

1. Einleitung

Drei elementare Fragestellungen stehen im Interesse des Verfassers einer wissenschaftlichen Arbeit: „*What's different?*“, „*Who cares?*“ und „*So what?*“.¹ Diese Grundsatzfragen werden durch die vorliegende Arbeit mit dem Titel „Qualität der Wirtschaftsprüfung in Österreich: Eine empirische Untersuchung zur Beurteilung, Wahrnehmung und Erwartung von Wirtschaftsprüfungsleistung aus Anbieter- und Nachfragersicht“ beantwortet. Die erste Frage wird, aufbauend auf dem aktuellen Stand der direkten Prüfungsqualitätsforschung, durch die erstmalige Messung und Steuerung der Qualität von Wirtschaftsprüfungsleistungen in Österreich mittels einer empirischen Untersuchung beantwortet. Im Zusammenhang mit der zweiten Fragestellung sei darauf hingewiesen, dass die Arbeit sowohl der Wissenschaft dient als auch den Anbietern und den Nachfragern von Wirtschaftsprüfungsleistungen. Schließlich werden, zur Beantwortung der dritten Frage, Handlungsempfehlungen zur Verbesserung der Qualität von Prüfungsleistungen, als konkreter Nutzen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, aus den Ergebnissen der empirischen Untersuchung abgeleitet sowie die jüngsten Gesetzesänderungen im Kontext der Abschlussprüfung hinsichtlich deren Eignung zur Verbesserung der Prüfungsqualität beurteilt und Unterschiede im Antwortverhalten von börsen- und nichtbörsennotierten Organen analysiert.

1.1. Problemstellung

Spektakuläre Bilanzskandale, wie bspw. der Zusammenbruch des Konzerns *Enron* oder die Manipulationen um *Parmalat* und *Ahold*, prägen die jüngste wirtschaftliche Vergangenheit. Unvermeidlich steht der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer mit solchen Bilanzfälschungen in Verbindung. So führte der Bilanzskandal um *Enron* zum Untergang des ehemaligen *Big-Five*² Wirtschaftsprüfungsunternehmens *Arthur Andersen LLP*.

Sowohl der österreichische Gesetzgeber als auch internationale Institutionen geben Mindeststandards hinsichtlich Umfang, Form und Inhalt von zu publizierenden Unternehmensinformationen vor, wobei sich stets die Frage nach deren Qualität stellt. Die Qualität kann durch das Verhalten der bilanzaufstellenden Personen, etwa durch bewusste Abweichung vom Regelwerk der Rechnungslegung, negativ beeinflusst werden. Dieses Problem wird durch das System der gesetzlichen Abschlussprüfung adressiert.³ Gegenstand der Abschlussprüfung ist gemäß § 269 Abs. 1 UGB die Überprüfung, „ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzende

¹ Vgl. *Schutz, W. C.* (1966), S. 3f.

² Aktuell zählen zu den *Big 4*-Wirtschaftsprüfungsunternehmen: *Deloitte Touche Tohmatsu*, *Ernst & Young*, *KPMG* und *PricewaterhouseCoopers* (in alphabetischer Reihenfolge).

³ Wird von Abschlussprüfung gesprochen, bezieht sich dies sowohl auf die Jahresabschlussprüfung als auch auf die Konzernabschlussprüfung.

Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind“⁴. Ebenso ist zu prüfen, ob der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss steht. Neben den gesetzlichen Regelungen des UGB haben Abschlussprüfer u. a. das Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) und die Wirtschaftstreuhänderberufsausübungsrichtlinie (WT-ARL) zu befolgen. Ferner sind inhaltlich die Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) bzw. der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) zu beachten.

Die Richtlinie IWP/PG7 (2003) „Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben“ schreibt Maßnahmen vor, die dazu beitragen sollen, dass die vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer erbrachte Leistung qualitativ hochwertig ist. Neben dieser internen Qualitätssicherung existiert in Österreich das System der externen Qualitätskontrolle. Durch das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) wird vorgeschrieben, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften dazu verpflichtet sind, die internen Qualitätssicherungsmaßnahmen im Abstand von sechs Jahren einer externen Qualitätskontrolle durch sog. Qualitätsprüfer zu unterziehen. Für Prüfer von Unternehmen des öffentlichen Interesses⁴ verkürzt sich der Intervall auf drei Jahre. Die unabhängige Überwachung des Berufsstands der Abschlussprüfer obliegt der sog. Berufsaufsicht, welche in Österreich durch die Qualitätskontrollbehörde erfolgt.

In diesem Kontext stellt sich die Frage, wie der Begriff „Qualität der Wirtschaftsprüfung“ definiert ist. Weder im UGB noch im WTBG findet sich eine Definition dieses Qualitätsbegriffs. Lediglich in der Richtlinie des IWP zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben, IWP/PG7 (2003), findet sich folgende Definition: „Die Qualität der Prüfungsarbeit des Wirtschaftsprüfers wird dadurch bestimmt, dass die Leistung ordnungsmäßig erbracht wird und dem Mandanten Nutzen bringt.“⁵

Diese Definition des IWP zieht somit sowohl die Anbieter- als auch die Nachfragerseite von Prüfungsleistungen in die Begriffsauslegung mit ein. Diese zweiseitige Definition spiegelt sich jedoch weder in den Regelungen zur internen Qualitätssicherung noch in jenen der externen Qualitätskontrolle wider. Diese zielen lediglich auf die Qualität der Anbieterseite von Wirtschaftsprüfungsleistungen ab.

