

Klaus Ruhnke/Catharina Schmiele/Jochen Schwind*

Die Erwartungslücke als permanentes Phänomen der Abschlussprüfung – Definitionsansatz, empirische Untersuchung und Schlussfolgerungen**

Zusammenfassung

Die Frage, ob die Erwartungen an die Abschlussprüfung erfüllt werden, wird seit Jahrzehnten in der Wissenschaft und in der Öffentlichkeit intensiv diskutiert. Regelmäßig wird hier eine Erwartungslücke konstatiert und es werden Maßnahmen zur Schließung dieser Lücke gefordert und auch umgesetzt. Der vorliegende Beitrag entwickelt einen eigenen Definitionsansatz für die Erwartungslücke, der drei Lücken beinhaltet und Ursachen für die Existenz dieser Lücken in die Betrachtung einbezieht. Anschließend werden zentrale theoretische und empirische Ansätze vorgestellt sowie wesentliche Ergebnisse skizziert. Anhand einer in Deutschland durchgeführten Befragung von Wirtschaftsprüfern und ausgewählten Interessengruppen lässt sich die Existenz verschiedener Lücken belegen. Erklärungsmuster hierfür werden herausgearbeitet. Insgesamt lässt sich zeigen, dass die Erwartungslücke entgegen der weitläufig verbreiteten Auffassung kein temporäres Phänomen ist. Vielmehr handelt es sich um ein vielschichtiges kognitives und auch soziales Phänomen, welches in einer dynamischen Gesellschaft permanent Reformen initiiert, deren Nutzen es kritisch zu hinterfragen gilt.

JEL-Classification: M41, M42, M48.

Keywords: Assurance; Audit; Expectation Gap; Financial Statement Audit. Erwartungslücke; Jahresabschlussprüfung; Prüfungssicherheit.

1 Problemstellung

Kritik an den Abschlussprüfern wird vor allem dann geübt, wenn Unternehmen nach Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks zeitnah zusammenbrechen oder der Prüfer betrügerische Handlungen nicht aufdeckt. Besonders erschüttert wurde das Vertrauen in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer durch spektakuläre Fälle wie Enron,

* Prof. Dr. Klaus Ruhnke, Dipl.-Kffr. Catharina Schmiele, Dipl.-Kfm. Jochen Schwind, Institut für Betriebswirtschaftliche Prüfungs- und Steuerlehre, insbesondere Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung, Boltzmannstr. 20, 14195 Berlin.

** Die Verfasser danken zwei anonymen Gutachtern für wertvolle Verbesserungsvorschläge.

Flowtex, Comroad, Worldcom und Xerox¹. Im Fall Enron führten die nicht erkannten Abschlussfälschungen und die Vernichtung von Prüfungsunterlagen dazu, dass sich die Prüfungsgesellschaft Arthur Andersen weltweit auflöste.

Diese Phänomene kann man „fast als eine Naturerscheinung beobachten“². Auch an umfangreichen Vorschlägen zur Verbesserung der Abschlussprüfung und deren Umsetzung mangelt es nicht. Zu nennen sind zahlreiche Initiativen des Gesetzgebers wie zum Beispiel das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) und die Vierte WPO-Novelle sowie zahlreiche berufsständische Initiativen³. Allerdings bestehen weder fundierte Kenntnisse hinsichtlich der Wirkungsweise vorhandener Prüfungsnormen noch der Wirkungen, die aus den intendierten Verbesserungen resultieren sollen. Insbesondere besteht die Gefahr, durch andere institutionelle Regelungen neue und vielleicht sogar größere Probleme zu schaffen. Beispielsweise waren die zunehmende Bedeutung von Risiken und damit verbundene Kontrollaktivitäten ein zentraler Auslöser für eine Neuausrichtung des Prüfungsansatzes, der jetzt unter der Bezeichnung geschäftsrisikoorientierte Prüfung beziehungsweise Business Risk Audit firmiert. Dieser Ansatz ist seit 2004 auch in den Prüfungsnormen verankert (zum Beispiel ISA 315, 330). Auf diese Weise wollte der Berufsstand signalisieren, dass er angemessen auf die veränderten Erwartungen reagiert hat. Allerdings lässt sich die Überlegenheit dieses Ansatzes derzeit weder theoretisch noch empirisch belegen⁴.

Als Triebfeder des ständigen Wandels der Prüfungsnormen diskutiert die Literatur bereits seit Mitte der 70er Jahre die Erwartungslücke, die sich vereinfacht auf unterschiedliche Erwartungen des Prüfers und verschiedener Interessengruppen hinsichtlich Art und Umfang einer Abschlussprüfung bezieht. Da die verschiedenen Definitionsansätze zur Erwartungslücke oftmals zu kurz greifen⁵, wird hier ein eigener Ansatz entwickelt, der drei Erwartungslücken definiert und die Ursachen für die Existenz dieser Lücken betrachtet. Theoretische und empirische Ansätze werden insbesondere unter Bezugnahme auf den eigenen Definitionsansatz kurz skizziert. Auch unter Berücksichtigung aktueller normativer Änderungen (zum Beispiel hinsichtlich des Konzeptes der Prüfungssicherheit sowie der Prüfung der Einhaltung der Regeln zum Deutschen Corporate Governance Kodex) werden Erwartungshaltungen und Hypothesen anhand einer eigenen Befragung getestet. Erwartungen, die aktuelle Entwicklungen betreffen, werden erstmals untersucht. Dargelegt wird auch, ob sich im Vergleich zu einer Vorgängerstudie veränderte Erwartungen zeigen. Vor diesem Hintergrund werden abschließend der besondere Charakter der Erwartungslücke als permanentes Phänomen beleuchtet und insbesondere die hieraus zu ziehenden Schlussfolgerungen thematisiert.

1 Vgl. hierzu zum Beispiel die in Krommes (2008), S. 459ff. beschriebenen Beispiele.

2 Hausmann (1928), S. 3, jedoch unter Bezugnahme auf Verbesserungen des aktienrechtlichen Überwachungssystems. Zuletzt zum Beispiel Zikmund (2008), S. 20ff.

3 Einen Überblick gibt Bahr (2003), S. 65ff. sowie zu den Aktivitäten in einzelnen europäischen Ländern siehe die Beiträge in Quick/Turley/Willekens (2008).

4 Vgl. ausführlich Ruhnke (2006), S. 189ff. und die dort angegebenen Studien.

5 Vgl. hierzu Bahr (2003), S. 11ff. m.w.N.

2 Charakter und Bestandteile der Erwartungslücke

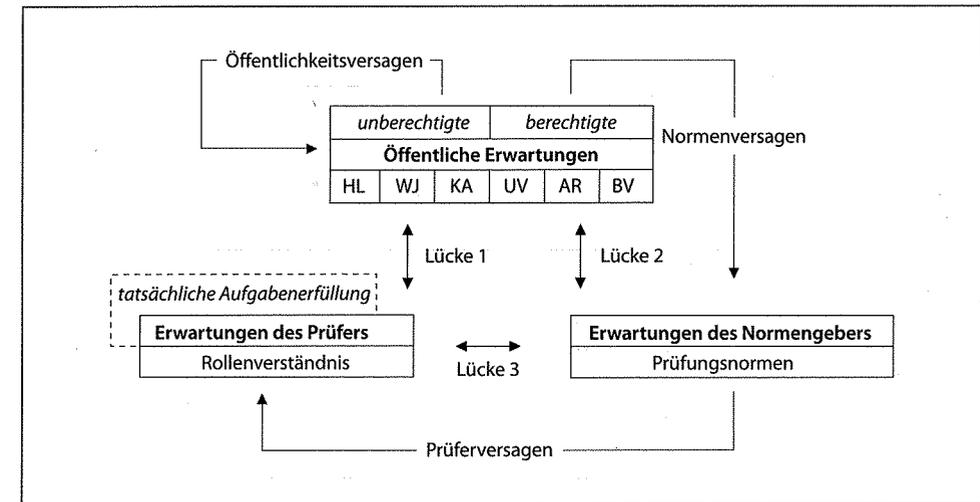
Die Abschlussprüfung ist ein in gesellschaftliche Strukturen eingebettetes Phänomen. Demnach lässt sich die Existenz einer Pflichtprüfung nur so lange rechtfertigen, wie diese für beteiligte Gruppen in einer Gesellschaft eine nützliche Funktion entfaltet. Aus diesem Grunde hat der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ein rationales Interesse an einer externen Legitimation der Prüfung⁶. Einen theoretischen Erklärungsansatz bieten neoinstitutionalistische Ansätze⁷, wonach Organisationen versuchen, sich innerhalb eines sozialen Kontextes, in den sie eingebunden sind, zu legitimieren.

Eine solche Legitimation kann auf einem prüferischen Vorgehen basieren, welches den erwarteten (wahrgenommenen) Nutzen tatsächlich produziert. Externe Legitimation kann allerdings auch auf unberechtigt hohen Erwartungen an eine Prüfung beruhen, die nicht korrigiert werden; zum Beispiel die Erwartung, der Prüfer sei in der Lage, alle betrügerischen Handlungen aufzudecken. In diesem Fall ist Prüfung als risikoreduzierendes Ritual zu interpretieren, das einem kulturellen Bedürfnis nach Sicherheit, Einfachheit und Wahrheit in einer konfusen und komplexen Welt nachkommt⁸. Demnach besitzen Erwartungen an eine Abschlussprüfung zweifelsfrei eine hohe Bedeutung.

Das begriffliche Verständnis der Erwartungslücke ist in der Literatur nicht einheitlich⁹. Erwartungslücke wird für die vorliegenden Zwecke zunächst einmal definiert als die Diskrepanz zwischen den *öffentlichen Erwartungen an eine Jahresabschlussprüfung* und der *aus Prüfersicht zu erwartenden Prüfungsleistung* (Lücke 1)¹⁰. Es ist zu vermuten, dass die Öffentlichkeit mangels genauer Kenntnis der Prüferleistung und der Prüfungsnormen sich stark an ihren eigenen Bedürfnissen und Wünschen orientiert. Dagegen berücksichtigt der Prüfer stärker die Vorgaben in den Prüfungsnormen und sein eigenes Rollenverständnis bei der Erwartungsbildung. Die öffentlichen Erwartungen beziehen sich auf Personengruppen mit einem besonderen Interesse an geprüften Abschlussinformationen. Hierzu gehören neben den Vertretern der Unternehmensführung und -überwachung auch Kapitalanleger, Bankenvertreter, Journalisten und Hochschullehrer. Die zuvor genannten Personengruppen sind unterschiedlich hinsichtlich der Prüfungsinhalte informiert und verfolgen spezifische, teilweise konfliktäre Zielsetzungen, die vermutlich unterschiedliche Erwartungshaltungen an eine Abschlussprüfung begründen. Diese fehlende Homogenität führt zu gruppenspezifischen Erwartungslücken.

Weiterhin lassen sich durch einen *Abgleich mit den normativen Anforderungen* an eine Abschlussprüfung (Erwartungen des Normengebers an eine Prüfung¹¹) etwaige Lücken zu den öffentlichen Erwartungen (Lücke 2) und der aus Prüfersicht zu erwartenden Prüfungsleistung (Lücke 3) belegen¹². Es ist zu vermuten, dass die Prüfungsnormen insbesondere die Erwartungen des Prüfers beziehungsweise sein Rollenverständnis beeinflussen. Das Rollenverständnis lässt sich wiederum als Schätzer für die tatsächliche Aufgabenerfüllung heranziehen¹³. *Abbildung 1* verdeutlicht die verschiedenen Lücken.

Abbildung 1: Erwartungslücke – Definitionsansatz und Ursachen¹⁴



Weicht die tatsächliche Prüfungsleistung von den normativen Anforderungen ab, liegt *Prüferversagen* vor. Dagegen ist *Normenversagen* gegeben, wenn vernünftige und realisierbare Erwartungshaltungen der Öffentlichkeit sich nicht in Prüfungsnormen finden oder vorhandene Prüfungsinhalte nicht in geeigneter Form an die Öffentlichkeit kommuniziert werden (berechtigte Erwartungen). Hat sich die Öffentlichkeit nicht ausreichend über die normativen Anforderungen an eine Prüfung informiert, liegt *Öffentlichkeitsversagen* vor.

6 Vgl. Power (2003), S. 379ff.; Baker (2005), S. 690ff.

7 Vgl. DiMaggio/Powell (1983), S. 147ff.

8 Vgl. Gambling (1987), S. 319ff.; Power (1997).

9 Erstmals hierzu Liggio (1974), S. 27: „The difference between ... the levels of expected performance as envisioned both by the independent accountant and by the user of financial statements ... is the expectation gap.“ Eine Systematisierung der in der Literatur verwendeten Definitionsansätze findet sich in Bahr (2003), S. 11ff. m.w.N.

10 In diesem Sinne zum Beispiel Steiner (1991), S. 62; Epstein/Geiger (1994), S. 60; United States General Accounting Office (1996), S. 9; Harris/Marxen (1997), S. 160; Taylor/Glezen (1997), S. 41.

11 Dabei ist die Abschlussprüfung sowohl national als auch international vor allem als umfassende Ordnungsmäßigkeitsprüfung angelegt (§ 317 Abs. 1 Satz 2 HGB, ISA 200.2). Demnach ist festzustellen, ob der seitens des Mandanten dem Prüfer vorgelegte Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht.

