Qandil (2014), S. 136 – 138.

327 Vgl. Lim/Tan (2010), S. 925; dazu auch Qandil (2014), S. 138 f.

328 Vgl. Qandil (2014), S. 136 – 143; dazu auch Rebhan (2012), S. 148 f.

Es scheint fraglich, ob der IDW QS 1 überhaupt Regelungen und Maßnahmen umfasst, die geeignet sind, den Adressaten objektivierte Indikatoren zur Urteilsfähigkeit zu vermitteln. Da es sich bei der Abschlussprüfung aus Sicht der internen Adressaten um ein Erfahrungsgut handelt, dürfte es ihnen mit zunehmender Mandatsdauer möglich sein, die Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers im Rahmen des Prüfungsprozesses wahrzunehmen. Den externen Adressaten ist dies jedoch nicht möglich, da sie nicht am Prüfungsprozess beteiligt sind und somit über keinen Indikator zur Beurteilung der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers verfügen.³²⁹

Zwar können aus Sicht der internen und externen Adressaten die **Reputation** des Abschlussprüfers und die **Größe der Prüfungsgesellschaft** als objektivierte Indikatoren für die Prüfungsqualität herangezogen werden, welche nachweislich durch die Quasirententheorie von DeAngelo³³⁰ und die Dissonanztheorie³³¹ einen Einfluss auf die tatsächliche Prüfungsqualität haben.³³² Jedoch finden diese Indikatoren keinen Niederschlag im IDW QS 1 und können daher auch nicht als Beleg für die Erfüllung der Voraussetzungen zur Erhöhung der Transparenz über die Regelungen und Maßnahmen des Berufsstandards zugrunde gelegt werden.

Ferner ist es fraglich, inwiefern die Einrichtung des Qualitätssicherungssystems und die Verfolgung des Qualitätsmanagementansatzes überhaupt zur Wahrnehmbarkeit der Urteilsfreiheit und Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers beitragen. Dazu müssten die Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 sowohl von den internen Adressaten, wie dem Aufsichtsrat und dem Vorstand, als auch von den externen Adressaten, wie Kapitalgeber und der interessierten Öffentlichkeit, wahrgenommen werden.³³³ Da der **IDW QS 1** einen relativ neuen Berufsstandard darstellt und keine gesetzliche Vorschrift ist, ist zu erwarten, dass er einen geringeren Bekanntheitsgrad erlangt und deshalb auch nur **unzureichend wahrgenommen** wird.³³⁴ Vor diesem Hintergrund ist es fraglich, ob die Adressaten Kenntnis von dem Inhalt des IDW QS 1 haben bzw. erhalten.

Es ist somit festzustellen, dass weder das Qualitätssicherungssystem noch die Regelungen und Maßnahmen geeignete Indikatoren zur Wahrnehmbarkeit der Prüfungsqualität darstellen (siehe Anlage C). Jedoch könnten aus den Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 Indikatoren abgeleitet werden, die es den Adressaten ermöglichen, die tatsächliche Qualitätssicherung wahrzunehmen.

329 Vgl. Qandil (2014), S. 84 und 143 – 147; auch Herkendell (2007), S. 82 f.; Graschitz (2017), S. 48.

330 Vgl. hierzu ausführlich Qandil (2014), S. 88 – 95.

331 Vgl. hierzu ausführlich Qandil (2014), S. 128 f.

332 Vgl. Qandil (2014), S. 126 – 131.

333 Vgl. Herkendell (2007), S. 82.

334 Vgl. Herkendell (2007), S. 82 f.

4.4 Audit Quality Indicators zur Erhöhung der Wahrnehmbarkeit

4.4.1 Der Einsatz von Audit Quality Indicators (AQI)

Für die Beobachtbarkeit bzw. Wahrnehmbarkeit der Prüfungsqualität können Indikatoren, sog. „**Audit Quality Indicators (AQI)**“ herangezogen werden.³³⁵ Dabei handelt es sich um direkte und indirekte Messgrößen, die einen Indikator dafür geben, wie sich der Zustand eines Einflussfaktors auf die Qualität der Abschlussprüfung auswirkt.³³⁶

Durch **Einsatz und Veröffentlichung** von AQI wird es den Adressaten ermöglicht, die darin enthaltenen Informationen zu beobachten bzw. wahrzunehmen und dadurch Rückschlüsse auf die erwarteten Qualitätsattribute zu ziehen.³³⁷ Sie können dadurch zu einer Einschätzung in Bezug auf die Qualitätsmerkmale der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers gelangen.³³⁸ Über die Ableitung und Veröffentlichung von AQI wird für die Adressaten Transparenz im Hinblick auf die Art und Weise geschaffen, wie die WP-Praxis Qualität erzeugt und diese nachhaltig sichert.³³⁹ Nachfolgende Abbildung verdeutlicht den Zusammenhang zwischen AQI und deren Einfluss auf die Wahrnehmbarkeit der Qualitätskomponenten bzw. -attribute.

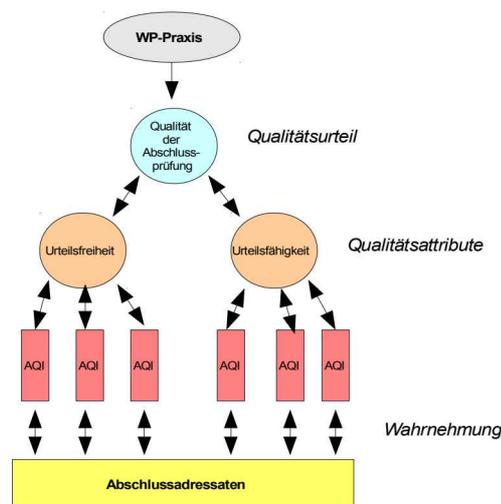


Abb. 4: Wirkungsbeziehung der Qualitätswahrnehmung³⁴⁰

4.4.2 Ableitung von AQI aus dem IDW QS 1

Ausgangspunkt für die Ableitung von AQI sind die **Qualitätsziele**, die in der Sicherstellung der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers liegen. Darauf aufbauend sind die **Qualitätsrisiken** zu identifizieren, welche die Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit gefährden. Qualitätsrisiken der Urteilsfreiheit sind

335 Vgl. Knechel et al. (2013) S. 85 – 114.; dazu auch Graschitz (2017), S. 48.

336 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 391.

337 Vgl. Jackson et al. (2008), S. 425; dazu auch Graschitz (2017), S. 55.

338 Vgl. Qandil (2014), S. 97; dazu auch Kitschler (2005), S. 89; Marten/Schmöller (1999), S. 190; Graschitz (2017), S. 54.

339 Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 392.

340 In Anlehnung an Qandil (2014), S. 74.

unzureichende fachliche Qualifikation sowie ungenügende Expertise und fehlendes Spezialwissen des Abschlussprüfers. Ungenügende präventive und repressive Maßnahmen zur Sicherstellung der Unabhängigkeit stellen die Qualitätsrisiken der Urteilsfreiheit dar. Basierend auf den Qualitätsrisiken können die in den vorangegangenen Abschnitten beschriebenen Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 der **Qualitätssicherung** zugeordnet werden. Ihr Einfluss auf die Erreichung der Qualitätsziele bzw. die Höhe und Eintrittswahrscheinlichkeit des Qualitätsrisikos stellt **Messgrößen** dar, welche den Audit Quality Indicators entsprechen.³⁴¹ Folgende Grafik veranschaulicht diesen Zusammenhang:

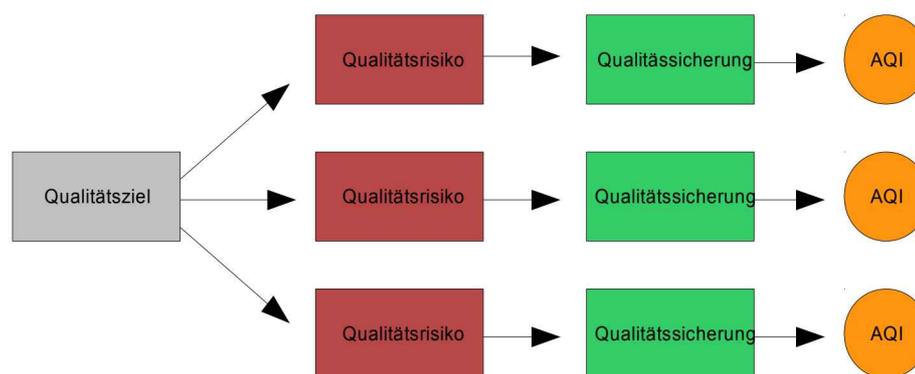


Abb. 5: Wirkungszusammenhang zwischen Qualitätszielen, Qualitätsrisiken, Qualitätssicherung und AQI³⁴²

