

Auditing and Accounting Studies

Annette Köhler · Kai-Uwe Marten · Reiner Quick

Klaus Ruhnke · Matthias Wolz *Hrsg.*

RESEARCH

Stefanie Schmitz

Der Prozess der prüferischen Durchsicht

Strukturvorgaben des Prüfungsan-
satzes und ihre situative Umsetzung



Springer Gabler

Auditing and Accounting Studies

Herausgegeben von

A. Köhler, Duisburg-Essen, Deutschland

K.-U. Marten, Ulm, Deutschland

R. Quick, Darmstadt, Deutschland

K. Ruhnke, Berlin, Deutschland

M. Wolz, Dortmund, Deutschland

Herausgegeben von

Prof. Dr. Annette Köhler
Universität Duisburg-Essen

Prof. Dr. Klaus Ruhnke
Freie Universität Berlin

Prof. Dr. Kai-Uwe Marten
Universität Ulm

Prof. Dr. Matthias Wolz
Universität Dortmund

Prof. Dr. Reiner Quick
Technische Universität Darmstadt

Stefanie Schmitz

Der Prozess der prüferischen Durchsicht

Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes
und ihre situative Umsetzung

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Klaus Ruhnke

Stefanie Schmitz
Köln, Deutschland

Dissertation Freie Universität Berlin, 2015

D 188

Auditing and Accounting Studies

ISBN 978-3-658-11343-8

ISBN 978-3-658-11344-5 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-658-11344-5

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2015

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

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

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Fachmedien Wiesbaden ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media (www.springer.com)

Geleitwort

Die Durchführung von prüferischen Durchsichten (Reviews) hat im letzten Jahrzehnt mittlerweile eine hohe praktische Bedeutung erlangt. Dies zeigen auch verstärkte Regulierungsaktivitäten des IAASB sowie des IDW. Insofern erstaunt es, dass der Prozess der prüferischen Durchsicht bislang so gut wie gar nicht erforscht ist, zumal zum Prozess der Jahresabschlussprüfung mittlerweile alleine im Bereich der empirischen Prüfungsforschung sehr zahlreiche Beiträge vorliegen.

In einer weitgehend explorativ angelegten qualitativen Untersuchung geht die Verfasserin über die im Bereich der Jahresabschlussprüfung vorliegende structure vs. judgment-Literatur hinaus, als neben den Strukturvorgaben der Prüfungsansätze auch die situative Umsetzung der Strukturvorgaben untersucht wird. Zudem werden mit der Kontingenztheorie und dem Neoinstitutionalismus zwei theoretische Ansätze für die Motivation der Forschungsfragen herangezogen und konsequent im Verlauf der Arbeit reflektiert. Dabei thematisiert die erste Forschungsfrage die Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes vor dem Hintergrund der Situation der Prüfungsgesellschaft und die zweite Forschungsfrage die situative Wirkung der Struktur des Prüfungsansatzes auf das prüferische Vorgehen. Die untersuchten Forschungsfragen sind neu und in höchstem Maße originell.

Methodisch werden teilstrukturierte Interviews mit Prüfern von großen und mittelständischen Prüfungsgesellschaften geführt und vor diesem Hintergrund die zuvor gestellten Forschungsfragen näher untersucht. Auch die herangezogene Methodik hat im deutschsprachigen Raum im Prüfungskontext bisher so gut wie keine Verbreitung erlangt. Insofern hebt sich die vorgelegte Arbeit wohltuend von dem replikationsorientierten Mainstream kapitalmarktorientierter Studien ab.