12 Zur möglichen Erfassung und Messung der einzelnen Lücken vgl. Abschnitt 4.1.

13 Dies verdeutlicht der gestrichelte Kasten in *Abbildung 1*. Es ist nicht Untersuchungsziel des vorliegenden Beitrags, die Eignung dieses Schätzers näher zu untersuchen beziehungsweise empirisch zu belegen.

14 HL = Hochschullehrer; WJ = Wirtschaftsjournalisten; KA = Kapitalanleger; UV = Unternehmensvorstände; AR = Aufsichtsräte; BV = Bankenvertreter.

Demnach lassen sich drei Basisstrategien identifizieren, die eine Verringerung der Erwartungslücke bewirken sollen¹⁵: Die erste Strategie beinhaltet Handlungen, die auf eine höhere Konformität der Prüfungen mit den derzeit gültigen Prüfungsnormen abzielen (Prüferversagen reduzieren); zum Beispiel bessere Aus- und Fortbildung des Prüfers, striktere Überwachung der Tätigkeit des Prüfers oder strengere Strafen bei einem prüferischen Fehlverhalten. Diese Maßnahmen können mit einem Normenversagen einhergehen. Mögliche Strategien zur Reduzierung von Normenversagen können sich auf die Beseitigung von Inkonsistenzen in den Normen oder die Herstellung eines geeigneten Detaillierungsgrades beziehen. Eine dritte Strategie fördert die Herausbildung einer realistischen Erwartungshaltung durch Aufklärung der Öffentlichkeit hinsichtlich der grundsätzlichen Möglichkeiten und Grenzen einer Abschlussprüfung (Öffentlichkeitsversagen mindern). Kernproblem ist hierbei, zwischen unberechtigten und berechtigten Erwartungen zu unterscheiden¹⁶. Beispielsweise ist die Erwartung unberechtigt, der Prüfer könne mit absoluter Sicherheit Unterschlagungen aufdecken oder den Fortbestand des Unternehmens garantieren.

Folglich können bereits zusätzliche Informationen über die Prüfungsinhalte eine Erwartungsänderung und auf diese Weise eine Reduktion oder Erweiterung einer Lücke bewirken. Die reale Prüfungsdurchführung bleibt hiervon unberührt. Beispielsweise besteht eine Erwartungslücke, wenn die Öffentlichkeit über die Prüfungsnormen hinausgehende Prüfungsinhalte erwartet. Hier profitiert der Prüfer von der Erwartungslücke, indem sich die Nachfrage nach Prüfungsleistungen zumindest teilweise auf eine unzutreffende Wahrnehmung der Realität begründet¹⁷. Ein rationales Interesse seitens des Berufsstandes, diese Lücke (zum Beispiel durch Informationen, welche die ursprüngliche Fehleinschätzung korrigieren) zu schließen, besteht insofern nicht, als die vorhandenen Prüfungsnormen dem Prüfer in Zeiten enttäuschter Erwartungen eine geeignete Rückzugsposition bieten, welche seine Nutzeneinbußen begrenzt. Allerdings verbietet sich ein solches Vorgehen aus ethischen Gründen.

3 Erwartungslücke als Erkenntnisobjekt im Prüfungswesen

3.1 Vorbemerkungen

Für die Erkenntnisgewinnung kommen formal ausgerichtete theoretische und empirische Ansätze in Betracht. Dabei konzentriert sich Abschnitt 3.2 darauf, einen für das Verständnis der Erwartungslücke besonders bedeutsamen spieltheoretischen Beitrag

15 Vgl. ähnlich Chung (1995), S. 26 sowie Porter (1993), S. 50, jedoch in einem anderen Modellkontext.

16 Einen empirischen Ansatz zur Problemlösung bietet Porter (1990), S. 255ff. Kritisch besonders zu dem Messkonzept dieses Ansatzes siehe Abschnitt 3.3. Vorteil des in *Abbildung 1* dargestellten Definitionsansatzes ist, dass die Messung der Lücken 1 und 2 losgelöst von dem Problem der Unterscheidung in berechnete und unberechnete öffentliche Erwartungen (als ein zentrales Messproblem bei Anwendung des Ansatzes von Porter) zu sehen ist.

17 Insofern besteht ein Zusammenhang zum sog. „overpromising“; vgl. *Olshavsky/Miller* (1972).

kurz darzulegen¹⁸. Erwartungen als Objekt der empirischen Prüfungsforschung besitzen einen ambivalenten Charakter. Die Erwartungen beziehen sich auf die wahrgenommene Prüfungsrealität, sind aber zugleich Bestandteil der empirisch zu erfassenden Realität. Empirische Arbeiten zur Erwartungslücke bilden ein mögliches Tätigkeitsfeld einer umfassenden empirischen Forschungskonzeption¹⁹. Die Ausführungen in Abschnitt 3.3 geben einen Überblick über den aktuellen Forschungsstand in diesem Objektbereich.

3.2 Formale theoretische Ansätze

Bedeutsam ist vor allem das von *Gaa* beschriebene nicht-kooperative Spiel der Erwartungen, wonach die Vertreter des Berufsstandes den Grad der Regulierung wählen, der ihren Mitgliedern auferlegt wird, und die Gesellschaft den Umfang der staatlichen Regulierung. Das vor dem Hintergrund der anglo-amerikanischen Diskussion um die Selbstregulierungsfähigkeit des Berufsstandes gebildete Modell legt eine Erklärung des Prozesses der Regulierung über wenige zentrale Triebfedern nahe. Unter Annahme der gegebenen Präferenzstrukturen und Basisstrategien zeigt sich, dass die glaubwürdige Drohung der Gesellschaft, die Selbstregulierung durch staatliche Regulierung zu ersetzen, die (unausgesprochene) Drohung des Berufsstandes, den status quo an Regulierung beizubehalten, dominiert. Typisch für den Spielverlauf ist demnach eine ständige Abwendung der gesellschaftlichen Drohung durch ein Mehr an Selbstregulierung²⁰.

Die zuvor skizzierte Spirale der Regulierung vermag den Regulierungsprozess nicht abschließend zu klären. Das Modell erlaubt allerdings eine systematische Diskussion der bisherigen Regulierungsaktivitäten und trägt auf diese Weise zum Verstehen der Realität bei; zudem eröffnen alternative Modellannahmen eine geordnete Diskussion von Gestaltungsperspektiven. Die Ergebnisse formaler Modelle besitzen ohne empirische Überprüfung den Charakter von kontrollbedürftigen Spekulationen²¹. Ein Mehr an (Selbst-)Regulierung kann dysfunktional wirken. Daher ist insbesondere zu klären, ob die seitens der Gesellschaft gewählte Drohstrategie ihre Wohlfahrtsposition wirklich moderat verbessert, das heißt, zu fragen ist, ob eine Abschlussprüfung durch ein Mehr an berufsständischen Regeln wirklich einen höheren Nutzen stiftet. Durchaus plausibel erscheint es, dass vor allem die *Erwartung* einer verbesserten gesellschaftlichen Position (höherer Nutzen der Prüfung) den Spielverlauf entscheidend bestimmt. Die sich dann einstellenden enttäuschten Erwartungen gehen indes mit einer sukzessiven moderaten Verschlechterung der gesellschaftlichen Wohlfahrtsposition einher und beschwören den Zusammenbruch des bestehenden Spiels. Diese Situation ist zum Beispiel typisch für die Erwartungen im

18 Zu formalen spiel- und agencytheoretischen Ansätzen im Prüfungskontext vgl. bereits *Klages* (1968) sowie zum Beispiel *Ewert* (1990), S. 23ff.

19 Vgl. hierzu zum Beispiel *Ruhnke* (2000), S. 263ff. sowie zur Einordnung der Erwartungslücke S. 314ff. Ein Vorschlag für einen konzeptionellen Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke bietet *Bahr* (2003), S. 115ff.

20 Vgl. *Gaa* (1991), S. 83ff. Weitere Ansätze zielen zum Beispiel darauf ab, zu zeigen, dass Prüfungsnormen ab einer gewissen Strenge instabile strategische Situationen zwischen Prüfer und Mandant herausfordern; vgl. *Finley* (1994), S. 255ff. sowie auch *Ko* (1985), S. 18ff.

21 Vgl. *Schanz* (1988), S. 46ff.

Bereich fraud (Manipulationen der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen gem. IDW PS 210 beziehungsweise ISA 240) und die gehegte Hoffnung, über ein Mehr an Regulierung Verbesserungen herbeiführen zu können²².

3.3 Empirische Ansätze

Im Bereich der Erwartungslücke gibt es zahlreiche empirische Studien, die entweder auf Befragungen oder Interviews basieren. In den Studien überwiegt die Definition der Erwartungslücke als Diskrepanz zwischen den öffentlichen Erwartungen und der aus Prüfersicht zu erwartenden Prüfungsleistung (Rollenverständnis)²³. Diese Definition entspricht der Lücke 1. Ergänzend erfolgt regelmäßig ein Vergleich mit den in den Prüfungsnormen festgelegten Anforderungen; adressiert wird vor allem die Lücke 2. Zumeist werden Befragungen durchgeführt. Dabei nehmen die Befragten auf einer Skala eine Selbsteinschätzung vor und es erfolgt ein paarweiser Vergleich der Gruppenwerte hinsichtlich signifikanter Unterschiede.

Einen Überblick über die bis 2001 durchgeführten Studien nebst einer Beschreibung ausgewählter Studien gibt Bahr²⁴. Seit 2002 wurde eine Vielzahl weiterer Befragungen durchgeführt, allerdings nicht im deutschsprachigen Raum²⁵. Alle Studien belegen die Existenz einer Erwartungslücke²⁶. Besonders häufig lassen sich Lücken hinsichtlich der Verantwortung des Prüfers, Unterschlagungen aufzudecken, sowie dem uneingeschränkten Testat als Bestandsgarantie für das Unternehmen identifizieren²⁷. Es ist davon auszugehen, dass sich die Erwartungslücke mit zunehmender Nähe der befragten Anspruchsgruppen zum Prüfer verringert²⁸. Komparative empirische Studien zeigen länderbezogene Differenzen und versuchen diese zum Beispiel aufgrund abweichender kultureller Umfeldfaktoren sowie der nationalen Entwicklung des Prüferberufes zu erklären²⁹.

22 Zur Dysfunktionalität detaillierter Normen zum Beispiel durch die Vorgabe zwingend zu berücksichtigender Risikoindikatoren vgl. zum Beispiel *Ruhnke* (2000), S. 403f.

23 Die Definitionsansätze sind gleichwohl vielfältig; vgl. die in Fußnote 10 angegebene Literatur.

24 Vgl. ausführlich *Bahr* (2003), S. 25ff., der auf 27 Studien (davon 6 im deutschsprachigen Raum) Bezug nimmt.

25 Als wesentliche Studien jüngerer Datums sind unter Bezugnahme auf die Quelle, die Angabe des Landes der Untersuchung und den verwertbaren Rücklauf (R) zu nennen: *Fadzlyl/Ahmad* (2004), Malaysia, R: 398; *Lin/Chen* (2004), China, R: 209; *Schelluch/Gay* (2006), Australien, R: 398; *Gay* (2007), Australien, R: 504; *Haniffa/Hudaib* (2007), Saudi-Arabien, R: 174; *Lee/Gloeck/Palaniappan* (2007), Malaysia, R: 323; *Leel/Al* (2008), Malaysia, R: 119; *Sabal/Baruah* (2008), Indien, R: 1.045.

26 In Bezug auf Deutschland erstmals *Hunger* (1981), S. 154.

27 Vgl. zum Beispiel *Humphrey/Moizer/Turley* (1992), S. 47ff.; *dies.* (1993), S. 395ff.; *Ruhnke/Deters* (1997), S. 931ff.; *Lin/Chen* (2004), S. 102f.; *Gay* (2007), S. 17 sowie bereits *Beck* (1973), S. 117ff.

28 Vgl. hierzu *Warming-Rasmussen* (1993), S. 11ff. sowie auch *Marten* (1999), S. 326, der empirisch eine schlechtere Wahrnehmung der Prüferleistung durch die Abschlussadressaten unter anderem im Vergleich zur Selbsteinschätzung der Wirtschaftsprüfer belegt.

29 Vgl. stellvertretend *Hooks* (1991), S. 109ff.; *García Benau et al.* (1993), S. 281ff. Erste vorläufige Ergebnisse zeigen eine kleinere Erwartungslücke in Spanien im Vergleich zu den USA; dort ist die Lücke wiederum weniger stark ausgeprägt als in Japan. Vgl. *Moizer/Humphrey/Turley* (1996), S. 1ff. Den Einfluss gesellschaftlicher Werte (als ein Element der Kultur) auf die Erwartungslücke in Saudi-Arabien belegen *Haniffa/Hudaib* (2007), S. 179ff., angesprochen sind H8 bis H13.