Unter Zugrundelegung der bereits erläuterten Regelungen und Maßnahmen zur Sicherung der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers können AQI abgeleitet und den Adressaten zugänglich gemacht werden. Beispielsweise könnte das Qualitätsziel der Sicherung der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers durch das Qualitätsrisiko bedroht sein, dass die fachliche Qualifikation nicht ausreichend gewährleistet ist. Zur Sicherung der fachlichen Qualifikation führt der IDW QS 1 an, dass die WP-Praxis im Rahmen der Einstellung von fachlichen Mitarbeitern bestimmte Einstellungskriterien zu formulieren und anzuwenden hat.³⁴³ Unter der Annahme, dass nicht jeder Bewerber die Einstellungskriterien erfüllt, könnte ein möglicher AQI im Verhältnis der tatsächlichen zu den geplanten Einstellungen liegen. Ein niedriges Verhältnis der tatsächlichen zu den geplanten Einstellungen könnte dabei suggerieren, dass die WP-Praxis nur solche Mitarbeiter einstellt, die über die benötigte fachliche Qualifikation verfügen.³⁴⁴

Qualitätsziel	Qualitätsrisiko	Qualitätssicherung	Möglicher AQI
<i>Sicherung der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers</i>	<i>Die fachliche Qualifikation ist nicht ausreichend gewährleistet.</i>	<i>Formulierung und Anwendung von Kriterien bei der Einstellung neuer Mitarbeiter.</i>	<i>Verhältnis der tatsächlichen zu den geplanten Neueinstellungen.</i>

³⁴¹ Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 4.

³⁴² In Anlehnung an IDW Praxishinweis 01/2018, S. 4.

³⁴³ Vgl. IDW QS 1, Tz. 85.

³⁴⁴ Vgl. FEE (2015), S. 13 – 15 und IDW Praxishinweis 01/2018, S. 4 und 11.

Weitere Ableitungen möglicher AQI zur Sicherung der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers finden sich in Anlage B.³⁴⁵

4.4.3 Das Potential von AQI

Der Einsatz von AQI bietet insbesondere der WP-Praxis den **Vorteil**, dass diese die qualitätsgefährdenden **Risiken und Schwachstellen** des Qualitätssicherungssystems frühzeitig **entdecken** und geeignete korrektive Maßnahmen einleiten können.³⁴⁶ Daneben bieten sie einen Ausgangspunkt für die **Kommunikation** der WP-Praxis mit den internen und auch externen Adressaten der Abschlussprüfung. So bilden sie Anknüpfungspunkte für Nachfragen der Adressaten in Bezug auf die Bedeutung und Umsetzung der Qualitätssicherung im Prüfungsprozess.³⁴⁷ Zusätzlich bilden AQI Anhaltspunkte für die **Inspektion** durch die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS), in der ein Schwerpunkt auf die Messbarkeit der Prüfungsqualität gelegt wird.³⁴⁸ Ferner eignen sich AQI zur Information der Adressaten und können den verschiedenen **Informationsbedürfnissen** der Zielgruppen angepasst werden. So können sie als wesentliche Information für die internen Adressaten zur Auswahl der Prüfungsgesellschaft dienen.³⁴⁹ Dies würde insbesondere kleineren Prüfungsgesellschaften eine höhere **Chancengleichheit** verschaffen, da nicht mehr nur die Höhe des Honorars und die Größe der Gesellschaft bzw. deren Reputation ausschlaggebend für den Erhalt des Auftrages wären.³⁵⁰ Zusätzlich könnte der Einsatz von AQI dazu beitragen, die **Aufmerksamkeit und Wachsamkeit** der WP-Praxis in Bezug auf die Anforderungen der Qualitätssicherung zu erhöhen sowie die Praxisleitung dazu anregen, die Qualitätskultur durch die Entwicklung eigener Qualitätsziele zu fördern.³⁵¹ Ferner bietet der Einsatz von AQI der WP-Praxis die Möglichkeit, die **Erwartungen** der Adressaten an Qualitätssicherung mit einzubeziehen. So könnte die WP-Praxis Qualitätsziele festlegen, die sich über das Compliance-Ziel hinaus auf die Erfüllung der Erwartungen der Adressaten erstrecken.³⁵²

Fraglich ist jedoch, inwieweit AQI zum Vergleich der Qualität verschiedener WP-Praxen dienen können. Dazu bedürfen die publizierten Ergebnisse der AQI einer **einheitlichen Definition** und **konsistenten Datenstruktur** der Messpunkte. Dies ist jedoch in der Regel nicht gegeben. Da bei der Ausgestaltung der AQI sowohl die Größe als auch das Umfeld und die Komplexität der Aufträge einbezogen, die je nach WP-Praxis differieren, ist ein Praxisvergleich anhand der AQI nur eingeschränkt möglich.³⁵³

³⁴⁵ In Anlehnung an IDW Praxishinweis 01/2018, S. 9 – 13 und CAQ (2019).

³⁴⁶ Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 6.

³⁴⁷ Vgl. CAQ (2015), S. 6; dazu auch IDW Praxishinweis 01/2018, S. 8.

³⁴⁸ Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 8.

³⁴⁹ Vgl. CAQ (2015), S. 5; dazu auch IDW Praxishinweis 01/2018, S. 8.

³⁵⁰ Vgl. CAQ (2015), S. 8.

³⁵¹ Vgl. CAQ (2015), S. 5.

³⁵² Vgl. Naumann/Schneiß (2018), S. 384.

³⁵³ Vgl. IDW Praxishinweis 01/2018, S. 8; dazu auch CAQ (2015), S. 11.

Ferner bedürfen insbesondere mehrdeutige AQI des entsprechenden **Kontextes** der zugrunde liegenden Sachverhalte, um Fehlinterpretationen seitens der Adressaten zu vermeiden. Um sowohl den entsprechenden Kontext als auch den Sachverhalt zu beschreiben und zu erklären, müsste eine intensive Kommunikation mit den Adressaten stattfinden, die über den informierenden, quantitativen Ansatz der AQI hinausgehen müsste.³⁵⁴ Unter Berücksichtigung möglicher **Fehlinterpretationen** ist auch die Sorge von Kritikern begründet, dass AQI als Grundlage für die Auswahl der Abschlussprüfer herangezogen werden, die ein fehlerhaftes Bild über die Prüfungsqualität einer WP-Praxis vermitteln.³⁵⁵ Ferner führen Kritiker an, dass AQI lediglich einen Indikator für die Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit der Abschlussprüfer darstellen und nicht dazu dienen können, dessen **tatsächliche Expertise** und **innere Unabhängigkeit** widerzuspiegeln. Dazu bedürfe es eines intensiven Austauschs mit dem Abschlussprüfer, um sich von dessen Fähigkeiten zu überzeugen.³⁵⁶ Ein weiterer Aspekt, der nicht ausreichend durch den Einsatz von AQI berücksichtigt wird, ist die fortschreitende **technische Entwicklung**. So sind besonders die Entwicklungen im Bereich der Audit Data Analytics zu nennen. Dessen Anwendung kann sowohl zur Erhöhung der Effektivität der Prüfung als auch zur Steigerung der Qualität beitragen. Die Tätigkeiten des Abschlussprüfers würden jedoch reduziert werden und infolge dessen seine Rolle an Gewicht verlieren, weshalb die alleinige Stützung der AQI auf personelle Ressourcen nicht sinnvoll und zukunftsorientiert wäre.³⁵⁷

4.5 Handlungsempfehlung

Vor dem Hintergrund, dass Prüfungsqualität sowohl tatsächlich vorhanden sein als auch von den Adressaten wahrgenommen werden muss, ist der **Einsatz von AQI zu empfehlen**. Mit ihrer Hilfe kann den Adressaten die Qualitätssicherung i.S.d. IDW QS 1 kommuniziert und dadurch eine Wahrnehmbarkeit der Prüfungsqualität geschaffen werden. Es konnte festgestellt werden, dass die Implementierung eines Qualitätsmanagementsystems und die Einhaltung der Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 geeignet sind, die tatsächliche Prüfungsqualität hinsichtlich Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers zu gewährleisten. Da der Berufsstandard vornehmlich darauf abzielt, den Adressaten keine negativen Indikatoren für mögliche Pflichtverletzungen oder Fehlverhalten zu vermitteln, wird der Erhöhung der Transparenz bzw. der Schaffung von positiven Indikatoren über die Qualitätssicherung in der WP-Praxis keine Bedeutung beigemessen. Über den Einsatz von AQI kann die WP-Praxis jedoch Transparenz für die Adressaten über die internen Maßnahmen und Regelungen zur Qualitätssicherung sowie deren Ergebnisse schaffen. Der Vorteil des Einsatzes von AQI besteht für die WP-Praxis darin, dass sie den Adressaten aktiv Indikatoren für die vorhandene Qualität der WP-Praxis vermittelt. Je nach Ausgestaltung können dadurch insbesondere kleinere

354 Vgl. CAQ (2015), S. 5; dazu auch IDW Praxishinweis 01/2018, S. 8.

355 Vgl. CAQ (2015), S. 1.

356 Vgl. CAQ (2015), S. 5 und 9.

357 Vgl. CAQ (2015), S. 13.

Prüfungsgesellschaften Wettbewerbsvorteile erzielen. Aus Sicht der Adressaten dienen AQI als Informationsquelle und geben Aufschluss darüber, in welcher Art und in welchem Umfang die WP-Praxis Qualität erzeugt und sichert. Sie werden mithin in die Lage versetzt, Rückschlüsse auf die gewünschten bzw. geforderten Qualitätsattribute der WP-Praxis zu ziehen und sich ein Gesamturteil über deren Qualität zu bilden. Aufgrund des nicht vorhandenen Kontextes können jedoch auch Fehlinterpretationen der Adressaten entstehen, die sich negativ auf die Reputation der WP-Praxis auswirken und insbesondere im Rahmen der Auswahl der Prüfungsgesellschaft für die Abschlussprüfung zu Wettbewerbsnachteilen führen können. Hier muss es Aufgabe sein, eine einheitliche Datenstruktur in Form von klar festgelegten Inputs und Outputs und vorgegebenen Erhebungsintervallen zu schaffen, um AQI über die WP-Praxen hinweg zu vereinheitlichen und einen realitätsnahen Vergleich zu ermöglichen.