Marten konzipierte aufgrund der fehlenden Verknüpfung von Anbieter- und Nachfragerseite im Kontext der Wirtschaftsprüfung ein theoretisches Modell zur Messung und Steuerung der Qualität von Wirtschaftsprüfungsleistungen (symmetrisches GAP-Modell von Marten). Dadurch soll Prüfungsgesellschaften ein adäquates Qualitäts-Steuerungsinstrument zur Verfügung gestellt werden.

⁴ Dazu zählen Unternehmen, die Wertpapiere an einem geregelten Markt begeben haben, sowie Pensionskassen, bestimmte Kreditinstitute und gewisse Versicherungen.

⁵ IWP (2003), S. 2.

1.2. Aufbau und Zielsetzung der Arbeit

Das erste Kapitel gibt eine Einleitung in das Thema. Neben der Problemstellung, der Zielsetzung und der zentralen Forschungsfragen sowie dem methodischen Vorgehen wird der Aufbau der Untersuchung dargestellt. Das zweite Kapitel, das Grundlagenkapitel, thematisiert den Begriff „Qualität“ im allgemeinen Sprachgebrauch und im Dienstleistungssektor. Dies dient als Basis für die Darstellung des Qualitätsbegriffs im Kontext der Wirtschaftsprüfung. Ebenso wird die Qualität von Wirtschaftsprüfungsleistung vor dem Lichte der Prinzipal-Agenten-Theorie diskutiert.

Aufbauend auf dem zweiten Kapitel werden in Kapitel drei die für Österreich relevanten Qualitätsnormen vorgestellt. Diese Qualitätsnormen – interne Qualitätssicherung, externe Qualitätskontrolle und Berufsaufsicht – bieten lediglich Anhaltspunkte für die Anbieterseite von Wirtschaftsprüfungsleistungen, nicht jedoch für die Nachfragerseite. Auf Basis dieser mangelnden Verknüpfung von Anbieter- und Nachfragerseite von Wirtschaftsprüfungsleistungen werden in Kapitel vier die bisherigen Forschungsbeiträge zur direkten Beurteilung der Qualität von Wirtschaftsprüfungsleistungen diskutiert.

Ausgehend von den Erkenntnissen betreffend die in Kapitel vier erhobene Forschungslücke in Österreich wird in Kapitel fünf das symmetrische GAP-Modell von *Marten* zur Messung und Steuerung der Qualität von Wirtschaftsprüfungsleistungen dargestellt, welches aus der Dienstleistungsqualitätsforschung stammt. Dieses GAP-Modell bildet die theoretische Grundlage für die empirische Untersuchung, deren Konzeption im sechsten Kapitel vorgestellt wird. Neben einer Abhandlung von Zielsetzung, Methodik und Gegenstand der empirischen Untersuchung wird die Datenerhebung der empirischen Untersuchung beschrieben.

Die Auswertung der erhobenen Daten der empirischen Untersuchung sowie die Überprüfung der Hypothesen wird in Kapitel sieben durch die Ermittlung von sog. signifikanten Qualitätslücken vorgenommen. In diesem Zusammenhang werden Handlungsempfehlungen zur Verbesserung der Prüfungsqualität abgeleitet. Ebenso wird dargestellt, inwiefern sich die jüngsten Gesetzesänderungen im Kontext der Abschlussprüfung durch das URÄG 2008 hinsichtlich Verbesserung der Prüfungsqualität eignen. Zudem werden signifikante Differenzen in den Antworten der Organe von börsennotierten im Vergleich zu nichtbörsennotierten Unternehmen bestimmt. Abschließend werden im achten Kapitel die zentralen Forschungsfragen beantwortet und ein Ausblick gegeben.

Die zentrale Zielsetzung der Arbeit, welche sich auf die Prinzipal-Agenten-Theorie (PAT) stützt, ist die Beantwortung der Frage, ob die Nachfrager von Wirtschaftsprüfungsleistungen mit der Qualität selbiger zufrieden sind, oder ob signifikante Diskrepanzen im Qualitätsempfinden zwischen Anbieter- und Nachfragerseite bestehen. Diese Zielsetzung kann in folgende zentrale Forschungsfragen unterteilt werden:

- Was versteht man unter Prüfungsqualität?
- Welche für Österreich relevanten Verlautbarungen existieren zur Sicherung von Prüfungsqualität?
- Wie ist die Forschung im Bereich der direkten Qualitätsbewertung von Wirtschaftsprüfungsleistungen zu kategorisieren?
- Welche Methoden existieren zur Messung und Steuerung der Prüfungsqualität?
- Wie ist die Qualität der Wirtschaftsprüfung in Österreich zu bewerten? Bestehen Handlungsoptionen für den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer?
- Wie werden die Gesetzesneuerungen in der Abschlussprüfung durch das URÄG 2008 hinsichtlich deren Eignung zur Erhöhung der Prüfungsqualität bewertet?
- Existieren Unterschiede in der Bewertung der Prüfungsqualität zwischen den Organen von börsen- und nichtbörsennotierten Unternehmen?