Als Ansätze zur Verringerung etwaiger Lücken werden vor allem Änderungen der Prüfungsnormen in Richtung der Erwartungen der Öffentlichkeit sowie eine bessere Aufklärung der Öffentlichkeit hinsichtlich Art und Umfang der Abschlussprüfung erwogen³⁰. Häufig wird diskutiert, über die Inhalte und das Ergebnis der Prüfung umfangreicher im Bestätigungsvermerk zu berichten. Diesen Aspekt beleuchtet eine Reihe empirischer Studien, indem sie den Einfluss von Veränderungen der im Rahmen der externen Berichterstattung verwendeten Formulierungen auf die Erwartungen erfassen. Es lässt sich zeigen, dass sich die Lücken verschieben, reduzieren, aber auch ausweiten oder unverändert bleiben können³¹. Teilweise bewirken Formulierungsveränderungen auch unkontrollierte Erwartungsänderungen³².

Porter versuchte erstmals, die Bestandteile der Erwartungslücke empirisch systematisch zu erfassen und zu analysieren³³. Definiert wird die Erwartungslücke als Lücke zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit an eine Prüfung und der wahrgenommenen Prüfungsleistung durch die Öffentlichkeit. Dabei wird zum einen unterschieden zwischen dem, was vom Prüfer erwartet wird, und dem, was berechtigt erwartet werden kann (im eigenen Definitionsansatz ist die Unterscheidung zwischen unberechtigten und berechtigten Erwartungen angesprochen; vgl. *Abbildung 1*). Zum anderen wird unterschieden zwischen dem, was berechtigt erwartet werden kann, und der wahrgenommenen Leistung. Dabei wird wiederum differenziert zwischen unzureichenden Prüfungsnormen und unzureichender Prüfungsdurchführung. Bereits die vorgenommenen Definitionen deuten auf den zentralen Kritikpunkt, der Festlegung beziehungsweise Messung der Erwartungen, die als berechtigt zu klassifizieren sind, hin. Die unzureichende Prüfungsdurchführung bezieht sich hier auf eine Einschätzung der gesetzlich zu erfüllenden Prüfungsaufgaben durch die Öffentlichkeit. Insofern ist hier Lücke 2 abweichend definiert, da diese die öffentlichen Erwartungen mit Erwartungen des Gesetzgebers (Prüfungsnormen) abgleicht.

Kritisch an dem Messkonzept ist das nicht näher begründete Vorgehen bei der Festlegung des prozentualen Zustimmungssanteils von 20%, bei dem vom Vorliegen einer Erwartung ausgegangen werden kann. Weiterhin wird bei den auf diese Weise festge-

30 Vgl. zum Beispiel *McEnroe/Martens* (2001), S. 357; *Salehi* (2007), S. 54f.

31 Vgl. hierzu den Literaturüberblick in *Chong/Pflugrath* (2008), S. 224f., die selbst zeigen, dass die gewählten Format- und inhaltlichen Änderungen zu keinen oder nur geringfügig veränderten Erwartungen führen. Dagegen zeigen zum Beispiel *Monroe/Woodliff* (1994), S. 50ff. bei einer deutlicheren Klarstellung der Aufgaben des Prüfers hinsichtlich der Aufdeckung von fraud, dass sich die Erwartung des Prüfers und der Interessengruppen in Richtung Nicht-Zuständigkeit anpassen. Hier bewirkt die Formulierungsveränderung nicht eine Reduktion, sondern eine Verschiebung der nun tendenziell vergrößerten Erwartungslücke. Weiterhin belegen *Gold/Grone-wold/Pott* (2009) in einer experimentellen Untersuchung, dass sich die Lücke bei einer Ausweitung der Berichterstattung gemäß ISA 700 nicht schließen lässt, sondern sich sogar tendenziell vergrößert.

32 Allein die Ausweitung des Bestätigungsberichts kann zu Wohlbefinden führen und Erwartungskorrekturen in Bereichen hervorrufen, den die Ausweitung gar nicht anspricht (halo effect). Dies belegen *Hatherly/Innes/Brown* (1991). Gezeigt wird, dass die Anspruchsgruppen bei der Beurteilung eines erweiterten Bestätigungsvermerks verstärkt davon ausgehen, dass das Unternehmen frei von fraud ist, obwohl die Ergänzungen des Vermerks den Bereich fraud gar nicht ansprechen; vgl. ebd., S. 311.

33 Die Rücklaufquote der in Neuseeland durchgeführten Studie betrug 69,7%. Ausgewertet wurden 1.184 Fragebögen der folgenden Gruppen: Prüfer, geprüfte Unternehmen, Nutzer aus der Finanzwelt und 454 Personen der breiten (Rest-)Öffentlichkeit. Zu den Einzelheiten vgl. *Porter* (1993), S. 49ff.

stellten Erwartungen aufgrund der Unmöglichkeit, eine formale Kosten-/Nutzenanalyse durchzuführen, bei einer Zustimmung von mehr als 50% davon ausgegangen, dass diese berechtigt sind (Trennung in unzureichende Prüfungsnormen und unberechtigte öffentliche Erwartungen). Dieses Vorgehen ist methodisch zweifelhaft und zwar nicht zuletzt deshalb, weil die Befragten nicht darauf hingewiesen wurden, dass auch Kostenaspekte in die Beurteilung einfließen sollten³⁴. Unter Verwendung des Messkonzepts von Porter entfallen 16% der Erwartungslücke auf eine unzureichende Prüfungsdurchführung, 50% auf unzureichende Prüfungsnormen und 34% auf ungerechtfertigte Erwartungen³⁵.

Auch wenn andere Studien die von Porter gewählte Methodik aufgreifen³⁶, bieten die Ergebnisse auf Grund der methodischen Kritikpunkte bestenfalls einen ersten Anhaltspunkt hinsichtlich der Bedeutung der einzelnen Bestandteile der Erwartungslücke. Insofern weist der in *Abbildung 1* gewählte Definitionsansatz den Vorteil auf, dass dieser die Lücken eindeutig definiert, sich die einzelnen Lücken in geeigneter Form messen lassen (vgl. Abschnitt 4.1) und die Trennung von unberechtigten und berechtigten Erwartungen als gesonderter Problembereich adressiert wird. Es wird jedoch keine Aussage getroffen, inwieweit die einzelnen Lücken zur Erwartungslücke beitragen. Allerdings existiert auch hierfür kein überzeugendes Messkonzept. Fraglich ist, ob sich mittels einer Befragung geeignete Ergebnisse hinsichtlich der Bedeutung der einzelnen Lücken generieren lassen. Ähnlich wie bei der von Porter gewählten Vorgehensweise ist der hieraus resultierende Erkenntnisgewinn zumindest zweifelhaft.

4 Empirische Erfassung der Erwartungslücke in Deutschland

4.1 Untersuchungsdesign und Vorgehensweise

Die im ersten Quartal des Jahres 2009 in Deutschland durchgeführte empirische Untersuchung basiert auf 2.175 an Wirtschaftsprüfer und zentrale Interessengruppen versendeten Fragebögen³⁷. Die Rücklaufquote von 24,6% (536) ist zufrieden stellend³⁸. Weiterhin wurden auf Grund einer fehlenden Zugehörigkeit zur Zielgruppe sowie fehlender Angaben 10 Fragebögen ausgeschlossen, so dass 526 Bögen ausgewertet wurden. Davon entfielen auf die Wirtschaftsprüfer (WP) 165, die Hochschullehrer (HL) 87, die Wirtschaftsjournalisten (WJ) 43, die Kapitalanleger (KA) 53, die Unternehmensvertreter

(UV) 31, die Aufsichtsräte (AR) 27 und die Bankenvertreter (BV) 120³⁹. Hinzuweisen ist auf mögliche Einschränkungen bei der Ergebnisinterpretation, die sich durch die geringe Besetzung insbesondere der Gruppen der Unternehmensvertreter und der Kapitalanleger ergeben.

Die Messung der Erwartungen erfolgte, indem die Befragten zu vorgegebenen Aussagen anhand einer 5-Punkte-Skala abgestuft Stellung nahmen (mit 1 = stimme überhaupt nicht zu; 2 = stimme nicht zu; 3 = neutral; 4 = stimme zu; 5 = stimme voll zu). Der Vergleich von Sofort- und Spätantwortern zeigt keine Auffälligkeiten. Der Anteil der Befragten, der eine einzelne ausgewertete Frage gar nicht oder mit „nicht beurteilbar“ beantwortet hat, liegt durchschnittlich bei 2,8%. Weitere Details zur Anzahl der ausgewerteten Bögen finden sich in den *Tabellen 1-5*.

Auf Grundlage der vorhandenen empirischen Studien und theoretischer Überlegungen wurden unter besonderer Beachtung nationaler Umfeldfaktoren (Alternativ-)Hypothesen (H) hergeleitet. Diese wurden, um abweichende Erwartungen des Prüfers im Vergleich zu anderen Interessengruppen statistisch zu belegen (Lücke 1), mit Hilfe von Hypothesentests überprüft. Zur Identifikation der Erwartungslücken erfolgte ein paarweiser Vergleich der Erwartungen (Mittelwertvergleich der Antworten). Für die Hypothesenprüfung wurde, da die Normalverteilungsannahme nicht gegeben ist und die Daten ordinalskaliert sind, der verteilungsunabhängige *U-Test* von *Mann-Whitney*⁴⁰ herangezogen. Auch die für die Identifikation der Lücken 2 und 3 bedeutsamen Erwartungen des Normengebers lassen sich grundsätzlich quantitativ messen⁴¹. Dies gilt zweifelsfrei, sofern die Prüfungsnormen (als Surrogat für die Erwartungen des Normengebers) eine eindeutige Erwartungshaltung formulieren (zum Beispiel bedarf es keiner lückenlosen Prüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle). Allerdings ist eine solche eindeutige Messung zumeist nicht möglich, da die Erwartungshaltung des Normengebers oftmals nicht eindeutig ist beziehungsweise eine zustimmende oder ablehnende Haltung hinsichtlich bestimmter Verhaltensvorgaben mit gewissen Einschränkungen behaftet ist, die sich nicht sachgerecht anhand einer vorgegebenen Skala messen lässt (zum Beispiel ist der Prüfer für die Aufdeckung von Unterschlagungen verantwortlich, sofern dieser diese bei gewissenhafter Berufsausübung hätte erkennen müssen; vgl. H3). Aus diesem Grunde wurden in Bezug auf die Lücken 2 und 3

34 Kritisch hierzu zum Beispiel *Ruhnke* (2000), S. 315ff. sowie grundlegend auch *Bahr* (2003), S. 38ff.

35 Vgl. *Porter* (1993), S. 65.

36 So zum Beispiel die Großbritannien durchgeführte Nachfolgestudie von *Porter* (2001) sowie *Lee/Gloeck/Palaniappan* (2007), S. 3ff.

37 Eine Limitation ist, dass ausgewählte zentrale Interessengruppen herangezogen wurden. Bei der Auswahl haben sich die Verfasser an den bereits durchgeführten Studien sowie an jenen Gruppen orientiert, die subjektiv als besonders zentral erachtet wurden. Nicht befragt wurden zum Beispiel Kunden, Lieferanten und Arbeitnehmer.

38 Die Zusammenstellung von *Bahr* (2003), S. 26 zeigt bei Studien mit mehr als 500 verwertbaren Antwortbögen Rücklaufquoten von 16,3% bis 69%; der Median beträgt 27,0%.

39 Die Zufallsauswahl wurde durch verschiedene Vorgehensweisen sichergestellt: Aus dem Studienführer der Wirtschaftsprüferkammer und dem Mitgliederverzeichnis der Kommission Rechnungswesen des VHB wurden 279 in dem interessierenden Gebiet tätige Hochschullehrer identifiziert und angeschrieben; hiervon haben 87 Personen den Fragebogen vollständig beantwortet. Weiterhin wurden aus dem Wirtschaftsprüferverzeichnis ($N = 13.416$) zufällig mehrere Buchstaben ausgewählt und alle 608 Personen mit diesem Anfangsbuchstaben angeschrieben; hiervon haben 165 Personen vollständig geantwortet. Bei einzelnen Interessengruppen, wie zum Beispiel den Wirtschaftsjournalisten, Kapitalanlegern und Unternehmensvertretern, ist eine Grundgesamtheit nicht genau feststellbar. Beispielsweise wurden zufällig 254 von 752 im Taschenbuch der Wirtschaftspresse enthaltene Adressen von Wirtschaftsjournalisten für die Befragung herangezogen. Auch weitere Elemente einzelner Interessengruppen, wie zum Beispiel die Aufsichtsräte und Bankenvertreter, wurden zufällig ausgewählt.

40 Der *U-Test* überprüft als Rangsummentest die zentrale Tendenz von zwei Stichproben. Dieses verteilungsunabhängige Pendant zum *t-Test* ist besonders geeignet für unabhängige, ordinalskalierte Stichproben kleineren Umfangs (konventionell zumeist Stichprobenumfänge mit weniger als 30 Elementen).

41 Zum Beispiel könnte hier der Vorzeichen-Rang-Test (Ein-Stichproben-Fall) zur Anwendung kommen.

keine Hypothesentests durchgeführt, sondern die Erwartungsprofile zumeist beschreibend miteinander verglichen.