5 Fazit und Ausblick

Die vorliegende Arbeit wurde motiviert durch die Intention des Instituts deutscher Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW), mit der Einführung des Berufsstandards *IDW QS 1 – Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis* den gestiegenen nationalen und internationalen Anforderungen und Regelungen zur Qualitätssicherung gerecht zu werden. In diesem Kontext verfolgte vorliegende Arbeit das Ziel, die internen Regelungen und Maßnahmen des Berufsstandards auf deren Eignung zur Sicherung der in der Literatur diskutierten Komponenten der Prüfungsqualität zu überprüfen. Ausgehend von diesem Sachverhalt wurde folgende primäre Forschungsfrage gestellt.

Inwieweit berücksichtigt der IDW QS 1 die in der Literatur diskutierten Komponenten der Prüfungsqualität bzw. umfasst er geeignete interne Regelungen und Maßnahmen, um die Prüfungsqualität in der Wirtschaftsprüferpraxis zu gewährleisten?

Basierend auf dieser Forschungsfrage wurden die tatsächliche Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers sowie die Möglichkeiten deren Wahrnehmbarkeit aus Sicht der Adressaten beleuchtet. Dabei konnten wesentliche Kriterien der Qualitätskomponenten identifiziert werden. Ferner wurde eine Darstellung des IDW QS 1 bzw. dessen zugrunde liegendem Qualitätsmanagementsystems und der internen Regelungen und Maßnahmen vorgenommen. Die daraus erlangten Erkenntnisse sowie die bereits identifizierten Kriterien der Qualitätskomponenten wurden anschließend zur Untersuchung des IDW QS 1 herangezogen. Die Untersuchung ergab, dass die internen Regelungen und Maßnahmen zur allgemeinen Praxisorganisation, zur Auftragsannahme und -fortführung sowie zur Nachschau dazu geeignet sind, die tatsächliche Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers zu gewährleisten, da sämtliche Kriterien dieser Qualitätskomponenten ausreichend und angemessen im IDW QS 1 berücksichtigt

wurden. Die Untersuchung der internen Regelungen und Maßnahmen auf ihre Eignung zur Erhöhung der Transparenz, um eine Wahrnehmbarkeit der Prüfungsqualität aus Sicht der Adressaten zu schaffen, ergab, dass der IDW QS 1 nicht dazu geeignet ist, diese Anforderung zu erfüllen. Da es sich um einen Berufsstandard handelt, welcher keine gesetzliche Bindung hat, und keine Verpflichtung zur Kommunikation oder Veröffentlichung der eingerichteten internen Regelungen und Maßnahmen besteht, trägt der IDW QS 1 nicht zur Erhöhung der Transparenz dabei.

Es konnte somit festgestellt werden, dass der IDW QS 1 nur zur Sicherung der tatsächlichen Prüfungsqualität geeignet ist. Die wahrgenommene Prüfungsqualität wird hingegen nicht gewährleistet, weil der Berufsstandard keine Kommunikation oder Transparenz über die einzurichtenden internen Regelungen und Maßnahmen vorsieht (siehe Anlage C).

Die Beantwortung der primären Forschungsfrage mündete in der Frage, ob es mit Hilfe eines alternativen Konzeptes wie des „Audit Quality Indicators“ möglich sein könnte, die internen Regelungen und Maßnahmen zur Sicherung der tatsächlichen Prüfungsqualität nach außen zu kommunizieren und dadurch für die Adressaten wahrnehmbar zu machen. Daraus resultierte folgende sekundäre Forschungsfrage:

Wie können AQI dazu beitragen und eingesetzt werden, um eine Beobachtbarkeit und Beurteilbarkeit der in der WP-Praxis einzurichtenden internen Regelungen und Maßnahmen zur Sicherung der Prüfungsqualität zu ermöglichen?

Zur Beantwortung dieser Forschungsfrage wurde zunächst das Konzept der AQI erläutert und anschließend deren Wirkungsbeziehung dargestellt. Darauf aufbauend wurde ein Versuch unternommen, AQI aus den festgestellten internen Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 zur Sicherung der tatsächlichen Prüfungsqualität abzuleiten. Unter Berücksichtigung der aktuellen Ergebnisse zu den Möglichkeiten und Grenzen von AQI wurde eine Handlungsempfehlung vorgenommen. Es konnte festgestellt werden, dass sie unter der Voraussetzung, dass die abgeleiteten AQI publiziert und dadurch den internen und externen Adressaten zugänglich gemacht werden und dass sie einer einheitlichen Datenstruktur unterliegen, dazu geeignet sind, die tatsächliche Prüfungsqualität beobachtbar und damit wahrnehmbar zu machen (siehe Anlage C).

Die vorliegende Arbeit leitet einen Forschungsbeitrag, da keine Studie bekannt ist, die den IDW QS 1 explizit auf die Erfüllung der Komponenten der Prüfungsqualität untersucht hat. Ferner existiert keine Untersuchung dazu, wie AQI aus den explizit der Sicherung der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers dienenden internen Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 abgeleitet und zur Beobachtbarkeit bzw. Wahrnehmbarkeit der tatsächlichen Prüfungsqualität genutzt werden können. Erkenntnisse diesbezüglich sind besonders für das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) interessant, da die Sicherung der Qualität sowohl tatsächlich vorgenommen als auch durch die Adressaten

wahrgenommen werden muss. WP-Praxen können aus den Erkenntnissen Aufschlüsse über die Qualitätsbeurteilung der Adressaten ziehen, um die interne Qualitätssicherung transparent und an den Erwartungshaltungen der Adressaten auszurichten.

Die vorangegangenen Ausführungen beziehen sich explizit auf die interne Qualitätssicherung durch die Anforderungen des IDW QS 1. Inwiefern die **externe Qualitätskontrolle** einen Beitrag zur Sicherung der Komponenten der Prüfungsqualität leistet, wurde daher im Rahmen dieser Arbeit vernachlässigt. Hier könnte eine Untersuchung der externen Qualitätskontrolle insbesondere im Zusammenhang mit der Erhöhung der Transparenz für die Adressaten interessant sein. Ferner wurden Ausgestaltung und Einsatz von AQI diskutiert. Sowohl **Kosten** als auch **zeitlicher Aufwand** der Implementierung und Auswertung von AQI wurden hier nicht berücksichtigt. Dies könnte Ansatzpunkt für eine entsprechende Untersuchung zum Kosten-Nutzen-Verhältnis des Einsatzes von AQI für künftige Forschungsarbeiten sein.

Primäres Ziel des IDW QS 1 ist es, die Prüfungsqualität durch die Einrichtung eines angemessenen und wirksamen QSS zu gewährleisten. Dabei bilden die **Qualitätsziele** als neues Element des QMS die Grundlage für die Identifikation qualitätsgefährdender Risiken und deren Steuerung. Inwieweit WP-Praxen dazu fähig sind, individuelle Qualitätsziele festzulegen und in das interne QMS zu integrieren, kann aktuell nicht beurteilt werden. Hier wird es im Wesentlichen auf die Berichterstattung des Berufsstandes ankommen, wie die WP-Praxis mit der Ausgestaltung der Qualitätsziele verfahren und welche Verbesserungen sich aufgrund der geänderten Anforderungen an die Qualitätssicherung für die WP-Praxen ergeben.³⁵⁸

Die im Rahmen eines kanadischen Pilotprojekts gewonnenen Erkenntnisse zu **Ausgestaltung** und **Einsatz von AQI** geben weiterhin Anlass zur Diskussion. Während eine Vielzahl der Teilnehmer den Einsatz und positiven Nutzen für die WP-Praxen begrüßen, wird deren Ausgestaltung weiterhin diskutiert. So besteht keine Einigkeit in Bezug auf die Pflicht zur Veröffentlichung von AQI, deren praxisindividueller Ableitung und der Analyse der Ergebnisse. Ferner werden notwendige Veränderungen in den Abläufen, Systemen und Prozessen von WP-Praxen diskutiert, um die Implementierung von AQI zu ermöglichen. Bei kontinuierlicher Anwendung der AQI werden erst die hieraus gewonnenen Erkenntnisse eine Beurteilung ermöglichen, ob diese tatsächlich mehr Transparenz im Innen- und Außenverhältnis geschaffen haben und auf andere Länder mit den dortigen gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen übertragbar sind.³⁵⁹

³⁵⁸ Vgl. Marten (2017), S. 432.