Als Prüfungsgegenstand kommen primär unterjährige Berichte sowie Berichtspakete im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung in Betracht. Dem Charakter der Arbeit folgend, sind die Ergebnisse sehr vielschichtig. Beispielsweise nutzen große Gesellschaften eher strukturgebende IT-Tools. Insgesamt existieren bei den befragten Second Tier-Gesellschaften keine oder wenige Strukturvorgaben für Reviews. Obwohl die Prüfungsnormen vor allem analytische Prüfungen und Befragungen fordern, werden im Rahmen prüferischer Durchsichten oftmals auch Systemprüfungen sowie Einzelfallprüfungen in Form der Einholung von Bestätigungen und eine Stichprobenprüfung der Umsatzerlöse durchgeführt. Auffällig ist auch, dass die Hälfte der Arbeitszeit auf die Dokumentation entfällt, was wiederum für ein rechtferti-

gungsorientiertes prüferisches Vorgehen spricht. Insgesamt ist der Umfang der Strukturvorgaben sehr heterogen und es ist auch festzustellen, dass die Prüfungspraxis sich teilweise der im Rahmen der Jahresabschlussprüfung praktizierten Vorgehensweisen bedient. Der Verfasserin gelingt es, die gewonnenen Ergebnisse über situative Einflüsse der Prüfungsgesellschaft, die lokale Situation des Prüfungsteams (Makroebene) sowie die Struktur des Prüfungsansatzes (Mikroebene) punktuell zu erklären. Einige Fragen müssen auf Grund des explorativen Charakters der Arbeit offen bleiben, so z.B. die Frage, ob höhere Strukturvorgaben wirklich zu einer effizienteren Prüfung führen oder ob ein solches hohes Maß an Struktur in einem komplexen und dynamischen Umfeld ggf. sogar dysfunktional wirkt.

Der Verfasserin gelingt es in beeindruckender Weise, die herangezogenen theoretischen Ansätze mit dem explorativ angelegten Untersuchungsdesign zu verbinden. Dem Gang der Untersuchung kann jederzeit gut gefolgt werden. Insgesamt gibt die Arbeit richtungsweisende Impulse für weitere wissenschaftliche Arbeiten. Auch aus Sicht der Prüfungspraxis finden sich sehr zahlreiche interessante und teilweise vermutlich auch unerwartete Einsichten.

Die originelle Dissertationsschrift richtet sich gleichermaßen an in Forschung und Lehre Tätige, berufsständische Organisationen, weitere normensetzende Institutionen sowie die Prüfungspraxis. In der Hoffnung, dass die Arbeit Denkprozesse auslösen und die gegenwärtige Diskussion befruchten wird, wünschen die Herausgeber der vorliegenden Dissertation eine gute Aufnahme durch den Markt. Weiterhin danke ich Frau Stefanie Schmitz für ihre sehr gute Unterstützung in Lehre und Forschung. Ich wünsche ihr viel Erfolg und Zufriedenheit bei ihrer weiteren beruflichen Entwicklung!

Für die Hausgeber: Klaus Ruhnke

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Zeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung des Department of Finance, Accounting & Taxation (FACTS-Department). Sie wurde im Sommersemester 2015 vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen.

Meinen Dank möchte ich Herrn Prof. Dr. Klaus Ruhnke aussprechen, ohne dessen Interesse für meine Forschungsfragen, seine stete Unterstützung und wertvollen Anregungen diese Arbeit nicht möglich gewesen wäre. Mein Dank gilt auch Herrn Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer für die bereitwillige Übernahme des Zweitgutachtens. Herrn Prof. Dr. Jochen Bigus, Herrn Prof. Dr. Gregory Jackson und Karsten Asbahr danke ich herzlich für die Mitwirkung in meiner Promotionskommission.

Ein besonderer Dank gilt allen Interviewpartnern, die sich Zeit für die Gespräche nahmen und mir Einblicke in ihren Arbeitsalltag gewährten.

Meine Familie, meine Freunde und Kollegen haben mir auf vielerlei Weise bei der Erstellung dieser Arbeit zur Seite gestanden. Für die stete Diskussionsbereitschaft und für die kritischen Anmerkungen zur abschließenden Manuskripterstellung danke ich Karsten Asbahr, Christa Bauer, Ilka Canitz, Stefan Grabs, Stefanie Häfele und Tim Müllenborn. Ein großes Dankeschön gilt meinen Freunden und meiner Familie, allen voran meinen Eltern Iris und Helmut Schmitz, meiner Schwester Karen Schmitz und meinem Partner Michael Limbach: Sie haben mich immer unterstützt und mir geholfen den Blick für das Wesentliche zu behalten.