Abschnitt 4.2 adressiert die grundsätzliche Existenz einer Erwartungslücke und Abschnitt 4.3 untersucht Erwartungsdiskrepanzen hinsichtlich der derzeitigen Aufgaben des Prüfers (de lege lata-Betrachtung). Die Auswertung konzentriert sich hierbei auf ausgewählte Teilbereiche des verwendeten Fragebogens. Um die Ergebnisse mit einer Vorgängerstudie zu vergleichen, orientieren sich die Verfasser auch an dieser Studie⁴². Dies schließt nicht aus, dass noch weitere Erwartungsdiskrepanzen bestehen. Einen stärkeren Fokus auf die Ursachen der Erwartungslücken und mögliche Erklärungsansätze legt Abschnitt 4.4. Hier werden auch Überlegungen eingebunden, die derzeit besonders häufig (vorwiegend im Bereich der externen Unternehmensrechnung) diskutiert werden; auch etwaige hieraus resultierende Konsequenzen für die Prüfungsnormen (insbesondere die Berichterstattungsnormen) werden mit in die Betrachtung einbezogen. Abschnitt 4.5 fokussiert die Erwartungsdiskrepanzen zwischen Abschlussprüfer und den Anspruchsgruppen hinsichtlich einer möglichen künftigen normativen Ausgestaltung (de lege ferenda-Betrachtung) der Abschlussprüfung⁴³.

4.2 Existenz einer Erwartungslücke

Bereits im Jahr 1979 bejahten in Deutschland 86,7% der Wirtschaftsprüfer sowie durchschnittlich 66,9% der Verwender von Prüfungsdienstleistungen die Existenz einer Erwartungslücke⁴⁴. Im Vergleich zu einer Vorgängerstudie aus dem Jahr 1996 hat sich die Erwartungslücke ausgeweitet, da sowohl die Zustimmungquote der Prüfer (92,7% im Vergleich zu 83,7%) als auch der anderen Interessengruppen (insgesamt 82,5% im Vergleich zu 77,1%) angestiegen ist⁴⁵.

4.3 Erwartungsdiskrepanzen hinsichtlich der derzeitigen Aufgaben des Abschlussprüfers

Zu vermuten ist, dass jene Anspruchsgruppen besonders hohe Erwartungen an den Wirtschaftsprüfer richten, die die Prüfungsnormen nicht oder nur unzureichend kennen⁴⁶. Einer Umfrage zu Folge beziehen 75% der Befragten ihre Informationen über den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer aus den Medien⁴⁷. Da kritische Ereignisse einen zentralen Einfluss auf die Meinungsbildung haben und die Medien zumeist über eine unzureichende Aufgabenerfüllung berichten⁴⁸, ist zu erwarten, dass die Erwartungshaltungen der Anspruchsgruppen von denen des Prüfers abweichen (Lücke 1). Zudem ist davon auszugehen, dass zum Beispiel Kapitalanleger und Aufsichtsräte auf Grund der zunehmenden Komplexität und Dynamik der Rechnungslegungsnormen (zum Beispiel die Regelungen zu den Finanzinstrumenten in IAS 39) die Verlässlichkeit der gegebenen Rechnungslegungsinformationen nicht oder nur eingeschränkt beurteilen können. Insofern liegt es auch aus Haftungsgesichtspunkten in ihrem eigenen Interesse, vom Abschlussprüfer eine hohe Leistung und ein breites Spektrum obliegender Aufgaben zu erwarten. Die nachstehenden Ausführungen beziehen sich, sofern nicht abweichend angegeben, auf die Lücke 1.

Zu den Aufgaben des Abschlussprüfers gehört auch eine Beurteilung, ob der Bestand des Unternehmens gefährdet oder seine Entwicklung beeinträchtigt ist. Allerdings berichtet der Abschlussprüfer hierüber nur in dem für die externen Adressaten nicht verfügbaren Prüfungsbericht. Die Details dieser Prüfungsaufgabe erschließen sich nur über die berufsständischen Normen (§ 321 Abs. 1 Satz 2 HGB i.V.m. IDW PS 270⁴⁹, ISA 570). Diesbezügliche Aktivitäten des Prüfers sind für Außenstehende nur dann erkennbar, wenn der Prüfer den für externe Adressaten einsehbaren Bestätigungsvermerk zum Beispiel auf Grund einer als nicht angemessen beurteilten going concern-Annahme ausnahmsweise versagt (IDW PS 270.41). Da die Öffentlichkeit den Prüfer häufig als Krisenwarner sieht⁵⁰, ist in Bezug auf die Lücke 1 die Gültigkeit der folgenden Alternativhypothese H1 zu erwarten: „Die Interessenvertreter zählen in stärkerem Maße als die Wirtschaftsprüfer die *Beurteilung, ob der Bestand des Unternehmens gefährdet oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigt ist*, zu den Aufgaben der Abschlussprüfung.“

42 Vgl. *Ruhnke/Deters* (1997). Allerdings sind die Ergebnisse des Vergleichs auf Grund der geringen Anzahl von 170 ausgewerteten Fragebögen (und hiermit einhergehend einer teilweise nur geringen Besetzung der einzelnen Gruppen) der Vorgängerstudie nur eingeschränkt aussagekräftig.

43 Die Befragten wurden zunächst nach den derzeitigen Aufgaben des Prüfers befragt. Es ist nicht auszuschließen, dass es auf Grund der Ähnlichkeit der Fragen zu den künftigen Aufgaben zu Ankereffekten gekommen ist. Ein Ankereffekt besagt, dass sich die Befragten bei der Beantwortung einer Folgefrage an den vorherigen Fragen orientieren. Dieser möglichen Verzerrung steht entgegen, dass die Befragten im zweiten Fragekomplex zu den künftigen Aufgaben stärker dahingehend sensibilisiert sind, dass jetzt eine Situation angesprochen ist, die losgelöst von dem derzeit bestehenden normativen Umfeld zu sehen ist.

44 Vgl. *Hunger* (1981), S. 154f. sowie die in *Bahr* (2003), S. 25ff. angegebenen empirischen Studien.

45 Vgl. *Ruhnke/Deters* (1997), S. 930.

46 Beispielsweise belegen *Grambling/Schatzberg/Wallace* (1996), dass Rechnungswesen- und Wirtschaftsprüfungstudenten mit zunehmender Ausbildung signifikant besser über die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers informiert sind; den höchsten Informationsstand zeigen ausgebildete Wirtschaftsprüfer.

47 Angaben zu dieser Frage tätigten 2.009 Personen; vgl. *KPMG* (2000), S. 2, 6.

48 Vgl. stellvertretend *Peemöller/Hofmann* (2005); *Ottomeier/Germund* (2009), S. 3.

49 Der durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz geänderte § 317 Abs. 5 HGB verpflichtet alle Prüfer dazu, Jahresabschlussprüfungen künftig nach den durch das Komitologieverfahren angenommenen internationalen Prüfungsnormen durchzuführen. Demnach sind die IDW PS, die bereits weitgehend an die internationalen Erfordernisse angepasst wurden, künftig in weiten Teilen nicht mehr bedeutsam.

50 Vgl. zum Beispiel *Nölting/Wilhelm* (1994), S. 38; *Clemm* (1995), S. 65ff.

Tabelle 1: Erwartungen hinsichtlich der derzeitigen Aufgaben des Abschlussprüfers

		WP	HL	WJ	KA	UV	AR	BV
H1	Zustimmung	85,4%	79,1%	53,5%	81,1%	80,0%	77,8%	79,2%
	Mittelwerte	4,45	4,10	3,37	4,25	4,27	4,15	4,28
	p-Wert		0,996	1,000	0,992	0,955	0,952	0,981
	n ⁵¹	163	86	43	53	30	27	120
H2	Zustimmung	24,2%	21,4%	55,8%	62,3%	50,0%	76,9%	72,3%
	Mittelwerte	2,48	2,40	3,33	3,79	3,37	3,96	3,92
	p-Wert		0,688	0,001**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**
	n	158	84	43	52	30	26	118
H3	Zustimmung	16,0%	33,3%	42,9%	43,4%	12,9%	46,2%	37,3%
	Mittelwerte	2,34	2,88	2,95	3,21	2,55	3,12	3,10
	p-Wert		0,001**	0,015*	0,000**	0,120	0,011*	0,000**
	n	163	83	42	53	31	26	115
H4	Zustimmung	1,2%	4,7%	7,1%	9,6%	3,2%	14,8%	11,7%
	Mittelwerte	1,32	1,56	2,17	2,04	1,77	2,11	2,07
	p-Wert		0,028*	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**	0,000**
	n	163	84	41	51	30	27	118
H5	Zustimmung	20,0%	21,7%	25,6%	39,6%	22,6%	37,0%	29,2%
	Mittelwerte	2,43	2,35	2,50	2,94	2,69	3,00	3,10
	p-Wert		0,787	0,431	0,006**	0,103	0,032*	0,000**
	n	156	82	42	51	29	26	96

Einseitiger Test * = signifikant bei $p \leq 5\%$; ** = signifikant bei $p \leq 1\%$

Beachtliche 85,4% der Prüfer zählen die Prüfung der Bestandsgefährdung zu ihren Aufgaben; der Mittelwert liegt bei 4,45. Damit zeigt sich sowohl in der Zustimmungquote als auch in Bezug auf den Mittelwert ein Anstieg gegenüber der Vorgängerstudie (79%; 4,0). Dieser Anstieg kann darin begründet liegen, dass der 1996 noch nicht vorliegende IDW PS 270 dem Prüfer nunmehr klarer seine diesbezüglichen Aufgaben vorgibt⁵². Allerdings wäre zu erwarten gewesen, dass der Zustimmungssatz nahezu bei 100% liegt. Entgegen H1 gehen die Erwartungen der Interessengruppen (wie auch in der Vorgängerstudie) hierüber nicht hinaus. Es zeigen sich vielmehr ausnahmslos niedrigere Mittelwerte der Interessenvertreter. Es könnte sein, dass insbesondere die Wirtschaftsjournalisten (Zustimmungquote 53,5% im Vergleich zur Vorgängerstudie 71%⁵³) unter dem Schock der durch die Finanzmarkt- und Wirtschaftskrise ausgelösten Unternehmenszusammenbrüche stehen und mangels weiterer Informationen sich die unberechtigte Erwartung aufgebaut hat, die going concern-Prüfung gehöre nicht zum Aufgabengebiet

51 Ausgewertete Antworten; n = ausgewertete Fragebögen abzüglich als „nicht beurteilbar“ klassifizierte und nicht gegebene Antworten.

52 Vgl. Ruhnke (1997), S. 86f.

53 Vgl. Ruhnke/Deters (1997), S. 931.

des Prüfers⁵⁴. Eine solche Reaktion steht im Einklang mit der critical incident-Theorie⁵⁵, wonach kritische Ereignisse der jüngeren Vergangenheit die Meinungsbildung besonders stark beeinflussen.

Die Abschlussprüfung zielt derzeit nicht auf eine Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung ab. Allerdings erwartet die Öffentlichkeit teilweise, dass der Prüfer die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu beurteilen hat⁵⁶, die dazugehörige Alternativhypothese H2 lautet: „Die Interessenvertreter zählen in stärkerem Maße die *Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung* zu den Aufgaben der Abschlussprüfung als die Prüfer.“ Alle Interessengruppen mit Ausnahme der Hochschullehrer formulieren Erwartungshaltungen, die signifikant über das Rollenverständnis der Prüfer hinausgehen; die Ergebnisse entsprechen weitgehend der Vorgängerstudie⁵⁷ und bestätigen H2. Die höchste Zustimmungquote weisen mit 76,9% die Aufsichtsratsmitglieder auf, obwohl die Überwachung der Geschäftsführung gem. § 111 Abs. 1 AktG zweifelsfrei dem Aufsichtsrat obliegt. Eine Erklärung hierfür könnte sein, dass bei den Aufsichtsräten entgegen der gesetzlichen Vorgabe ein Bedürfnis besteht, sich hinsichtlich ihrer Überwachungstätigkeit durch einen Verweis auf den Wirtschaftsprüfer exkulpiert zu können.

Der Abschlussprüfer muss das Risiko für Täuschungen und Vermögensschädigungen einschließlich Unterschlagungen einschätzen und darauf aufbauend die Prüfungshandlungen so planen, dass mit hinreichender Prüfungssicherheit diesbezügliche Falschaussagen im Abschluss bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden (§ 317 Abs. 1 Satz 3 HGB i.V.m. IDW PS 261.12; ISA 240.5). Dagegen formuliert die Öffentlichkeit vehement ihre Forderung, die Abschlussprüfung müsse stärker auch Unterschlagungen aufdecken⁵⁸. Diese Forderung folgt der policeman- oder watchdog-Theorie, wonach die Abschlussprüfung einen Misstrauensauftrag beinhaltet; dieses Rollenverständnis beinhaltet die (unberechtigte) Forderung nach einer vollumfänglichen Aufdeckung von Unterschlagungen⁵⁹.

Dem folgend formuliert H3 die Annahme, dass die Interessenvertreter in stärkerem Maße als der Prüfer die *Aufdeckung von Täuschungen und Vermögensschädigungen einschließlich Unterschlagungen* zu den Aufgaben der Abschlussprüfung zählen. Tabelle 1 zeigt erwartungsgemäß, dass alle Interessengruppen mit Ausnahme der Unternehmensvertreter im Durchschnitt signifikant über die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer hinausgehende Erwartungshaltungen formulieren. Im Vergleich zur Vorgängerstudie zeigt sich eine deutlich größere Zustimmung der Prüfer (16,0% im Vergleich zu 5%)⁶⁰. Dieser Anstieg lässt sich über eine nunmehr stärkere normative Verpflichtung begründen⁶¹. Aller-

54 Da nur 7 Wirtschaftsjournalisten in die Vorgängerstudie einbezogen wurden, ist die gezogene Schlussfolgerung mit starken Unsicherheiten behaftet.