³⁵⁹ Vgl. CPAB (2018).

Literatur

- Addams, H. Lon und Allred, Anthony*, (2002), Why the Fastest-Growing Companies Hire and Fire their Auditors, in: The CPA Journal, No. 5, 72. Jg. 2002, S. 63.
- Albers, Willie*, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Band 9, Wirtschaft und Politik bis Zölle, Nachtrag, Stuttgart 1982, S. 266.
- Antle, Rick*, (1984), Auditor Independence, in: Journal of Accounting Research, Vol. 22, 1984, S. 2.
- Backhaus, Klaus*, (1992), Investitionsgüter-Marketing – Theorieleses Konzept mit Allgemeinheitsanspruch, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 44. Jg., 1992, S. 784.
- Baetge, Jörg und Lienau, Achim*, (2004), Änderungen der Berufsaufsicht der Wirtschaftsprüfer – Implikationen für Wirtschaftsprüfer durch das geplante Bilanzkontrollgesetz und Abschlussprüferaufsichtsgesetz, in: DB, 57. Jg., 2004, S. 2279.
- Baetge, Jörg*, Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Düsseldorf 1970, S. 17.
- Bahr, Andreas*, Vertrauen in Wirtschaftsprüfer – Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke, Wiesbaden 2003, S. 154 – 185.
- Ballwieser, Wolfgang*, (1987), Kapitalmarkt, Managerinteressen und die Rolle des Wirtschaftsprüfers, in: Schneider, Dieter, (Hrsg.), Kapitalmarkt und Finanzierung, Berlin 1987, S. 329.
- Bauer, Michael*, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit dem gleichzeitigen Angebot von Beratungsleistungen beim Prüfungsmandanten – Eine empirische Analyse, Würzburg 2014, S. 28 – 29.
- Bausback, Mathias*, Die Erwartungslücke unter dem speziellen Aspekt der Unternehmensfortführung in Deutschland und der Schweiz, Frankfurt am Main 1997, S. 26.
- Benner, Dietrich*, Qualitätsungewißheit bei Gütern mit Vertrauenseigenschaften – Entwicklung und Anwendung eines entscheidungstheoretisch fundierten Analyserahmens, Frankfurt am Main 2002, S. 122 – 123.
- Biener, Herbert*, Wäre eine Übernahme der Prüfungsgrundsätze der IFAC oder anderer Berufsorganisationen geeignet, die Qualität der Abschlußprüfung in Deutschland zu verbessern?. in: Fischer, Thomas R. und Hömberg, Reinhold, (Hrsg.), Jahresabschluß und Jahresabschlußprüfung – Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Düsseldorf 1997, S. 46.

- Block, Christian*, Die Performance Gap des Abschlussprüfers, 1. Auflage, Wiesbaden 2011, S. 17 – 35.
- Böcking, Hans-Joachim*, (1999), Auswirkungen der neuen Rechnungslegungs – und Prüfungsvorschriften auf die Erwartungslücke, in: Dörner, Dietrich/ Menold, Dieter/ Pfitzer, Norbert, (Hrsg.), Reform des Aktienrechts, der Rechnungslegung und Prüfung – KonTraG – KapAEG – EuroEG – StückAG, Stuttgart 1999, S. 720 und 722 – 723.
- Böcking, Hans-Joachim*, (2003), Audit und Enforcement – Entwicklungen und Probleme, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 55. Jg., 2003, S. 686 – 688.
- Bruhn, Manfred*, Qualitätsmanagement für Dienstleistungen – Grundlagen, Konzepte, Methoden, 7. Auflage, Berlin 2008, S. 38.
- Bürger, Bernd*, (2004), Qualität als Differenzierungsmöglichkeit auf dem Markt für professionelle Dienstleistungen, in: Ringlstetter, M./ Bürger, B./ Kaiser, S., (Hrsg.), Strategien und Management für Professional Service Firms, Weinheim 2004, S. 141 – 154.
- Campell, Jane E. und Mutchler, Jane F.*, (1988), The „Expection Gap“ and Going-Concern Uncertainties, in: Accounting Horizons, 2. Jg. 1988, S. 47.
- CAQ, Audit Quality Disclosure Framework, January 2019, online im Internet, unter: https://www.thecaq.org/sites/default/files/caq_audit_quality_disclosure_framework_2019-01.pdf (abgerufen am 02. Februar 2019).
- CAQ, Audit Quality Indicators – The Journey and Path Ahead, January 2016, online im Internet, unter: <https://www.thecaq.org/audit-quality-indicators-journey-and-path-ahead> (abgerufen am 14. September 2018).
- Clemm, Hermann*, (1977), Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft nach derzeitiger Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, in: WPg, 30. Jg. 1977, S. 145.
- Clemm, Hermann*, (1984), Erwartungen an die Abschlußprüfung, in: WPg, 37. Jg. 1984, S. 647 und 649 – 650.
- Coenenberg, Adolf G.*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse – Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS und US-GAAP, 20., überarbeitete Auflage, Stuttgart 2005, S. 14.
- Copley, Paul A. und Doucet, Mary S.*, (1993), The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits, in: Auditing – A Journal of Practice & Theory, 12. Jg., 1993, S. 89 – 90.

- CPAB, Audit Quality Indicators – Final Report, 2018, online im Internet, unter: <http://www.cpab-ccrc.ca/en/topics/aqi/Pages/aqi.aspx> (abgerufen am 21. Oktober 2018).
- Darby, Michael R. und Karni, Edi, (1973), Free Competition and the Optimal Amount of Fraud, in: The Journal of Law and Economics, Vol. 16, 1973, S. 68 – 69.
- Davidson, Ronald A. und Neu, Dean, (1993), A Note on the association between audit firm size and audit quality, in: Contemporary Accounting Research, Vol. 9, 1993, S. 479 – 488.
- Davis, Shawn und Hollie, Dana, (2008), The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence, in: Behavioral Research in Accounting, 20. Jg., 2008, S. 37 – 41.
- DeAngelo, Linda Elizabeth, (1981), Auditor Size and Auditor Quality, in: Journal of Accounting and Economics, 3. Jg., 1981, S. 186.
- DIN EN ISO 9000:2005, Qualitätsmanagementsysteme – Grundlagen und Begriffe, 2005, S. 19 – 26.
- Doll, Rainer, Wahrnehmung und Signalisierung von Prüfungsqualität, Frankfurt am Main 2000, S. 14 – 36.
- Durchschein, Christoph, Einfluss des Wandels der Unternehmensberichterstattung auf die Informationsfunktion des Wirtschaftsprüfers, Regensburg/Wiesbaden 2017, S. 8 – 30.
- Dyck, Klaus-Hermann, (1992), Stärkung der Quality Control durch externe Quality Reviews, in: WPK-Mitteilung, 31. Jg. 1992, S. 45 – 46.
- Eibelshäuser, Manfred und Kraus-Grünwald, Marion, (2004), Aufgabe und Auftrag des Abschlussprüfers, in: WPg, 57. Jg. 2004, Sonderheft „Wirtschaftsprüfung und Zeitgeist“, S. 115.
- Eisfeld, Curt, (1956), Zur Entstehungsgeschichte des Wirtschaftsprüferberufes, in: WPg, 9. Jg. 1956, S. 451 – 452.
- Epstein, Marc J. und Geiger, Marshall A., (1994), Investor Views of Audit Assurance – Recent Evidence of the Expectation Gap, in: JoA, No. 1, 177. Jg. 1994, S. 64.
- EU-Kommission, Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 – Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, ABI. EG L191/25-37 vom 19.07.2002.
- Europäische Union, Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, online im Internet, unter: https://www.dbvev.de/uploads/media/VO_537-2014-1604214-Abschlusspruefung.pdf (abgerufen am 7. Januar 2019).