Stefanie Schmitz

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungs- und Symbolverzeichnis	XV
Abbildungsverzeichnis	XXI
Tabellenverzeichnis	XXIII
1 Problemstellung, Zielsetzung und Gang der Untersuchung	1
2 Konzeptionelle und theoretische Grundlagen	5
2.1 Struktur im Prüfungskontext	5
2.1.1 Organisationsstruktur von Prüfungsgesellschaften	5
2.1.2 Struktur des organisationsspezifischen Prüfungsansatzes	7
2.1.2.1 Zur „structure versus judgment“-Debatte	7
2.1.2.2 Begriffsabgrenzung: Prüfungstechnik, -methode und -handlung	9
2.1.2.3 Merkmale eines strukturierten Prüfungsansatzes	14
2.1.3 Bedeutung des Konzeptes der Struktur des Prüfungsansatzes für die vorliegende Untersuchung	18
2.1.3.1 Untersuchungsgegenstand: Prüferische Durchsicht	18
2.1.3.1.1 Zielsetzung und grundsätzliche Ausgestaltung der prüferischen Durchsicht	18
2.1.3.1.2 Gegenstände der prüferischen Durchsicht	20
2.1.3.1.3 Anzuwendende fachtechnische Prüfungsnormen	23
2.1.3.2 Struktur des Prüfungsansatzes für die prüferische Durchsicht: Forschungsfragen der Arbeit	27
2.2 Theoretische Bezugspunkte zur Erklärung der Einflussgrößen und Wirkungen von Struktur	28
2.2.1 Vorbemerkungen	28
2.2.2 Kontingenztheorie	29
2.2.2.1 Makro-kontingenztheoretische Perspektive	29
2.2.2.2 Mikro-kontingenztheoretische Perspektive	32
2.2.2.3 Eignung der Kontingenztheorie für die vorliegende Arbeit	33
2.2.3 Soziologischer Neoinstitutionalismus	35
2.2.3.1 Grundlagen und Begrifflichkeiten	35
2.2.3.2 Makro-institutionelle Perspektive	37

2.2.3.3	Mikro-institutionelle Perspektive	40
2.2.4	Vereinbarkeit der Ansätze und Eignung für die vorliegende Arbeit	43
3	Heuristischer Bezugsrahmen zur Erfassung von Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes für die prüferische Durchsicht und ihrer situativen Umsetzung	48
3.1	Erfordernis eines Bezugsrahmens für die vorliegende Arbeit	48
3.2	Grundstruktur des Bezugsrahmens	50
3.3	Analyse der Makroebene: Struktur des Prüfungsansatzes für die prüferische Durchsicht	53
3.3.1	Messung der Struktur des Prüfungsansatzes	53
3.3.2	Einflussfaktoren auf die Struktur des Prüfungsansatzes	59
3.3.2.1	Überblick	59
3.3.2.2	Einflussfaktoren der internen Situation der Prüfungsgesellschaft	62
3.3.2.2.1	Größe und Internationalität der Prüfungsgesellschaft	62
3.3.2.2.2	Leistungsspektrum der Prüfungsgesellschaft	65
3.3.2.2.3	Organisationskultur	65
3.3.2.3	Einflussfaktoren der externen Situation der Prüfungsgesellschaft	66
3.3.2.3.1	Allgemeine Merkmale der Mandate für prüferische Durchsichten	66
3.3.2.3.2	Erwartungen der Anspruchsgruppen aus dem organisationalen Feld	67
3.3.2.3.3	Folgen bei Normverstößen	69
3.4	Analyse der Mikroebene: Wirkung der Struktur des Prüfungsansatzes auf das prüferische Vorgehen	72
3.4.1	Überblick	72
3.4.2	Messung der Umsetzung des Prüfungsansatzes	73
3.4.3	Einflussfaktoren auf die Umsetzung des Prüfungsansatzes	74
3.4.3.1	Überblick	74
3.4.3.2	Einflussfaktoren der internen lokalen Situation des Prüfungsteams	75
3.4.3.2.1	Größe des Prüfungsteams	75
3.4.3.2.2	Erfahrung der Mitglieder des Prüfungsteams	76
3.4.3.2.3	Strukturvorgaben als Qualitätssurrogate für Prüfer	81
3.4.3.3	Einflussfaktoren der externen lokalen Situation des Prüfungsteams	83
3.4.3.3.1	Merkmale des Prüfungsgegenstands	83
3.4.3.3.2	Rahmenbedingungen der Prüfungssituation	86