55 Vgl. zum Beispiel Haller (1993), S. 30ff.

56 Vgl. stellvertretend Bleicher (1992), S. 81 sowie empirisch zum Beispiel KPMG (2000), S. 8.

57 Vgl. Ruhnke/Deters (1997), S. 932.

58 Vgl. zum Beispiel Schrupp (2005), S. 207.

59 Vgl. Leffson (1988), S. 327f.; Porter (1990), S. 46f.; Bahr (2003), S. 125f.

60 Vgl. Ruhnke/Deters (1997), S. 932f.

61 Vgl. hierzu Ruhnke (1997), S. 84ff.

dings kann auch die derzeit verankerte positive Suchverantwortung auf Grund der einer Abschlussprüfung innewohnenden Grenzen (zum Beispiel besteht keine Verpflichtung, die Echtheit der vorgelegten Dokumente zu prüfen) nicht zu einer vollumfänglichen Aufdeckung dieser absichtlichen Handlungen führen, was wiederum die unverändert niedrige Zustimmungsquote erklärt. Auch die anderen Interessengruppen zeigen im Vergleich zur Vorgängerstudie einen spürbaren Anstieg der Zustimmungsquote und der Mittelwerte; eine Ausnahme bilden wiederum die Wirtschaftsjournalisten, die nunmehr eine deutlich schwächere Zustimmung signalisieren (42,9% im Vergleich zu 71%). Ein Erklärungsmuster hierfür könnte wiederum die bereits weiter oben angesprochene critical incident-Theorie bieten. Hiernach könnte sich der unverändert vergleichsweise hohe Zustimmungssatz der Journalisten dadurch erklären, dass eine Verantwortlichkeit des Prüfers der Platzierung öffentlichkeitswirksamer Artikel dienlich ist. Für die auffällig niedrige Zustimmung der Unternehmensvertreter (12,9%) spricht, dass diese gegebenenfalls aus bestehenden asymmetrischen Informationsverteilungen resultierende Vorteile abschöpfen wollen und aus diesem Grunde gerade kein Interesse zum Beispiel an einer Aufdeckung von management fraud besteht.

Weiterhin ist es zweifelsfrei nicht Aufgabe des Prüfers, *sämtliche Geschäftsvorfälle lückenlos zu prüfen*. H4 beinhaltet die Annahme, dass die Interessenvertreter in stärkerem Umfang die lückenlose Prüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle zu den Aufgaben des Prüfers zählen. Dies bestätigt die ausnahmslos höheren Mittelwerte bei den Interessenvertretern. Auch der durchgeführte U-Test zeigt signifikante Lageunterschiede und stützt somit die Alternativhypothese H4. Auffällig sind die vergleichsweise hohe Zustimmungsquote (14,8%) und der vergleichsweise hohe Mittelwert bei den Aufsichtsräten (2,11). Ähnlich wie in Zusammenhang mit H2 bereits ausgeführt, könnte auch hier das eigene Bedürfnis, auf eine möglichst umfassende Abschlussprüfung vertrauen zu können, im Vordergrund stehen.

Zudem wurde vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen im Bereich der Corporate Governance H5 formuliert. Diese Hypothese beruht auf der Annahme, dass die Interessenvertreter in stärkerem Umfang eine *lückenlose Prüfung der Einhaltung der Regeln zum Deutschen Corporate Governance Kodex*⁶² bei börsennotierten Gesellschaften zu den Aufgaben des Prüfers zählen. Auch hier besteht unzweifelhaft keine Verpflichtung zu einer lückenlosen Prüfung⁶³. Erstaunlich ist hier die hohe Zustimmungsquote (20,0%) bei den Wirtschaftsprüfern, welche als Indiz für eine teilweise mangelnde Kenntnis der Prüfungsnormen zu werten ist (Lücke 3), die sich jedoch wiederum vor dem Hintergrund, dass nicht jeder der befragten Prüfer mit der Prüfung börsennotierter Unternehmen betraut ist, erklären lässt. Auch bei den Interessengruppen zeigt sich eine hohe Zustimmungsquote; besonders hoch ist diese bei den Kapitalanlegern (39,6%) und den Aufsichtsräten (37,0%).

62 Vgl. *Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex* (2009).

63 Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke* (2007), S. 579ff. Der nunmehr durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz geänderte § 317 Abs. 2 Satz 3 HGB gibt ausdrücklich vor, dass die künftig abzugebende Erklärung zur Unternehmensführung (nach § 289a HGB, welche die Erklärung zum Corporate Governance Kodex gem. § 161 AktG beinhaltet) nicht prüfungspflichtig ist.

4.4 Ursachen der Erwartungslücken und Erklärungsansätze

Abbildung 1 folgend sind Öffentlichkeits-, Normen- und Prüferversagen ursächlich für die Erwartungslücken, so dass Strategien zur Reduktion der Lücken an diesen Ursachen ansetzen sollten. Vor diesem Hintergrund werden nachstehend Anhaltspunkte zur Existenz dieser Ursachen herausgearbeitet und im Hinblick auf mögliche Normenänderungen analysiert.

Die Befragten stimmen der Aussage zumeist zu, dass die Öffentlichkeit zuviel vom Berufsstand der Wirtschaftsprüfer erwartet⁶⁴. Weiterhin wird die Einschätzung, dass die Medien oftmals unberechtigte Kritik am Berufsstand der Wirtschaftsprüfer üben, zumeist geteilt. Die Zustimmungsquote ist hier erwartungsgemäß bei den Wirtschaftsprüfern besonders hoch (68,5%) und den Wirtschaftsjournalisten vergleichsweise niedrig (16,3%)⁶⁵. Dieses Ergebnis entspricht einer selbstwertdienlichen Attribution, wonach positive Ereignisse eher der eigenen Person (der Prüfer akzeptiert die Attribution der Kritik als unberechtigt) und negative Ereignisse eher fremden Personen zugeschrieben wird (Wirtschaftsjournalisten weisen Kritik an ihrer Arbeit zurück)⁶⁶. Insgesamt lassen sich die Ergebnisse auch unter Berücksichtigung der bisherigen Resultate (zum Beispiel zu H2 und H4) als Indiz für die Existenz von *Öffentlichkeitsversagen* werten.

Normenversagen bezieht sich vor allem auf die Prüfungsnormen sowie auf die auf das Prüfungsobjekt Jahresabschluss anzuwendenden Rechnungslegungsnormen. Dabei geht insbesondere die Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS) zunehmend mit Unsicherheiten und Schätzspielräumen einher. Dies führt dazu, dass die durch den Prüfer zu gewährende absolute Prüfungssicherheit zwangsläufig zu reduzieren ist. Die International Federation of Accountants (IFAC)⁶⁷ hat hierauf offensichtlich reagiert, da die zu gewährende Prüfungssicherheit nunmehr nicht mehr absolut definiert wird. Vielmehr wird eine angemessene Prüfungssicherheit (reasonable assurance) gefordert, welche das Prüfungsrisiko auf ein den Umständen des Einzelfall angepasstes Niveau reduziert (Konzept der relativen Prüfungssicherheit)⁶⁸.

Die Befragten stimmen zumeist der Einschätzung zu, dass das Ausmaß der Unsicherheiten und Schätzspielräume zu hoch und als eine wesentliche Ursache der Erwartungslücke anzusehen ist. Ohne die Unternehmensvertreter beträgt die Zustimmungsquote 52,4%. Auch die Wirtschaftsprüfer stimmen zu 42,9% zu. Erwartungsgemäß ist die Zustimmungsquote bei den Unternehmensvertretern am geringsten (19,4%), da zum Beispiel ein hohes Ausmaß an Schätzspielräumen ein hohes Maß an abschlusspolitischen Gestaltungsspielräumen eröffnet, die wiederum geeignet sind, um die Abbildung der Lage des

64 Die Zustimmungsquoten betragen: WP: 86,0%; HL: 80,2%; WJ: 55,8%; KA: 63,5%; UV: 77,4%; AR: 63,0% und BV 50,4%.

65 Die weiteren Quoten betragen: HL: 50,0%; KA: 30,2%; UV: 45,2%; AR: 40,7% und BV: 34,7%.

66 Sog. perspective effects; vgl. hierzu im Kontext der Erwartungslücke *Arrington/Hillison/Williams* (1983), S. 244.

67 Fachtechnische Normen werden durch das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der IFAC gesetzt.

68 Vgl. ISA 200.17 in Verbindung mit IFAC Framework.11; vgl. ausführlich *Ruhnke/Lubitzsch* (2010).

Unternehmens im Jahresabschluss stärker an den Wünschen der Unternehmensleitung auszurichten⁶⁹.

Weiterhin besteht sowohl bei den Wirtschaftsprüfern als auch den Interessenvertretern keine Klarheit hinsichtlich des anzuwendenden Konzepts der relativen Prüfungssicherheit. Gefragt wurde, wie das Konzept der Prüfungssicherheit derzeit ausgestaltet ist. Zu wählen war eine der folgenden Aussagen: Die geforderte Prüfungssicherheit beträgt stets 100%. Die geforderte Prüfungssicherheit beträgt stets ungefähr 95%. Die geforderte Prüfungssicherheit beträgt stets ungefähr 80%. Die geforderte Prüfungssicherheit variiert einzelfallbezogen und lässt sich demnach nicht pauschal vorgeben. Dabei beziehen sich die ersten drei Aussagen auf ein absolutes Konzept der Prüfungssicherheit, während sich die letzte auf ein relatives Konzept bezieht.

Tabelle 2: Zustimmungquote im Hinblick auf die gegebene Prüfungssicherheit

Prüfungssicherheit		WP	HL	WJ	KA	UV	AR	BV
<i>n</i>		165	86	43	51	31	27	119
100%	Zustimmung	1,8%	1,2%	4,7%	0,0%	0,0%	7,4%	0,8%
95%	Zustimmung	38,2%	30,2%	7,0%	23,5%	19,4%	22,2%	10,1%
80%	Zustimmung	6,7%	14,0%	11,6%	21,6%	19,4%	37,0%	23,5%
variiert einzelfallbezogen	Zustimmung	53,3%	54,7%	76,7%	54,9%	61,3%	33,3%	65,5%

Im Abgleich mit den Erwartungen des Normengebers lassen sich Erwartungsdiskrepanzen zum einen den öffentlichen Erwartungen (Lücke 2) und zum anderen den Erwartungen des Prüfers (Lücke 3) zuordnen⁷⁰. National ist aus den einschlägigen Prüfungsnormen nicht eindeutig ersichtlich, welches Konzept der Prüfungssicherheit verfolgt wird (*Normenversagen*)⁷¹. Erhellend ist hier erst der Blick in die internationale Prüfungsnorm ISA 200.17. Da von den Interessengruppen derart detaillierte Kenntnisse nicht zu erwarten sind, überrascht die Lücke 2 nicht (*Öffentlichkeitsversagen*). Allerdings wäre zu erwarten gewesen, dass der Abschlussprüfer diese internationale Norm kennt, da die gewissenhafte Berufsausübung gem. § 43 Abs. 1 WPO i.V.m. § 4 Abs. 1 der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer die Beachtung anerkannter fachlicher Regeln fordert. Insofern ist hier neben dem Normenversagen auch *Prüferversagen* zu konstatieren. Auch wenn künftig die internationalen Prüfungsnormen national direkt zur Anwendung

69 Die weiteren Zustimmungquoten betragen: HL: 58,1%; WJ bei 69,8%; KA: 41,5%; AR 51,9%; BV: 60,2%.

70 Auch Gay (2007), S. 18 zeigt, dass die Kapitalanleger sich hinsichtlich der gegebenen Prüfungssicherheit nicht gut informiert fühlen; vgl. auch Schelluch/Gay (2006), S. 663ff.

71 Das in IDW PS 200.24ff. angesprochene Konzept der hinreichenden Prüfungssicherheit bleibt weitgehend inhaltsleer.

gelangen⁷², ist anzuraten, das Konzept der relativen Prüfungssicherheit stärker in den einschlägigen Publikationsmedien des Berufsstandes⁷³ zu kommunizieren.

Die Öffentlichkeit verbindet Prüferversagen regelmäßig mit Fehlern des Abschlussprüfers. Da die Öffentlichkeit weniger Kenntnisse hinsichtlich Art und Umfang der Prüfung besitzt und der Prüfer dazu neigt, negative Ereignisse eher fremden Personen oder der Natur der Sache zuzuschreiben⁷⁴, formuliert H6 die Annahme, dass die Interessenvertreter stärker als der Prüfer davon ausgehen, dass *Fehler bei der Durchführung der Abschlussprüfung* eine wesentliche Ursache für die Erwartungslücke bilden. Der statistische Test bestätigt diese Erwartungshaltung mit Ausnahme der Gruppe der Aufsichtsräte. Erklärbar erscheint diese Abweichung über das bereits in Zusammenhang mit H2 angesprochene Exkulpationsbedürfnis der Aufsichtsräte.