- Ewert, Ralf*, (1993), Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung, rationale Akteure und Märkte – Ein Grundmodell zur Analyse der Qualität der Unternehmenspublikationen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 45. Jg., 1993, S. 717.
- FEE*, Overview of Audit Quality Indicators Initiatives, Update to December 2015 edition, Information Paper, July 2016, online im Internet, unter: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf (abgerufen am 14. September 2018).
- Förschle, Gerhart und Peemöller, Volker H.*, Wirtschaftsprüfung und interne Revision, Heidelberg 2004, S. 1 und 41 – 41.
- Forster, Karl-Heinz*, (1994), Zur „Erwartungslücke“ bei der Abschlußprüfung, in: WPg, 47. Jg. 1994, S. 789.
- Francis, Jere R., Maydew, Edward L. und Sparks, H. Charles*, (1999), The Role of Big 6 Auditors in the Credible Reporting of Accruals, in: A Journal of Practice & Theory, Vol. 18, 1999, S. 113 – 136.
- Freichel, Christoph*, (2016), Skalierte Jahresabschlussprüfung, in: Matschke, Manfred Jürgen/ Hering, Thomas/ Olbrich, Michael/ Klingelhöfer, Heinz Eckart/ Brösel, Gerrit, (Hrsg.), Finanzwirtschaft, Unternehmensbewertung & Revisionswesen, Wiesbaden 2016, S. 15 – 18.
- Freiling, Jörg und Reckenfelderbäumer, Martin*, Markt und Unternehmung – Eine marktorientierte Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 3., überarbeitete und erweiterte Auflage, Wiesbaden 2010, S. 229 – 230.
- Garvin, David A.*, (1984), What Does „Product Quality“ Really Mean?, in: Sloan Management Review, 26. Jg., 1984, S. 32.
- Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung – WPO)*
- Gillmann, J.-P.*, Performance Measurement in Professional Service Firms – Gestaltungsmodell am Beispiel von Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen, Wiesbaden 2002, S. 18 – 19.
- Glöckler, Till*, (2017), Angstfaktor und unlautere Handelspraktiken – Eine Untersuchung anlässlich des Grünbuchs der Europäischen Kommission über unlautere Handelspraktiken in der b2b-Lieferkette, in: Studien zum ausländischen und internationalen Privatrecht, 390. Jg., Tübingen 2017, S. 135 – 136.
- Graschitz, Sabine Maria*, Prüfungsqualität und Risikopräferenzen – Eine fallstudienbasierte Analyse der Abschlussprüfer – und Investorperspektive, Wiesbaden 2017, S. 27 – 55.

- Guy, Dan M. und Sullivan, Jerry D.*, (1988), The Expectation Gap Auditing Standards, in: JoA, No. 4, 166 Jg. 1988, S. 36.
- Haid, Marco*, Information, Haftung und Prüfungsqualität – Eine fallstudienbasierte Wirkungsanalyse, Wiesbaden 2018, S. 15 – 32.
- Handelsgesetzbuch (HGB)*, 63. Auflage, 2018.
- Hasenack, Wilhelm*, (1955), Theorie und Praxis der Prüfung im Betrieb, in: Die Wirtschaftsprüfung 1955, Jg. 8, Heft 18, S. 420.
- Heinhold, Michael und Pasch, Helmut*, (1997), Qualitätsbegriff, Qualitätsmanagement und Qualitätsmanagement-Zertifizierung in Wirtschaftstreuhandkanzleien und –gesellschaften, in: Bertl, Romuald und Mandl, Dieter, (Hrsg.), Rechnungswesen und Controlling – Festschrift für Anton Egger, Wien 1997, S. 587.
- Helbling, Carl*, (1996), Falsche Erwartungen an die Revisionsstelle – Maßnahmen gegen die Expection Gap, in: Der Schweizer Treuhänder, 70. Jg. 1996, S. 182.
- Herkendell, Anja*, Regulierung der Abschlussprüfung – Eine Wirksamkeitsanalyse zur Wiedergewinnung des öffentlichen Vertrauens, 1. Auflage, Bochum/ Wiesbaden 2007, S. 28 – 239.
- Hoyle, Joe*, (1978), Mandatory Auditor Rotation – The Arguments And An Alternative, in: The Journal of Accountancy, Vol. 145, 1978, S. 74.
- Hunger, Joe R.*, Die deutschen Wirtschaftsprüfer – Image und Selbstverständnis einer Profession, Düsseldorf 1981, S. 154 und 203.
- IDW*, Praxishinweis – Zielorientierte Ableitung von Indikatoren zur Steuerung und Überwachung der Prüfungsqualität im Rahmen des Qualitätsmanagement-Prozesses nach IDW QS 1, August 2018.
- IDW*, Qualitätssicherungsstandard – Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1), Juni 2017.
- IESBA*, Code of Ethics for Professional Accountants, 2018, online im Internet, unter: <http://www.ifac.org/publications-resources/final-pronouncement-restructured-code> (abgerufen am 18. Januar 2019).
- Jäckel, Günther*, Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der „öffentlichen Hand“, Hamburg 1960, S. 41.
- Jackson, Andrew B., Moldrich, Michael und Roebuck, Peter*, (2008), Mandatory audit firm rotation and audit quality, in: Managerial Auditing Journal, 23. Jg., S. 425.
- Jehle, Nadja*, Konflikte innerhalb von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – Eine empirische Untersuchung branchenspezifischer Einflussfaktoren, 1. Auflage, Wiesbaden 2007, S. 7 – 53.

- Kaas, Klaus Peter*, (1992), Kontraktgütermarketing als Kooperation zwischen Prinzipalen und Agenten, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 44. Jg. 1992, S. 884 – 885.
- Kitschler, Roland*, Abschlussprüfung, Interessenkonflikt und Reputation – Eine ökonomische Analyse, Wiesbaden 2005, S. 61 – 89.
- Knechel, W. Robert, Krishnan, Gopal V., Pevzner, Mikhail, Shefchik, Lori B. und Velury, Uma K.*, (2013), Audit Quality – Insights from the Academic Literature, in: Auditing – A Journal of Practice & Theory, 32. Jg., 2013, S. 85 – 114.
- Köhler, Annette G. und Marten, Kai-Uwe*, (2004), Prüfungsqualität als Forschungsgegenstand – Traditionelle Sichtweise und Erweiterung des Begriffsverständnisses, in: Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus, (Hrsg.), Externe Qualitätskontrolle im Berufstand der Wirtschaftsprüfer – Status Quo und Weiterentwicklung, Düsseldorf 2004, S. 3.
- Königsmayer, Heinz*, (1995), Der optimale Prüfzeitpunkt in der internen Revision, in: Betriebswirtschaftliche Studien, 61. Jg., Berlin 1995, S. 79 – 82.
- Krommes, Werner*, Handbuch Jahresabschlussprüfung, 2. Auflage, Wiesbaden 2008, S. 1 – 12.
- Lange, Stefan*, Die Kompatibilität von Abschlußprüfung und Beratung – Eine ökonomische Analyse, Frankfurt am Main 1994, S. 33.
- Langenbacher, Günther*, (1997), Qualität und Umfang der Abschlußprüfung, in: Baetge, Jörg, (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung – Reformbedarf – Perspektiven – Internationale Einflüsse, Düsseldorf 1997, S. 63 – 107.
- Lauterbach, A. und Brauner, D.J.*, Berufsziel Steuerberater, Wirtschaftsprüfer – Berufsexamina, Tätigkeitsbereiche, Perspektiven, 5. Auflage, Sternenfels 2006, S. 334.
- Leffson, Ulrich*, Wirtschaftsprüfung, 4. Auflage, Wiesbaden 1988, S. 13 – 84.
- Leukel, S.*, Neue Dienstleistungen für Wirtschaftsprüfungsunternehmen – Eine Analyse von Rahmenbedingungen und Konzeptionen einer systematischen Gestaltung des Entwicklungsprozesses, Marburg 2003, S. 35.
- Liggio, Carl D.*, (1974), The Expectation Gap – The Accountant's Legal Waterloo?, in: Journal of Contemporary Business, No. 3, 3. Jg. 1974, S. 28.
- Lim, Chee-Yeow und Tan, Hun-Tong*, (2010), Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? - Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence, in: Contemporary Accounting Research, 27. Jg., 2010, S. 925.