	XI
3.4.3.3.2.1	Erwartungen lokaler Anspruchsgruppen 86
3.4.3.3.2.2	Zeitdruck 90
3.4.3.3.3	Struktur der Prüfungsaufgabe 92
3.4.4	Ergebnis des Reviews 97
3.5	Zusammenfassende Darstellung des Bezugsrahmens 100
4	Empirische Untersuchung 102
4.1	Untersuchungsdesign 102
4.1.1	Wahl des Untersuchungsdesigns 102
4.1.2	Prinzipien qualitativer Forschung 104
4.1.3	Qualitative Forschungsmethoden 106
4.1.3.1	Qualitative Datenerhebungsmethode: Experteninterviews 106
4.1.3.1.1	Wahl der Erhebungsmethode 106
4.1.3.1.2	Grundsätzliches zur Methode 108
4.1.3.1.3	Auswahl der Befragten 109
4.1.3.1.3.1	Typische Aufgaben der Prüfer auf verschiedenen Karrierestufen im Rahmen prüferischer Durchsichten 109
4.1.3.1.3.2	Kriterien für die Auswahl und Zugang zum Feld 110
4.1.3.1.3.3	Charakteristika der Befragten 114
4.1.3.1.4	Interviewablauf und Operationalisierung der Forschungsfragen 116
4.1.3.2	Qualitative Auswertungsmethode: Inhaltsanalyse 118
4.1.3.2.1	Wahl der Auswertungsmethode 118
4.1.3.2.2	Vorgehen bei der Auswertung 121
4.2	Ergebnisse 123
4.2.1	Forschungsfrage 1: Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes vor dem Hintergrund der Situation der Prüfungsgesellschaft 123
4.2.1.1	Forschungsfrage 1a: Strukturvorgaben des Prüfungsansatzes 123
4.2.1.1.1	Vorbemerkungen 123
4.2.1.1.2	Grundsätzlicher Strukturaufbau des Prozesses 124
4.2.1.1.3	Strukturvorgaben für die Planung 130
4.2.1.1.3.1	Verbindlicher Strukturaufbau 130
4.2.1.1.3.2	Strukturvorgaben für die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen 130
4.2.1.1.3.3	Strukturvorgaben für die Identifizierung risikobehafteter Bereiche 133