Eine weitere Ursache für die Erwartungslücke könnte sein, dass der Prüfer *vom geprüften Unternehmen abhängig* ist und somit keine objektive Prüfung möglich ist (Prüferversagen). Auch hier ist – den zuvor dargelegten Argumentationen folgend – anzunehmen, dass die Prüfer und die Unternehmensvertreter dieser Aussage weniger stark zustimmen als die anderen Interessengruppen (H7). Bereits die höheren Mittelwerte der Interessengruppen (mit Ausnahme der Unternehmensvertreter) sprechen für die Alternativhypothese H7. Auch der *U-Test* konnte signifikante Lageunterschiede aufzeigen und betätigt somit H7⁷⁵. Sowohl in Bezug auf H6 als auch H7 muss offen bleiben, ob die festgestellten Diskrepanzen in Bezug auf die Lücke 1 über Öffentlichkeits- oder Normenversagen zu erklären sind.

Tabelle 3: Erwartungen hinsichtlich der Existenz von Fehlern bei der Prüfungsdurchführung und der Unabhängigkeit des Prüfers

		WP	HL	WJ	KA	UV	AR	BV
H6	Zustimmung	12,8%	22,1%	33,3%	28,3%	19,4%	22,2%	16,2%
	Mittelwerte	2,53	2,89	3,08	3,02	2,90	2,63	2,85
	<i>p</i> -Wert		0,004**	0,000**	0,001**	0,008**	0,374	0,001**
	<i>n</i>	160	79	40	50	31	24	108
H7	Zustimmung	23,2%	39,5%	62,8%	32,1%	16,1%	44,4%	39,5%
	Mittelwerte	2,49	3,13	3,69	2,88	2,35	3,00	3,12
	<i>p</i> -Wert		0,000**	0,000**	0,011*	0,666	0,029*	0,000**
	<i>n</i>	164	85	42	52	31	27	115

Einseitiger Test * = signifikant bei $p \leq 5\%$; ** = signifikant bei $p \leq 1\%$

72 Vgl. Fußnote 49.

73 Angesprochen ist vor allem das Wirtschaftsprüfer-Handbuch; vgl. IDW (2006).

74 Zu attributionstheoretischen Überlegungen siehe Fußnote 66.

75 Bestätigend in Bezug auf die Kapitalanleger siehe auch Gay (2007), S. 19.

4.5 Erwartungsdiskrepanzen hinsichtlich der künftigen Ausgestaltung der Abschlussprüfung

Weitaus schwieriger als an den Berufsstand dürfte sich indes die Information der Öffentlichkeit hinsichtlich der in den Normen geforderten Prüfungssicherheit gestalten (vgl. Tabelle 4). In diesem Zusammenhang ist zu vermuten, dass Interessenvertreter (losgelöst von den derzeitigen Vorgaben in den Prüfungsnormen) stärker als die Prüfer den Wunsch äußern, dass der Bestätigungsvermerk in Zukunft zusätzlich *die gegebene Prüfungssicherheit in Bezug auf wesentliche Abschlussposten darlegen* sollte (H8). Dies ist vor dem Hintergrund erklärbar, dass die Prüfer vermutlich erhebliche Anwendungsprobleme sowie hiermit einhergehend hohe Haftungsrisiken sehen. Hinzu treten erhöhte Prüfungskosten, die sich auf dem Markt für Prüfungsleistungen derzeit nicht oder nur sehr schwer durchsetzen lassen. H8 adressiert die Lücke 1. Die höheren Zustimmungswerten, die ausnahmslos höheren Mittelwerte und der durchgeführte U-Test bestätigen H8. Ursächlich für die Lücke 1 sind entweder unberechtigte öffentliche Erwartungen (Öffentlichkeitsversagen) oder berechnete Erwartungen, die bereits einer Normierung bedürftig hätten (Normenversagen). Allerdings muss an dieser Stelle offen bleiben, ob die öffentlichen Erwartungen hier berechnete sind oder nicht.

Weiterhin ist zu vermuten, dass sich die Öffentlichkeit auch in anderen Fragestellungen eine höhere Aussagekraft des Bestätigungsvermerks erhofft. Hier formuliert H9 die Annahme, dass sich die Interessenvertreter (stärker als die Prüfer) wünschen, dass der Vermerk zusätzlich oder stärker als nach den bestehenden Vorgaben *auf die Hauptquellen von wesentlichen Schätzunsicherheiten eingehen sollte*. H10 geht davon aus, dass die Interessenvertreter stärker als die Prüfer zukünftig fordern, dass der Vermerk *auf die Sensitivität wesentlicher Buchwerte hinsichtlich der Methoden, der zentralen Annahmen und der Schätzungen, die der Berechnung dieser Buchwerte zugrunde liegen*, eingehen sollte.

Entsprechende Angaben verlangen die internationalen Rechnungslegungsnormen in den notes⁷⁶. Aufgrund der erheblichen Anwendungsprobleme insbesondere bei der Durchführung von Sensitivitätsanalysen ist unter Hinweis auf die bereits zu H8 vorgetragenen Argumente zu erwarten, dass Prüfer sich weniger stark eine in diese Richtung ausgeweitete Berichterstattung wünschen. Auch hier bleibt offen, ob es sich um berechnete Erwartungen der Interessenvertreter handelt; eine diesbezügliche Aussage ließe sich zum Beispiel mittels experimenteller Studien oder Befragungen ableiten, die darauf abzielen, zu prüfen, ob und inwieweit zum Beispiel Eigen- oder Fremdkapitalgeber diese Informa-

⁷⁶ Angaben zu den zentralen Quellen von Schätzunsicherheiten fordern IAS 1.125ff.; weiterhin finden sich Angabepflichten zur Sensitivität zum Beispiel in IAS 1.129b. Diese Angaben sind naturgemäß im Rahmen der Abschlussprüfung zu prüfen. Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk ergeben sich indes nur dann, wenn zum Beispiel eine fehlende oder unzureichende Berichterstattung den Abschlussadressaten zu irreführenden Einschätzungen veranlasst. In diesem Fall könnte eine Einschränkung des Vermerks in Betracht kommen (wesentliche Beanstandung gegen einen abgrenzbaren Teilbereich der Rechnungslegung).

tionen in ihr Entscheidungskalkül einbeziehen⁷⁷. Auch hier sprechen die ausnahmslos höheren Zustimmungswerten, die höheren Mittelwerte der Interessenvertreter als auch der U-Test für H9 und H10. Eine Ausnahme bilden die Angaben der Unternehmensvertreter; der U-Test zeigt in Bezug auf H9 keine und in Bezug auf H10 weniger stark signifikante Lageunterschiede. Diese Abweichung ist indes erklärbar, da Unternehmensvertreter zumeist befürchten, dass die Eigen- und Fremdkapitalgeber auf zusätzlich erkennbare Risiken stets durch einen zusätzlichen Risikoabschlag im Börsenkurs oder durch einen um einen Risikozuschlag erhöhten Fremdkapitalkostensatz reagieren. Erstaunlich ist, dass auch die meisten Prüfer den hinter H9 und H10 stehenden Aussagen zustimmen. Eine Überlegung könnte sein, dass die angegebenen Unsicherheiten auch Außenstehenden verdeutlichen sollen, dass die gegebene Prüfungssicherheit stets relativ zu interpretieren ist.

Tabelle 4: Erwartungen hinsichtlich der Berichterstattung im Hinblick auf die gegebene Prüfungssicherheit und die Prüfung geschätzter Werte

		WP	HL	WJ	KA	UV	AR	BV
H8	Zustimmung	38,3%	74,1%	79,1%	61,5%	60,0%	73,1%	73,1%
	Mittelwerte	3,04	3,81	4,00	3,72	3,50	3,92	3,85
	p-Wert		0,000**	0,000**	0,000**	0,016*	0,000**	0,000**
	n	162	85	42	50	30	26	119
H9	Zustimmung	62,6%	86,2%	86,0%	69,8%	74,2%	80,8%	74,8%
	Mittelwerte	3,51	4,00	4,12	3,87	3,71	4,00	3,82
	p-Wert		0,000**	0,000**	0,018*	0,162	0,009**	0,012*
	n	163	87	42	52	31	25	115
H10	Zustimmung	52,1%	77,0%	79,1%	69,8%	71,0%	77,8%	74,2%
	Mittelwerte	3,28	3,90	4,05	3,68	3,65	3,93	3,85
	p-Wert		0,000**	0,000**	0,005**	0,032*	0,001**	0,000**
	n	163	87	41	53	31	27	119

Einseitiger Test * = signifikant bei $p \leq 5\%$; ** = signifikant bei $p \leq 1\%$

In ähnlicher Weise formuliert H11 die Annahme, dass die Interessenvertreter stärker als die Prüfer zustimmen, dass der Vermerk in Zukunft intensiver darauf eingehen sollte, inwieweit das geprüfte Unternehmen *wesentliche abschlusspolitische Maßnahmen getätigt hat und den daraus resultierenden Einfluss auf das Jahresergebnis aufgezeigt hat*. Ein ähnliches Erfordernis beinhaltet der intern ausgerichtete Prüfungsbericht in § 321 Abs. 2 Satz 4 und 5 HGB. Eine solche Transparenz steht allerdings nicht im Interesse der Unter-

⁷⁷ Auch wenn ein feineres Informationssystem (welches Informationen zum Beispiel im Sinne von H6 und H7 beinhaltet) grundsätzlich vorteilhaft ist (Feinheitstheorem von Blackwell), wird an dieser Stelle nicht der Anspruch erhoben, eine Aussage hinsichtlich der Vorziehenswürdigkeit eines bestimmten Systems geprüfter Rechnungslegungsinformationen zu geben; vgl. stellvertretend Wagenhofer/Ewert (2007), S. 43ff.

nehmensvertreter, da hierdurch Abschlusspolitik besser erkennbar wird⁷⁸. Prüfer könnten hier neben den bereits zu H6 vorgetragenen Argumenten auch eine Beeinträchtigung ihres Verhältnisses zum Mandanten befürchten, auch wenn dieses Argument vor dem Hintergrund des öffentlichen Auftrags einer Prüfung nicht haltbar ist. Die Ergebnisse der Befragung zeigen erwartungsgemäß eine höhere Zustimmungsquote und höhere Mittelwerte bei den Interessenvertretern. Der *U*-Test zeigt erwartungsgemäß (mit Ausnahme der Unternehmensvertreter) signifikante Unterschiede; gleichwohl ist die Zustimmungsquote sowohl der Prüfer (59,5%) als auch der Unternehmensvertreter (58,1%) bemerkenswert hoch.

Tabelle 5: Erwartungen hinsichtlich der Berichterstattung über abschlusspolitische Maßnahmen

		WP	HL	WJ	KA	UV	AR	BV
H11	Zustimmung	59,5%	64,4%	83,3%	69,8%	58,1%	77,8%	81,7%
	Mittelwerte	3,38	3,69	4,21	3,87	3,61	4,04	4,08
	p-Wert		0,010*	0,000**	0,002**	0,197	0,001**	0,000**
	n	163	86	42	53	31	27	120

Einseitiger Test * = signifikant bei $p \leq 5\%$; ** = signifikant bei $p \leq 1\%$

5 Zusammenfassung, Schlussfolgerungen und Forschungsperspektiven

Die durchgeführte Studie belegt die Existenz einer Erwartungslücke in Deutschland und der Vergleich mit einer Vorgängerstudie zeigt, dass diese sich tendenziell ausgeweitet hat. Wie auch in anderen empirischen Arbeiten bestehen offensichtlich Erwartungsdiskrepanzen zum Beispiel hinsichtlich der Überprüfung des Fortbestands des Mandanten, der Aufdeckung von Unterschlagungen, der lückenlosen Prüfung sämtlicher Geschäftsvorfälle sowie der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung. Die empirischen Ergebnisse bestätigen diese Lücken und es wird erstmals gezeigt, dass auch aktuelle Entwicklungen wie zum Beispiel die Einführung der IFRS und die hiermit einhergehenden hohen Unsicherheiten und Schätzspielräume sowie das veränderte Konzept der Prüfungssicherheit ursächlich für diese Lücken sind.

Einem selbst entwickelten Definitionsansatz folgend, lässt sich die Erwartungslücke in drei Lücken unterteilen. Die Lücken sind eindeutig definiert und grundsätzlich messbar. Von Vorteil im Vergleich zu anderen Ansätzen ist, dass das Kernproblem der Trennung von berechtigten und unberechtigten öffentlichen Erwartungen adressiert, jedoch die Messung der Erwartungsdiskrepanzen hiervon nicht beeinflusst wird. Forschungsbedarf im Hinblick auf die empirische Umsetzung dieses Ansatzes besteht allerdings dahingehend, beson-

78 Die Hypothese, dass Unternehmen abschlusspolitisch motivierte Ergebnisglättung betreiben, lässt sich mit Hilfe des prospect theory-Ansatzes begründen; vgl. bereits *Burgstahler/Dichev* (1997), S. 123f. Zudem ist zu vermuten, dass Manager bei einer ergebnisabhängigen variablen Entlohnung an abschlusspolitischen Gestaltungsparametern interessiert sind; vgl. hierzu *Wagenhofer/Ewert* (2007), S. 259ff. sowie zu den Problemen einer abschließenden Beurteilung der Wirkungen von Abschlusspolitik ebd., S. 279ff. und die dort angegebene Literatur.

ders bedeutsame Erwartungen der Öffentlichkeit an eine Prüfung umfassend zu identifizieren; hier orientiert sich die vorliegende Studie weitgehend an einer Vorgängerstudie sowie an der aktuellen Diskussion beziehungsweise an seitens der Verfasser als besonders untersuchungswürdig eingestuften Punkten, die aus erklärbaren Gründen gerade nicht im Mittelpunkt der öffentlichen Diskussion stehen. Darüber hinaus besteht hinsichtlich der Lücken 2 und 3 insbesondere unter methodischen Gesichtspunkten weiterer Forschungsbedarf.