- Link, Robert*, (2006), Abschlussprüfung und Geschäftsrisiko, in: Böcking, Hans-Joachim und Hommel, Michael, (Hrsg.), *Rechnungswesen und Unternehmensüberwachung*, 1. Auflage, Frankfurt am Main/ Wiesbaden 2006, S. 216 – 219.
- Lippold, Dirk*, *Grundlagen der Unternehmensberatung – Strukturen, Konzepte, Methoden*, Berlin/Wiesbaden 2016, S. 63 – 67.
- Lück, Wolfgang*, *Prüfung der Rechnungslegung – Jahresabschlußprüfung*, München 1999, S. 246.
- Mandler, Udo*, (1997), Kundenbindung und Vertrauen in die Beziehung zwischen Wirtschaftsprüfer und Mandant – Ko-Referat, in: Richter, Martin, (Hrsg.), *Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung – Abschlussprüfung, Interne Revision, kommunale Rechnungsprüfung*, Berlin 1997, S. 104.
- Marten, Kai-Uwe, Quick, Reiner und Ruhnke, Klaus*, *Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen*, 2. Auflage, Stuttgart 2003, S. 238.
- Marten, Kai-Uwe und Schmöller, Petra*, (1999), Das Image der Wirtschaftsprüfer – Eine empirische Untersuchung, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 2. Jg., S. 190.
- Marten, Kai-Uwe*, (2017), Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Der Qualitätsmanagementansatz im Lichte der Erkenntnisse aus der Durchführung von Aufsichtstätigkeiten, in: *WPg Online*, Heft 8, 2017, S. 428 – 431.
- Marten, Kai-Uwe*, (2017a), Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Neue Anforderungen an die Regelungen eines Qualitätssicherungssystems sowie Erkenntnisse aus der Durchführung von Aufsichtstätigkeiten, in: *WPg Online*, Heft 11, 2017, S. 610 – 617.
- Marten, Kai-Uwe*, *Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen – Eine empirische Untersuchung des deutschen Marktes für Wirtschaftsprüferleistungen*, Düsseldorf 1999, S. 121 – 186.
- Marten, Kai-Uwe, Quick, Reiner und Ruhnke, Klaus*, *Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen*, 3. Auflage, Stuttgart 2007, S. 156.
- Marten, Kai-Uwe, Quick, Reiner und Ruhnke, Klaus*, *Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen*, 4. Auflage, Stuttgart 2011, S. 154.
- McInnes, William*, *Auditing into the Twenty-First Century – A Discussion Document by the Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland*, Edinburgh 1993, S. 6.

- Naumann, Klaus-Peter und Schneiß, Ulrich*, (2018), Neue Entwicklungen im Qualitätsmanagement von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: Velte, Patrick/ Müller, Stefan/ Weber, Stefan C./ Sassen, Remmer/ Mammen, Andreas, (Hrsg.), Rechnungslegung, Steuern, Corporate Governance, Wirtschaftsprüfung und Controlling – Beiträge aus Wissenschaft und Praxis, Hamburg (u.a.) 2018, S. 383 – 396.
- Niethus, Rudolf J.*, Die Qualitätskontrolle der Abschlußprüfung, Düsseldorf 1993, S.13.
- O'Leary, Conor*, (1996), Compulsory Rotation of Audit Firms for Public Companies?, in: Accountancy Ireland, 1996, S. 21.
- Orth, Christian*, Abschlussprüfung und Corporate Governance – Vom Financial Audit zum Business Audit vor dem Hintergrund der Erwartungslücke, Wiesbaden 2000, S. 29.
- Ostrowski, Markus und Söder, Björn H.*, (1999), Der Einfluß von Beratungsaufträgen auf die Unabhängigkeit des Jahresabschlußprüfers, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 51. Jg., 1999, S. 559.
- Otte, Hans-Heinrich*, (1988), Ergänzungen zum Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 2 HGB, in: WPg, 41. Jg. 1988, S. 75.
- Palmrose, Zoe-Vonna*, (1988), An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, in: The Accounting Review, Vol. 53, 1988, S. 55.
- Paulitschek, Patrick*, (2009), Aufsicht über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, in: Köher, Annette/ Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus/ Wolz, Matthias, (Hrsg.), Auditing and Accounting Studies, Wiesbaden 2009, S. 13 – 14 und 84 – 85.
- PCAOB*, Initiatives To Improve Audit Quality – Root Cause Analysis, Audit Quality Indicators, And Quality Control Standards, June 2014, online im Internet, unter: https://pcaobus.org/News/Events/Documents/0624252014_SAG_Meeting/06242014_AQI.pdf (abgerufen am 27. September 2018).
- Peemöller, V. H. und Hofmann, S.*, Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin 2005
- Peemöller, Volker H. und Oberste-Padtberg, Stefan*, (2001), Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Internationale Entwicklungen, in: Deutsches Steuerrecht, 39. Jg., 2001, S. 1813.
- Peemöller, Volker H.*, (2012), Gebührenordnung für Abschlussprüfer – Ein Ansatz zur Qualitätssicherung, in: WPK Magazin, 51. Jg., 2012, S. 39.

- Pfitzer, Norbert und Schneiß, Ulrich*, (2007), Die Sicherung und Überwachung der Qualität in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Kirsch, Hans-Jürgen und Thiele, Stefan, (Hrsg.), Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 2007, S. 1009 – 1010.
- Porter, Brenda A.*, (1991), Narrowing the Audit Expectation-Performance Gap – A Contemporary Approach, in: *Pacific Accounting Review*, No. 1, 3. Jg. 1991, S. 4 – 5 und 33.
- Porter, Brenda A.*, (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, in: *Accounting and Business Research*, 24. Jg. (1993), S. 50.
- Qandil, Johanna Souad*, (2014), Wahrnehmung der Qualität der Abschlussprüfung – Eine theoretische und empirische Analyse für den deutschen Kapitalmarkt, in: Köhler, Anette/ Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus/ Wolz, Matthias, (Hrsg.), *Auditing and Accounting Studies*, Wiesbaden 2014, S. 2 – 145.
- Quick, Reiner und Warming-Rasmussen, Bent*, (2007), Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Zum Einfluss von Beratungsleistungen auf Unabhängigkeitswahrnehmungen von Aktionären, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 77. Jg., 2007, S. 1008.
- Quick, Reiner*, (2006), Prüfung, Beratung und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Eine Analyse der neuen Unabhängigkeitsnormen des HGB im Lichte empirischer Forschungsergebnisse, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 58. Jg., 2006, S. 42.
- Rebhan, Elisabeth*, (2012), Qualität der Wirtschaftsprüfung – Eine empirische Untersuchung zur Beurteilung, Wahrnehmung und Erwartung von Prüfungsleistungen aus Anbieter – und Nachfragersicht des österreichischen Prüfungsmarktes, in: *WPg Online*, Heft 3, 2012, S. 143 – 149.
- Richter, Martin*, (2004), Prüfungen als Vertrauensgüter, in: Döring, Ulrich und Kußmaul, Heinz, (Hrsg.), *Spezialisierung und Internationalisierung – Entwicklungstendenzen der deutschen Betriebswirtschaftslehre*, München 2004, S. 100 – 234.
- Ruhnke, Klaus*, (2003), Nutzen von Abschlussprüfungen – Bezugsrahmen und Einordnung empirischer Studien, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 55. Jg., 2003, S. 266.
- Runke, Klaus und Deters, Eric*, (1997), Die Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 67. Jg., 1997, S. 925 – 932.
- Sattler, Matthias*, (2010), Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratung, in: Köhler, Anette/ Marten, Kai-Uwe/ Quick, Reiner/ Ruhnke, Klaus/ Wolz, Matthias, (Hrsg.), *Auditing and Accounting Studies*, 1. Auflage, Wiesbaden 2011, S. 113 – 116; 167 – 171.

- Schildbach, Thomas*, (1996), Die Glaubwürdigkeitskrise der Wirtschaftsprüfer – zu Intensität und Charakter der Jahresabschlußprüfung aus wirtschaftlicher Sicht, in: BFuP, 48. Jg. 1996, S. 2.
- Schindler, Joachim und Gärtner, Michael*, (2004), Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen (fraud) im Rahmen der Abschlussprüfung – Eine Einführung in ISA 240, in: Die Wirtschaftsprüfung, 57. Jg., 2004, S. 1233.
- Schmidt, Stefan*, (2008), Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: IDW, (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch – Handbuch für die Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Abschnitt Q, Düsseldorf 2008, S. 1219 – 1220.
- Schreiber, Stefan M.*, Das Informationsverhalten von Wirtschaftsprüfern – Eine Prozessanalyse aus verhaltenswissenschaftlicher Perspektive, Wiesbaden 2000, S. 193.
- Schruff, Wienand*, (2005), Neue Ansätze zur Aufdeckung von Gesetzesverstößen der Unternehmensorgane im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, 58. Jg, 2005, S. 207.
- Siebenmorgen, M.*, (2004), Der Wirtschaftsprüfer im Spiegel der Presse, in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 8, 2004, S. 394.
- Skobranek, Michaela*, Die Qualität von Angebotssituationen beim Vertrieb von Managementberatungsleistungen – Eine empirische Studie, 1. Auflage, Wiesbaden 2011, S. 177 – 179.
- Spremann, Klaus*, (1990), Asymmetrische Informationen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 60. Jg., 1990, S. 571 – 572.
- Steenkamp, Jan-Benedict E.M.*, (1990), Conceptual Model of the Quality Perception Process, in: Journal of Business Research, 21. Jg., 1990, S. 312 – 313.
- Steiner, Bertram*, Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers – Bedeutung, Inhalt und Entwicklung eines „adressatenbezogenen“ Prüfungsberichts gemäß § 321 HGB als Grundlage für die Unternehmenskontrolle und – führung; zugleich ein Plädoyer für eine prüfungsbezogene Beratung durch den Abschlußprüfer, Köln 1991, S. 261.
- Sternad, Dietmar und Mödritscher, Gernot*, Qualitatives Wachstum – Der Weg zu nachhaltigem Unternehmenserfolg, Wiesbaden 2018, S. 38 – 39.
- Störk, Ulrich Viktor*, Die Erwartungslücke und Ansätze zu ihrer Reduktion – Informationsgewinnung, - verarbeitung und – weitergabe im Rahmen der Jahresabschlußprüfung im Hinblick auf die Reduktion der Erwartungslücke unter Berücksichtigung der Entwicklungen in den USA, München 1999, S. 1, 78 und 146 – 147.