4.2.1.1.3.4	Strukturvorgaben für die Planung der durchzuführenden Maßnahmen	135
4.2.1.1.4	Strukturvorgaben für die Durchführung	136
4.2.1.1.4.1	Verbindlicher Strukturaufbau	136
4.2.1.1.4.2	Strukturvorgaben für die Durchführung der geplanten Maßnahmen	137
4.2.1.1.4.3	Strukturvorgaben für die Durchführung weiterführender Maßnahmen	141
4.2.1.1.5	Strukturvorgaben für die Urteilsfindung und Berichterstattung	142
4.2.1.1.5.1	Verbindlicher Strukturaufbau	142
4.2.1.1.5.2	Strukturvorgaben für die Urteilsfindung	142
4.2.1.1.5.3	Strukturvorgaben für die Berichterstattung	143
4.2.1.1.6	Strukturvorgaben für die Dokumentation	144
4.2.1.1.7	Integration der Strukturelemente	145
4.2.1.1.8	Vorgaben hinsichtlich der Qualifikation der Mitarbeiter	146
4.2.1.2	Forschungsfrage 1b: Erklärungsansätze für Unterschiede in der Struktur des Prüfungsansatzes	148
4.2.1.2.1	Vorbemerkungen	148
4.2.1.2.2	Einflussfaktoren der internen Situation der Prüfungsgesellschaft	149
4.2.1.2.3	Einflussfaktoren der externen Situation der Prüfungsgesellschaft	151
4.2.1.3	Zwischenfazit	153
4.2.2	Forschungsfrage 2: Situative Wirkung der Struktur des Prüfungsansatzes auf das prüferische Vorgehen	154
4.2.2.1	Vorbemerkungen	154
4.2.2.2	Charakteristika der beschriebenen prüferischen Durchsichten	155
4.2.2.3	Forschungsfrage 2a: Umsetzung der Struktur des Prüfungsansatzes	157
4.2.2.3.1	Vorbemerkungen	157
4.2.2.3.2	Grundsätzliches Vorgehen	158
4.2.2.3.3	Umsetzung der Strukturvorgaben bei der Planung	159
4.2.2.3.3.1	Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen	159
4.2.2.3.3.2	Identifizierung risikobehafteter Bereiche	159
4.2.2.3.3.3	Planung der durchzuführenden Maßnahmen	161
4.2.2.3.4	Umsetzung der Strukturvorgaben bei der Durchführung	162
4.2.2.3.4.1	Durchführung der geplanten Maßnahmen	162
4.2.2.3.4.2	Durchführung weiterführender Maßnahmen	165
4.2.2.3.5	Umsetzung der Strukturvorgaben bei der Urteilsfindung und Berichterstattung	165

4.2.2.3.6	Umsetzung der Dokumentationsvorgaben	165
4.2.2.4	Forschungsfrage 2b: Erklärungsansätze für Unterschiede in der Umsetzung des Prüfungsansatzes	166
4.2.2.4.1	Vorbemerkungen	166
4.2.2.4.2	Einflussfaktoren der internen lokalen Situation des Prüfungsteams	167
4.2.2.4.3	Einflussfaktoren der externen lokalen Situation des Prüfungsteams	170
4.2.3	Würdigung der empirischen Ergebnisse und Ergänzung des Bezugsrahmens	173
4.3	Limitationen	176
4.4	Künftiger Forschungsbedarf	182
5	Zusammenfassung	188
	Literaturverzeichnis	191
	Anhang	239

Abkürzungs- und Symbolverzeichnis

§	Paragraf
§§	Paragrafen
α	Signifikanzniveau (bzw. Fehler 1. Art)
€	Euro
\bar{x}	empirischer Mittelwert
A	Application and other explanatory material
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft (Rechtsform)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Berufsorganisation der accountants, USA)
AktG	Aktengesetz (zuletzt geändert durch Gesetz vom 24.04.2015)
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
AS/2	AuditSystem/2 (IT-Tool, Deloitte & Touche)
ASB	Auditing Standards Board (AICPA)
Aufl.	Auflage
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BDO	BDO AG (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
Big Four	Bezeichnung für die vier größten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften: Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG, PwC
BilKoG	Gesetz zur Kontrolle von Unternehmensabschlüssen (Bilanzkontrollgesetz)
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz)
BörsO	Börsenordnung

XVI

BRA	Business Risk Audit
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CPA	Certified Public Accountant (Wirtschaftsprüfer, USA)
d.h.	das heißt
d.Verf.	die Verfasserin
DAX	Deutscher Aktienindex (Auswahlindex der Deutschen Börse)
Deloitte & Touche	Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
DPR	Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) e.V.
e.V.	eingetragener Verein
ebd.	ebenda
EG	Europäische Gemeinschaft
EMS	Engagement Management System (IT-Tool, Deloitte & Touche)
Ernst & Young	Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
et al.	et alia/ et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
f.	folgende [Seite, Spalte]
ff.	folgende [Seiten, Spalten]
FoF	Forum of Firms (IFAC)
FWB	Frankfurter Wertpapierbörse
GAMx	Global Audit Methodology-x (IT-Tool, Ernst & Young)
GAO	Government Accountability Office (US-Rechnungshof)