Als Ursachen für die Existenz der drei Lücken kommen Öffentlichkeits-, Prüfer- und Normenversagen in Betracht. Beispielsweise ist Normenversagen evident in Bezug auf die teilweise bestehenden zu hohen Schätz- und Ermessensspielräume in den Rechnungslegungsnormen (zum Beispiel bei der Ermittlung von Nutzungswerten gem. IAS 36). In diesem Zusammenhang versagen die Prüfungsnormen methodisch nicht, da das Konzept der relativen Prüfungssicherheit den Umgang mit hohen Unsicherheiten für den Prüfer operabel macht. Allerdings versagen die Prüfungsnormen dahingehend, dass dieses Konzept nicht ausreichend präzise beschrieben wird. Da der Prüfer selbst mit diesem Konzept oftmals nicht in geeigneter Weise vertraut ist, tritt Prüferversagen hinzu.

Die identifizierten Lücken lassen sich zumeist erklären und die gegebenen Erklärungen bieten auch Ansatzpunkte zur Reduktion einzelner Lücken. Allerdings lassen sich Lücken dann nicht schließen, wenn den Erwartungen faktisch nicht entsprochen werden kann oder – zumeist in einem engen Zusammenhang hierzu stehend – wenn sich lock in-Effekte ohne externen Störimpuls nicht auflösen lassen. Beispielsweise erwartet die Öffentlichkeit eine hohe absolute Prüfungssicherheit und die Prüfungsnormen verpflichten den Prüfer nur zu einer relativen hinreichenden Prüfungssicherheit. Auch der Prüfer selbst ist nur in 53% der Fälle mit diesem Konzept vertraut. Solange keine Bilanzskandale offenkundig werden, hat keine der genannten Interessengruppen ein Interesse an einer Veränderung. Die Öffentlichkeit konstatiert eine hohe wahrgenommene Prüfungssicherheit und der Prüfer handelt normenkonform, indem er eine hohe relative Prüfungssicherheit gewährt. Da der Normengeber regelmäßig nur auf externe Impulse reagiert, besteht auch hier derzeit kein Handlungsdruck.

Vor diesem Hintergrund stellt sich insbesondere die Frage, wann öffentliche Erwartungen berechtigt sind (vgl. auch *Abbildung 1*). Bei der Beantwortung dieser Frage ist es die Aufgabe der Wissenschaft, dem Normengeber „machbare Ziel-/Mittelkombinationen“ vorzuschlagen⁷⁹, das heißt, Erwartungen an eine Prüfung sind nur dann berechtigt, wenn sich diese in durch den Prüfer anwendbare und zugleich für die Öffentlichkeit nutzenstiftende Normen umsetzen lassen. Beispielsweise verbietet es sich auf Grund der einer Prognose innewohnenden Unsicherheiten, grundsätzlich den Prüfer für einen Unternehmenszusammenbruch verantwortlich zu machen. Weiterhin wird vorgeschlagen, die Öffentlichkeit stärker über den Nutzen einer Prüfung zu informieren⁸⁰. Eine solche Stra-

79 Vgl. ausführlich *Ruhnke* (2000), S. 456ff. sowie bereits *Mattessich* (1995), S. 159ff.

80 Einen Überblick über die Nutzenforschung gibt *Ruhnke* (2009), S. 679f.; gezeigt wird auch empirisch, dass der Mandant auf Veranlassung des Prüfers Korrekturen vornimmt, die eine zuvor festgelegte Wesentlichkeitsgrenze um das 6,7-fache übersteigen; vgl. *ebd.*, S. 687.

ategie könnte sich als geeignet erweisen, um überzogenen Erwartungen von vornherein entgegenzuwirken und um eine Verlagerung der prüferischen Aktivitäten auf Bereiche zu vermeiden, die sich auch bei bestmöglicher Prüfungsdurchführung einer abschließenden Verifikation entziehen.

Weiterhin ist zu fragen, ob sich Erwartungslücken *dauerhaft* schließen oder reduzieren lassen und welche Konsequenzen sich hieraus ergeben⁸¹. Gegen die Vorstellung, die Lücken ließen sich dauerhaft schließen, sprechen sowohl die unterschiedlichen Erwartungen der Interessengruppen, als auch, dass sich die *gesellschaftliche Rolle der Abschlussprüfung in einem ständigen Wandel befindet*⁸². Insofern unterliegen die öffentlichen Erwartungen einem Wandel, auf den der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vor allem durch veränderte berufsständische Normen reagiert, um den Status eines selbst regulierten Berufsstandes zu verteidigen⁸³.

Auch wenn unterstellt wird, die Erwartungen an eine Prüfung seien im Zeitablauf stabil, zeichnen sich Probleme ab, die einer dauerhaften Schließung der Lücke entgegenstehen. Hier zeigen die in Abschnitt 3.3 angesprochenen Studien, dass es schwierig ist, die Erwartungslücke über Variationen im Bestätigungsvermerk zu reduzieren. Insofern erscheint eine nähere Beschäftigung mit den *wahrnehmungsbeeinflussenden Faktoren* angezeigt.

Wird die Attributionstheorie auf die Erwartungslücke angewandt, so ist anzunehmen, dass das Ausmaß der Erwartungslücke von attribuierten Ursachen abhängt. In einer Studie (befragt wurden Prüfer und Kleinunternehmer als Interessengruppe) wurden verschiedene Arten von Prüferversagen untersucht und es konnte gezeigt werden, dass bei niedrigem Konsens, hoher Konsistenz und niedriger Distinktheit ein Fehlschlag eher dem Prüfer zugewiesen wird als bei entgegengesetzter Ausprägung dieser Informationstypen⁸⁴. Besonders auffällig ist die sehr starke Beeinflussung der Prüfer durch die Konsensusinformationen, das heißt, bei Anwendung allgemein anerkannter Prüfungshandlungen gehen die Prüfer in hohem Maße davon aus, dass kein Prüferversagen vorliegt, während die Kleinunternehmer diesem Informationstyp nur ein geringes Gewicht zuweisen⁸⁵. Insofern trägt die Attributionstheorie besser zum Verstehen insbesondere der Lücke 1 bei, ohne indes eine letztendliche Lösung zur Reduktion dieser Lücke anbieten zu können. Vorgeschlagen wird vor allem eine bessere Ausbildung des Prüfers in Bezug auf diese kogni-

81 Die Vorstellung, die Lücken lassen sich nachhaltig schließen oder abbauen, ist unverändert verbreitet; vgl. zum Beispiel Tröller (2000).

82 Eine Beschreibung der veränderten Erwartungshaltungen an die Rolle des Abschlussprüfers findet sich in Bahr (2003), S. 122ff.; zu den Erwartungshaltungen in Bezug auf fraud im Zeitablauf siehe Sikka et al. (1998), S. 303ff.

83 Insofern zeigen sich Ähnlichkeiten zu dem in Abschnitt 3.2. dargestellten nicht kooperativen Spiel der Erwartungen.

84 Vgl. ausführlich Arrington/Hillison/Williams (1983), S. 243ff. sowie ferner Bahr (2003), S. 217ff.

85 Allerdings erscheint es fraglich, ob in der Praxis regelmäßig Informationen zu den eingesetzten Prüfungshandlungen (allgemein anerkannt beziehungsweise selten angewandt; vgl. Arrington/Hillison/Williams (1983), S. 250) vorliegen. Dies ist allenfalls gegeben, wenn der Vorwurf des Prüferversagens mit konkreter Bezugnahme auf nicht geeignete Prüfungshandlungen (zum Beispiel bei Flowtex Fehler bei den im Rahmen der Inventurprüfung eingesetzten Prüfungshandlungen) öffentlich diskutiert wird; insofern ist die externe Validität der eingesetzten Fallstudie in Bezug auf diesen Informationstyp zumindest fraglich.

tiven Verzerrungen, damit dieser die Lücke besser versteht und gegebenenfalls auch in der Lage ist, seinen eigenen Beurteilungsprozess bei der Beurteilung von Prüferversagen kritisch zu hinterfragen⁸⁶.

Für die Existenz einer permanenten Erwartungslücke sprechen auch Rückblieckeffekte (hindsight bias). Diese kognitive Verzerrung besagt, dass Individuen nach einem Unternehmenszusammenbruch oder dem Bekanntwerden von Täuschungen und Vermögensschädigungen einschließlich Unterschlagungen die ex ante-Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer dieses Ereignis im Rahmen seiner Prüfungsdurchführung hätte erkennen müssen, systematisch zu hoch einschätzen⁸⁷. Dieses Dilemma führt zu ständigen Fehlbeurteilungen der prüferischen Leistung. Mögliche Entzerrungen müssen an den Gründen der zu kompensierenden Verzerrung ansetzen, das heißt die Interessengruppen sind bei Eintritt des Ereignisses über Gründe zu informieren, die ex ante gegen das Auftreten des Ereignisses gesprochen haben. Eine solche Strategie ist offensichtlich bei Richtern, die ein mögliches prüferisches Fehlverhalten beurteilen sollen, teilweise erfolgreich⁸⁸.

Für eine permanente Lücke spricht auch das rationale Interesse des Berufsstands, sich (wie in Abschnitt 2 dargelegt) über zu hohe Erwartungen extern zu legitimieren. Insofern lässt sich eine permanente Reform der Abschlussprüfung auch als Strategie der externen Legitimation begreifen. Allerdings birgt diese Strategie auch Gefahren: Bezogen auf die Aufdeckung zum Beispiel von Unterschlagungen haben Normenänderungen, die der Öffentlichkeit durch unbestimmte und erklärungsbedürftige Rechtsbegriffe suggerieren, der Prüfer sei hier im Sinne einer positiven Suchverantwortung zuständig, zu einer Ausweitung der Erwartungslücke geführt⁸⁹. Diese Situation ist dahingehend gefährlich, als der Rückblieckeffekt signifikant größer ist, wenn sehr hohe Erwartungen durch ein negatives Ergebnis enttäuscht werden⁹⁰.

Die vorherigen Ausführungen zeigen, dass es sich bei der Erwartungslücke nicht um ein temporäres, sondern um ein permanentes Phänomen handelt. Einzelne Lücken lassen sich reduzieren oder in Ausnahmefällen sogar beseitigen. Gleichzeitig ist das Auftreten neuer oder das Ausweiten bestehender Lücken zu erwarten. Das diesbezügliche Verständnis gilt

86 Vgl. Arrington/Hillison/Williams (1983), S. 249.

87 Empirisch signifikant belegt ist dieser Effekt zum Beispiel in Bezug auf die Beurteilung von Prüfern durch Richter; vgl. Anderson/Lowe/Reckers (1993), S. 711ff.; Lowe/Reckers (1994), S. 401ff; vgl. auch Kinney/Nelson (1996), S. 281ff. sowie ferner Ruhnke (2000), S. 420ff.; Bahr (2003), S. 227ff.

88 In einem Experiment konnte gezeigt werden, dass Richter die prüferische Leistung ohne Kenntnis der Insolvenz des Mandanten mit 4,9 (auf einer Skala von 0 bis 10, wobei 10 die beste Beurteilung darstellt) und mit Kenntnis dieses Ereignisses mit 3,0 beurteilten. Bei Kenntnis des Ereignisses und einer Entzerrungsstrategie wurde die Leistung des Prüfers mit 4,2 beurteilt. Siehe hierzu die Überprüfung der Hypothesen 1 bis 3 in Lowe/Reckers (1994), S. 401ff.

89 § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB führt hierzu folgendes aus: „Die Prüfung ist so anzulegen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße ... bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.“ Die Öffentlichkeit muss wissen, dass unter die Verstöße (fraud) zum Beispiel auch Unterschlagungen zu subsumieren sind. Bedeutsamer ist allerdings, dass sich der unbestimmte Rechtsbegriff „bei gewissenhafter Berufsausübung“ durch einen Dritten ohne einschlägige Prüfungskennntnisse und hier insbesondere der berufsständischen Normen ISA 240 sowie IDW PS 210 nicht erschließt. Dritte erwarten insofern zumeist keine deutliche Relativierung der Verpflichtung des Prüfers und hiermit einhergehend keine deutlich reduzierte Prüfungssicherheit.