- Titman, Sheridan und Trueman, Brett*, (1986), Information Quality and the Valuation of New Issues, in: *Journal of Accounting and Economics*, 8. Jg., 1986, S. 160.
- Toso, A.*, Veränderte Rahmenbedingungen der Abschlussprüfung – Entstehung und Bewältigung von Prüfungskomplexität, Wiesbaden 2000, S. 1.
- United States General Accounting Office (GAO)*, Public Accounting Firms – Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation, 2003, S. 13.
- von Moos, Matthias*, (1998), Expectation Gap – Phantom oder Wirklichkeit? - Eine Standortbestimmung, in: *Der Schweizer Treuhänder*, 72. Jg. 1998, S. 437.
- Wagenhofer, Alfred und Ewert, Ralf*, Externe Unternehmensrechnung, 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, Berlin/ Heidelberg 2007, S. 4 – 5.
- Wagenhofer, Alfred und Ewert, Ralf*, Externe Unternehmensrechnung, 3. Auflage, Wiesbaden 2015, S. 323 – 326.
- Wallace, Wanda A.*, The economic role of the audit in free and regulated markets, New York 1980.
- Watkins, Ann L., Hillison, William und Morecroft, Susan E.*, (2004), Audit Quality – A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, in: *Journal of Accounting Literature*, 23. Jg., 2004, S. 155 – 218.
- Weber, Claus-Peter*, (1997), Überlegungen zu einer Erweiterung der Ziele der Jahresabschlussprüfung, in: Fischer, Thomas R. und Hömberg, Reinhold, (Hrsg.), *Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung – Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse*, Düsseldorf 1997, S. 793 – 797.
- Weber, Rafael J.*, Die Entscheidung über die Auftragsannahme in der Wirtschaftsprüfung – Ein qualitätssicherndes Instrument im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, Wiesbaden 2011, S. 37 – 39.
- Weimann, Matthias*, (2012), Zeitwertbilanzierung und Wirtschaftsprüfung, in: Matschke, Manfred Jürgen/ Hering, Thomas/ Olbrich, Michael/ Klingelhöfer, Heinz Eckart/ Brösel, Gerrit, (Hrsg.), *Finanzwirtschaft, Unternehmensbewertung & Revisionswesen*, Wiesbaden 2013, S. 28 – 40.
- Weißenberger, Barbara E.*, (1997a), Kundenbindung und Vertrauen in die Beziehung zwischen Wirtschaftsprüfer und Mandant – Eine informationsökonomische Analyse, in: Richter, Martin, (Hrsg.), *Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung – Abschlussprüfung, Interne Revision, kommunale Rechnungsprüfung*, Berlin 1997, S. 80.
- Weißenberger, Barbara E.*, (1997b), Wider die erzwungene Rotation des Abschlußprüfers – Eine institutionenökonomische Analyse der Regelung zum Prüferwechsel innerhalb des Referentenentwurfs zum KonTraG, in: *BB*, 52. Jg., 1997, S. 2316 - 2317.

- Wermke, Matthias, Kunke-Razum, Kathrin und Scholze-Stubenrecht, Werner*, (Hrsg.), Duden – Das Fremdwörterbuch, Band 5, 10. Auflage, Mannheim/ Zürich 2010, S. 873.
- Wiemann, Daniela*, Prüfungsqualität des Abschlussprüfers – Einfluss der Mandatsdauer auf die Bilanzpolitik beim Mandanten, 1. Auflage, Wiesbaden 2011, S. 4 – 102.
- Woodward, Susan und Alchian, Armen A.*, (1988), The Firm is Dead – Long Live the Firm – A Review of Oliver E. Williamson's The Economic Institutions of Capitalism, in: Journal of Economic Literature, 26. Jg., 1988, S. 66.
- WPK*, Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP).
- Zilch, Christopher*, Die nationale Wirkung der Regulierung der Akteure in der Wirtschaftsprüfung, Springer Verlag, Trier/ Wiesbaden 2010, S. 1 – 6.
- Zitzelsberger, Siegfried*, (1998), Aus der Arbeit des IDW, in: Die Wirtschaftsprüfung, 51. Jg., 1998, S. 1019.
- Zwernemann, Johanna*, Forensic Services – Eine Analyse im Kontext zur Jahresabschlussprüfung, Erfurt/Wiesbaden 2015, S. 127 – 128.

Anlage A

Datenrahmen mit Komponenten und Kriterien der Prüfungsqualität und Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 (eigene Darstellung)

Komponenten der Prüfungsqualität	Kriterien der Qualitätskomponenten	Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1		
		Regelungen und Maßnahmen zur allgemeinen Praxisorganisation	Regelungen und Maßnahmen zur Auftragsannahme – und fortführung	Regelungen und Maßnahmen zur internen Nachschau
<i>Sicherung der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers</i>	Sicherung der fachlichen Qualifikation			
	Sicherung der Expertise			
	Sicherung des Spezialwissens			
<i>Sicherung der Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers</i>	Präventive Maßnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit			
	Repressive Maßnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit			
<i>Erhöhung der Wahrnehmbarkeit der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers</i>	Erhöhung der Transparenz für die internen und externen Adressaten			
	Einbeziehung der Erwartungshaltungen der internen und externen Adressaten			

Anlage B

Ableitung von möglichen AQI zur Sicherung der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers (i.A.a. IDW Praxishinweis 01/2018).

Qualitätsziel	Qualitätsrisiken	Qualitätssicherung	Mögliche AQI
Sicherung der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers	Die fachliche Qualifikation ist nicht ausreichend gewährleistet.	Verfolgung von Einstellungskriterien. Verpflichtungen zur Fortbildung.	Verhältnis von tatsächlichen und geplanten Einstellungen. Fortbildungsstunden pro Mitarbeiter.
	Die notwendige Expertise ist nicht Verfügbar.	Verfolgung von Einstellungskriterien. Verpflichtung zur Fortbildung.	Anzahl der Jahre an Berufserfahrung. Prozentsatz der Nichtteilnahme an Pflichttrainings.
	Das benötigte Spezialwissen ist nicht vorhanden.	Investitionen in den Auf – und Ausbau von speziellen Kenntnissen.	Umfang der Investitionen in Fortbildungsmaßnahmen zum Auf – und Ausbau von Spezialwissen.
Sicherung der Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers	Die präventive Wirkung zur Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen ist nicht gegeben.	Schaffung einer positiven Qualitätskultur.	Ergebnisse von Befragungen zu möglichen Verstößen in der Unabhängigkeit. Anzahl gemeldeter Hinweise auf Pflichtverletzungen im Rahmen des Hinweisgebersystems.
	Die präventive Wirkung zur Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen ist nicht gegeben.	Vermittlung eines Verständnisses für die Unabhängigkeitsanforderungen.	Durchschnittliche Stundenzahl je Mitarbeiter und Teilnehmerquote an Unabhängigkeitstrainings.
	Die repressive Wirkung zur Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen ist nicht gegeben.	Aufdeckung von Fehlverhalten in der Unabhängigkeit.	Prozentsatz festgestellter Verstöße in der Unabhängigkeit. Anzahl der Meldungen der Besorgnis der Befangenheit. Prozentsatz der Auftragsprüfungen durch die auftragsbegleitende Qualitätssicherung oder Nachschau.
	Die repressive Wirkung zur Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen ist nicht gegeben.	Ahndung entdeckten Fehlverhaltens.	Anzahl der berufsaufsichtsrechtlichen Verfahren. Anzahl der von Ahndungen (z.B. Sanktionen und Disziplinarmaßnahmen) betroffenen Mitarbeiter.

Anlage C

Ergebnisse der Analyse der internen Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1 auf ihre Eignung zur Sicherung der tatsächlichen und wahrgenommenen Prüfungsqualität (eigene Darstellung)

Komponenten der Prüfungsqualität	Kriterien der Qualitätskomponenten	Regelungen und Maßnahmen des IDW QS 1		
		Regelungen und Maßnahmen zur allgemeinen Praxisorganisation	Regelungen und Maßnahmen zur Auftragsannahme – und Fortführung	Regelungen und Maßnahmen zur internen Nachschau
<i>Sicherung der Urteilsfähigkeit des Abschlussprüfers</i>	Sicherung der fachlichen Qualifikation	Gewährleistet durch die Mitarbeiterentwicklung (Einstellung, Aus – und Fortbildung der Mitarbeiter).	Gewährleistet durch die Verpflichtung zur Beurteilung des Auftrages hinsichtlich ausreichender personeller und fachlich qualifizierter Ressourcen.	
	Sicherung der Expertise	Gewährleistet durch die Mitarbeiterentwicklung (Einstellung, Aus – und Fortbildung, Beurteilung der Mitarbeiter).	Gewährleistet durch die Verpflichtung zur Beurteilung des Auftrages hinsichtlich ausreichender personeller und fachlich qualifizierter Ressourcen.	
	Sicherung des Spezialwissens	Gewährleistet durch die Einführung eines graduellen Rotationssystems und der Auskunftspflicht bei Übergabe eines Mandanten.	Gewährleistet durch die Verpflichtung zur Prüfung des vorhandenen Spezialwissens im Rahmen der Annahmen, Fortführung und Beendigung von Aufträgen.	
<i>Sicherung der Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers</i>	Präventive Maßnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit	Gewährleistet durch die Verpflichtung zur Unterrichtung und Einhaltung der Berufspflichten. Gewährleistet durch die Verpflichtung zur Einrichtung eines Hinweisgebersystems und durch die interne Rotationspflicht.	Gewährleistet durch die auftragsbegleitende Verpflichtung zur Untersuchung von Unabhängigkeitsgefährdungen. Gewährleistet durch die Verpflichtungen zur Honorarbemessung.	
	Repressive Maßnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit	Gewährleistet durch die Verpflichtung zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung.	Gewährleistet durch die auftragsbegleitende Qualitätssicherung	Gewährleistet durch die Verpflichtung festgestellte Verstöße im Rahmen des Nachschauberichts zu dokumentieren und zu veröffentlichen.
<i>Erhöhung der Wahrnehmbarkeit der Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers</i>	Erhöhung der Transparenz für die internen und externen Adressaten		Nur durch den Einsatz von AQI möglich. Über die Ableitung und Veröffentlichung von AQI können die internen Regelungen und Maßnahmen für die Adressaten transparent und beobachtbar gemacht werden.	
	Einbeziehung der Erwartungshaltungen der internen und externen Adressaten		Nur durch den Einsatz von AQI möglich. Über die Festlegung von individuellen Qualitätszielen können die jeweiligen Erwartungshaltungen der Adressaten berücksichtigt werden.	

PFH Forschungspapiere PFH Research Papers

- 2008/01 **Ahrens, Joachim**
Transition towards a Social Market Economy: Limits and Opportunities.
- 2008/02 **Schlosser, Martin**
Standarddeckende Patente als strategisches Instrument.
- 2008/03 **Pomfret, Richard**
Turkmenistan after Turkmenbashi.
- 2009/01 **Spechler, Martin and Spechler, Dina**
Is Russia Winning in Central Asia?
- 2009/02 **Melnykovska, Inna and Schweickert, Rainer**
Analyzing Bottlenecks for Institutional Development in Central Asia – Is it Oil, Aid, or Geography?
- 2009/03 **Ahrens, Joachim and Jünemann, Patrick**
Adaptive efficiency and pragmatic flexibility: characteristics of institutional change in capitalism, Chinese-style
- 2009/04 **Schlossstein, Dominik F.**
Adaptive Efficiency: Can it Explain Institutional Change in Korea's Upstream Innovation Governance?
- 2009/05 **Riekhof, Hans-Christian, Schäfers, Tobias und Teuber, Sebastian**
Nischenartikel – Wachstumstreiber für den Versandhandel?
- 2009/06 **Riekhof, Hans-Christian, Schäfers, Tobias und Eiben, Immo**
Behavioral Targeting – ein effizienter Einsatz des Online-Werbebudgets?
- 2009/07 **Ahrens, Joachim**
The politico-institutional foundation of economic transition in Central Asia: Lessons from China
- 2009/08 **Riekhof, Hans-Christian und Lohaus, Benedikt**
Wertschöpfende Pricing-Prozesse. Eine empirische Untersuchung der Pricing-Praxis.
- 2010/01 **Riekhof, Hans-Christian und Werner, Franziska**
Pricing-Prozesse bei Herstellern von Fast Moving Consumer Goods
- 2010/02 **Frank Albe und Bernt R. A. Sierke**
Bericht zur Studie "Arbeitswelten 2020"
- 2011/01 **Joachim Ahrens, Rainer Schweickert und Juliane Zenker**
Varieties of Capitalism, Governance and Government Spending – A Cross-Section Analysis
- 2012/01 **Hans-Christian Riekhof, Frank Albe, Berit Düvell und Ulrike Gauler**
Das Kirchhof-Steuermodell: Wunsch und Wirklichkeit. Über die Akzeptanz und die Umsetzungschancen aus Sicht von Studierenden und Alumni der PFH Göttingen
- 2012/02 **Hans-Christian Riekhof und Philipp Wacker**
Pricing-Prozesse für Komponentenersteller im Maschinen- und Anlagenbau
- 2012/03 **Dario Colosio und Bernhard H. Vollmar**
Die deutsche Healthcare-Branche im Jahr 2015: Zukunftsszenarien mit strategischen Implikationen
- 2012/04 **Christian Danne**
Commitment Devices, Opportunity Windows, and Institution Building in Central Asia
- 2012/05 **Manuel Stark und Joachim Ahrens**
Economic reform and institutional change in Central Asia: towards a new model of the developmental state?
- 2012/06 **Hanno Kortleben und Bernhard H. Vollmar**
Crowdfunding – eine Alternative in der Gründungsfinanzierung?
- 2012/07 **Hans-Christian Riekhof, Marie-Catherine Riekhof und Stefan Brinkhoff**
Predictive Markets: Ein vielversprechender Weg zur Verbesserung der Prognosequalität im Unternehmen?
- 2012/08 **Tobias Fuchs, Manfred Peter Zilling, Hubert Schüle**
Analyse des Spillover-Effekts in Suchketten anhand des Google Conversion Tracking
- 2012/09 **Joachim Ahrens und Manuel Stark**
Unabhängige Organisationen in autoritären Regimes: Widerspruch in sich oder effektives Instrument von Developmental States?
- 2013/01 **Alexander Wolters**
Islamic Finance in the States of Central Asia: Strategies, Institutions, First Experiences
- 2013/02 **Hans-Christian Riekhof und Frederik Wurr**
Steigerung der Wertschöpfung durch intelligent Pricing: Eine empirische Untersuchung
- 2013/03 **Christian Timm**
Economic Regulation and State Interventions. Georgia's Move from Neoliberalism to State Managed Capitalism
- 2013/04 **Christina Schrader und Bernhard H. Vollmar**
Green Controlling: ein wesentlicher Schritt auf dem Weg zur nachhaltig orientierten Unternehmensführung
- 2013/05 **Quentin Hirche und Bernhard H. Vollmar**
Der Six-Sigma-Ansatz und dessen Implementierung aus Sicht einer Sparkasse: eine Darstellung und Analyse
- 2014/01 **Lisa J. Dostmann und Bernhard H. Vollmar**
Frauen in der Unternehmensführung von Familienunternehmen – eine kritische Reflektion
- 2014/02 **Christian Timm**
A liberal developmental state in Georgia? State dominance and Washington Consensus in the post-communist region.
- 2014/03 **Alexander Wolters**
The State and Islam in Central Asia: Administering the Religious Threat or Engaging Muslim Communities?
- 2014/04 **Hans-Christian Riekhof und Stefan Brinkhoff**
Absatzprognosen: eine empirische Bestandsaufnahme der unternehmerischen Praxis
- 2014/05 **Markus Ahlborn, Joachim Ahrens, Rainer Schweickert**
Large-Scale Transition of Economic Systems – Do CEECs Converge Towards Western Prototypes?
- 2015/01 **Yergali Dosmagambet**
Yergali Dosmagambet: Optimal Policy for Secondary Education in Developing Countries
- 2015/02 **Markus Ahlborn, Rainer Schweickert**
Public Debt and Economic Growth – Economic Systems Matter
- 2016/01 **Hans-Christian Riekhof, Teresa Jacobi**
Content-Marketing-Strategien in der Unternehmenspraxis: Eine empirische Analyse
- 2017/01 **Markus Ahlborn, Rainer Schweickert**
Economic Systems in Developing Countries – A Macro Cluster Approach
- 2019/01 **Christoph Albrado, Bernhard H. Vollmar**
Analyse der wesentlichen Änderungen des IDW QS 1 mit Blick auf die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Das Potential von Audit Quality Indicators
- 2019 /02 **Kimberly Waldhoff, Bernhard H. Vollmar**
Zur Glaubwürdigkeit von Influencern im Influencer Marketing. Eine Darstellung und Analyse auf Basis einer empirischen Erhebung

Die jeweiligen Forschungspapiere finden Sie auch unter
www.pfh.de/hochschule/forschung/forschungspapiere.html

ISSN (Print) 2628-8842
ISSN (Online) 2628-8850