90 Sogenannte disappointment effect; vgl. hierzu Schkade/Kilbourne (1991).

es zu schärfen. Dabei ist stets zu hinterfragen, ob eine Lücke vor dem Hintergrund der für ihre Existenz anzunehmenden Erklärungen hinzunehmen ist oder ob eine Lücke berechtigten Handlungsbedarf signalisiert. Insofern ist die Erwartungslücke dahingehend nützlich, da sie als Triebfeder des Wandels permanente Reformen initiiert. Dagegen bestehen Gefahren, sofern es zu durch unberechtigte Erwartungen getriebenen Reformen kommt, welche entweder eine Fokussierung der Abschlussprüfung auf Bereiche anstoßen beziehungsweise verstärken, in denen eine Prüfung keine nennenswerten realen Nutzeffekte entfalten kann oder nutzenstiftende Bereiche aus dem Pflichtkanon einer Abschlussprüfung entfernen, weil die Öffentlichkeit diese Nutzeffekte nicht wahrnimmt.

Literatur

- Anderson, John C./Lowe, D. Jordan/Reckers, Philip M. J. (1993), Evaluation of auditors decisions: Hindsight bias effects and the expectation gap, in: *Journal of Economic Psychology*, Vol. 14, S. 711-737.
- Arrington, C. Edward/Hillison, William A./Williams, Paul F. (1983), The Psychology of Expectations Gaps: Why Is There So Much Dispute About Auditor Responsibility?, in: *Accounting and Business Research*, Vol. 13, S. 243-250.
- Bahr, Andreas (2003), Vertrauen in Wirtschaftsprüfer, Wiesbaden.
- Baker, C. Richard (2005), What is the meaning of „the public interest“?, Examining the ideology of the American public accounting profession, in: *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, S. 690-703.
- Beck, G. W. (1973), The Role of the Auditor in Modern Society: An Empirical Appraisal, in: *Accounting and Business Research*, Vol. 3, S. 117-122.
- Bleicher, Knut (1992), Unternehmensverfassung und Spitzenorganisation in internationaler Sicht, Rheinisch-Westfälische Akademie der Wissenschaften, Vorträge N 396, o.O., S. 67-84.
- Burgstahler, David/Dichev, Ilia (1997), Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses, in: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24, S. 99-126.
- Chong, K.-M./Pflugrath, Gary (2008), Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 12, S. 221-241.
- Chung, Janne (1995), Auditors' Confidence and the Audit Expectation Gap, in: *Australian Accountant*, Vol. 65, S. 26-30.
- Clemm, Hermann (1995), Der Abschlussprüfer als Krisenwarner, in: *WPK-Mitteilungen*, 34 Jg., S. 65-108.
- DiMaggio, Paul/Powell, Walter (1983), The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, in: *Sociological Review*, Vol. 48, S. 147-160.
- Epstein, Marc J./Geiger, Marshall A. (1994), Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap: What Do Investors Expect From an Audit?, in: *Journal of Accountancy*, Vol. 177, S. 60-66.
- Ewert, Ralf (1990), Wirtschaftsprüfung und asymmetrische Informationen, Heidelberg.
- Fadzly, Mohamed Nazri/Ahmad, Zauwiyah (2004), Audit expectation gap, The case of Malaysia, in: *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, S. 897-915.
- Finley, David (1994), Use of standards in auditing for hidden actions, in: *Advances in Accounting*, Vol. 12, S. 255-279.
- Gaa, James C. (1991), The Expectations Game: Regulation of Auditors by Government and the Profession, in: *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, S. 83-107.
- Gambling, Trevor (1987), Accounting for Rituals, in: *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 12, S. 319-329.
- García Benau, Maria Antonia/Humphrey, Christopher/Moizer, Peter/Turley, Stuart (1993), Auditing Expectations and Performance in Spain and Britain: A Comparative Analysis, in: *International Journal of Accounting*, Vol. 28, S. 281-307.
- Gay, Grant (2007), The State of the Audit Expectation Gap Following Corporate Collapses and Scandals, Working Paper, Monash University.
- Gold, Anna/Gronewold, Ulfert/Pott, Christiane (2009), Financial Statement Users' Perceptions of IAASB's ISA 700 Audit Report in Germany and the Netherlands, Fifth European Audit Research Network (EARNet) Symposium, Valencia, 29th-31st October 2009.
- Grambling, Audrey A./Schatzberg, Jeffrey W./Wallace, Wanda A. (1996), The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap, in: *Issues in Accounting Education*, Vol. 11, S. 131-161.
- Haller, Sabine (1993), Methoden zur Beurteilung von Dienstleistungsqualität: Überblick zum State of the Art, in: *zfbf*, 45. Jg., S. 19-40.
- Haniffa, Roszaini/Hudaib, Mohammad (2007), Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia, in: *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 16, S. 179-206.
- Harris, Steven L./Marxen, Dale E. (1997), The Auditor Expectation and Performance Gaps: Views from Auditors and their Clients, in: *Research in Accounting Regulation*, Vol. 11, S. 159-176.
- Hatherly, David/Innes, John/Brown, Tom (1991), The Expanded Audit Report – An Empirical Investigation, in: *Accounting and Business Research*, Vol. 21, S. 311-319.
- Hausmann, Fritz (1928), Vom Aktienwesen und vom Aktienrecht, Mannheim.
- Hooks, Karen L. (1991), Professionalism and Self Interest: A Critical View of the Expectations Gap, in: *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, S. 109-136.
- Humphrey, Christopher Carter/Moizer, Peter/Turley, Stuart (1992), The Audit Expectations Gap in the United Kingdom, London.
- Humphrey, Christopher Carter/Moizer, Peter/Turley, Stuart (1993), The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation, in: *Accounting and Business Research*, Vol. 23, S. 395-411.
- Hunger, Joe R. (1981), Die deutschen Wirtschaftsprüfer – Image und Selbstverständnis einer Profession, Düsseldorf. IDW (Hrsg.) (2006), WP Handbuch 2006, Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, Band 1, 13. Aufl., Düsseldorf.
- Kinney Jr., William R./Nelson, Mark W. (1996), Outcome Information and the „Expectation Gap“: The Case of Loss Contingencies, in: *Journal of Accounting Research*, Vol. 34, S. 281-299.
- Klages, Albrecht (1968), Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, Anwendung spieltheoretischer Modelle in der Wirtschaftsprüfung, Hamburg.
- Ko, Wansuk M. (1985), Auditor's incentive, legal liability and reputation under information asymmetry, Ohio.
- KPMG (2000), Emnid-Institut Bielefeld: Wirtschaftsprüfer in der öffentlichen Meinung, Eine Studie im Auftrag von KPMG Deutschland, Berlin.
- Krommes, Werner (2008), Handbuch Jahresabschlussprüfung, 2. Aufl., Wiesbaden.
- Lee, Teck Heang/Ali, Azham Md. (2008), The 'Knowledge Gap' and 'Deficient Performance Gap' Between Auditors and Corporate Managers, in: *Gadjah Mada International Journal of Business*, Vol. 10, S. 113-133.
- Lee, Teck Heang/Gloeck, J. D./Palaniappan, A. K. (2007), The audit expectation gap: an empirical study in Malaysia, in: *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 7, S. 1-15.
- Leffson, Ulrich (1988), Wirtschaftsprüfung, 4. Aufl., Wiesbaden.
- Liggio, Carl D. (1975), The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo?, in: *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, S. 27-44.
- Lin, Z. Jun/Chen, Feng (2004), An Empirical Study of Audit "Expectation Gap" in The People's Republic of China, in: *International Journal of Auditing*, Vol. 8, S. 93-115.
- Lowe, D. Jordan/Reckers, Philip M. J. (1994), The Effect of Hindsight Bias on Jurors' Evaluations of Auditor Decisions, in: *Decision Sciences*, Vol. 25, S. 401-426.
- Marten, Kai-Uwe (1999), Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen, Düsseldorf.
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007), Wirtschaftsprüfung, 3. Aufl., Stuttgart.

- Matteich, Richard* (1995), Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgements and means-end relations of an applied science, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, S. 259-284.
- McEnroe, John E./Martens, Stanley C.* (2001), Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap", in: *Accounting Horizons*, Vol. 15, S. 345-358.
- Moizer, Peter/Humphrey, Christopher/Turley, Stuart* (1996), A Comparison of the Expectations of Auditors in the United Kingdom, the United States, Japan and Spain, Working Paper, Maastricht.
- Monroe, Gary/Woodliff, David* (1994), An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence, in: *Accounting and Finance*, Vol. 34, S. 47-74.
- Nöthing, Andreas/Wilhelm, Winfried* (1994), Wes Brot ich ess' ..., in: *manager magazin*, 24. Jg., S. 34-46.
- Olshavsky, Richard W./Miller, John A.* (1972), Consumer Expectations, Product Performance, and Perceived Product Quality, in: *Journal of Marketing Research*, Vol. 9, S. 19-21.
- Ottomeier, Martin/Germund, Willi* (2009), Bilanzskandal erschüttert Indien, in: *Handelsblatt* vom 8.1.2009, S. 3.
- Peemöller, Volker H./Hofmann, Stefan* (2005), Bilanzskandale, Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin.
- Porter, Brenda* (1990), The Audit Expectation-Performance Gap and the Role of External Auditors in Society, Massey University, New Zealand.
- Porter, Brenda* (1993), An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap, in: *Accounting and Business Research*, Vol. 24, S. 49-68.
- Porter, Brenda* (2001), The Audit Expectation Performance Gap, Working Paper, Oxford.
- Power, Michael K.* (1997), *The Audit Society, Rituals of Verification*, Oxford.
- Power, Michael K.* (2003), Auditing and the production of legitimacy, in: *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, S. 379-394.
- Quick, Reiner/Turley, Stuart/Willekens, Marleen* (Hrsg.) (2008), *Auditing, Trust and Governance, Developing regulation in Europe*, London und New York.
- Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex* (2009), *Deutscher Corporate Governance Kodex* (in der Fassung vom 18. Juni 2009), Berlin.
- Ruhnke, Klaus* (1997), Internationale Normen der Abschlussprüfung, in: *WPK-Mitteilungen*, Vol. 36, S. 78-89.
- Ruhnke, Klaus* (2000), Normierung der Abschlussprüfung, Stuttgart.
- Ruhnke, Klaus* (2006), Business Risk Audits: State of the Art und Entwicklungsperspektiven, in: *Journal für Betriebswirtschaft*, 56. Jg., S. 189-218.
- Ruhnke, Klaus* (2009), Prüfungsdifferenzen – State of the art und Ergebnisse einer empirischen Untersuchung deutscher Prüfungsaufträge, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 62. Jg., S. 677-689.
- Ruhnke, Klaus/Deters, Eric* (1997), Die Erwartungslücke bei der Abschlussprüfung, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 67. Jg., S. 923-945.
- Ruhnke, Klaus/Lubitzsch, Kay* (2010), Determinants of the maximum level of assurance for various assurance services, in: *International Journal of Auditing*, im Erscheinen.
- Saha, Ashit/Baruah, Sri Debananda* (2008), Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey, in: *The Icfai Journal of Audit Practice*, Vol. 5, S. 67-83.
- Salehi, Mahdi* (2007), Reasonableness of Audit Expectation Gap: Possible Approach to Reducing, in: *The Icfai Journal of Audit Practice*, Vol. 4, S. 50-59.
- Schanz, Günther* (1988), *Methodologie für Betriebswirte*, Stuttgart.
- Schelluch, Peter/Gay, Grant* (2006), Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap, in: *Accounting and Finance*, Vol. 46, S. 653-676.
- Schkade, David A./Kilbourne, Lynda M.* (1991), Expectation-Outcome Consistency and Hindsight Bias, in: *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 49, S. 105-123.
- Schruff, Wienand* (2005), Neue Ansätze zur Aufdeckung von Gesetzesverstößen der Unternehmensorgane im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, in: *Die Wirtschaftsprüfung*, 58. Jg., S. 1233-1246.

- Sikka, Prem/Puxty, Anthony/Willmott, Hugh/Cooper, Christine* (1998), The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence, in: *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, S. 299-330.
- Steiner, Bertram* (1991), 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.
- Taylor, Donald H./Glezen, G. William* (1997), *Auditing: An Assertions Approach*, 7. Aufl., New York.
- Tröller, Lars* (2000), Möglichkeiten zur Schließung der Erwartungslücke bei der Prüfung deutscher Konzernabschlüsse, Frankfurt a.M.
- United States General Accounting Office* (1996), *The Accounting Profession: Major Issues: Progress and Concerns; Report to the Ranking Minority Member, Committee on Commerce, House of Representatives*, Washington, D.C.
- Wagenhofer, Alfred/Ewert, Ralf* (2007), *Externe Unternehmensrechnung*, 2. Aufl., Berlin.
- Warming-Rasmussen, Bent* (1993), *Trust in Auditing and Auditors: An Examination of the Expectation Gap in Denmark*, Working Paper, Kolding.
- Zikmund, Paul E.* (2008), Reducing the Expectation Gap, in: *The CPA Journal*, Vol. 78, S. 20-24.

Summary

The audit expectation gap has a long and persistent history and it is still a crucial issue. The motivation for conducting this research in Germany was due to lack of research on this issue in recent years and its increasing relevance because of the breakdowns of various companies. This paper seeks to enhance the understanding of the expectation gap by offering a new approach to define it. The definition comprises three gaps and highlights the reasons for their existence. Results from a questionnaire survey reveal the existence of different gaps in Germany with respect to the expectations of auditors and major user groups of financial statements. Contrary to the widespread opinion the results show that the expectation gap is not a temporary phenomenon. It comprises complex cognitive and social aspects and can be understood as a social phenomenon articulating new requirements and thus initialising change.