

I Nachwuchsgewinnung – eine Herausforderung in der Wirtschaftsprüfungsbranche

Das Problem fehlenden Nachwuchses in der Wirtschaftsprüfung und rückläufiger Zahlen beim Wirtschaftsprüferexamen ist seit einigen Jahren nicht nur ein Schwerpunktthema in der Praxis, sondern auch in der branchenspezifischen wissenschaftlichen Literatur.¹ Die Sorgen um den fehlenden Berufsnachwuchs sind derart groß, dass das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (*IDW*) bereits im Jahr 2017 eine Kampagne mit dem Namen „Expedition Wirtschaft“ zur Nachwuchsgewinnung startete.² Des Weiteren versucht die Wirtschaftsprüferkammer (*WPK*) mit einer Praktikumsbörse, jungen Menschen Praktika in der Wirtschaftsprüfungsbranche zu vermitteln und diese so für einen Berufseinstieg zu begeistern.³

Trotz dieser anhaltenden Bemühungen ist eine Entschärfung des Nachwuchsproblems bislang nicht zu beobachten. Der Grund könnte darin liegen, dass es an einer ganzheitlichen Betrachtung der Auslöser für das Nachwuchsproblem und darauf aufbauender Lösungsstrategien fehlt. Mindestens drei Entwicklungen lösen ebendieses Problem des fehlenden Berufsnachwachses aus:

- der *Generationenwechsel*: Häufig laufen die (vermeintlichen) Arbeitsbedingungen in der Wirtschaftsprüfungsbranche den Vorstellungen der „jungen“ Generationen Y und Z von einem attraktiven Arbeitsplatz zuwider⁴ und/oder diese Generationen haben keine genauen Kenntnisse über die Arbeit und das Berufsbild eines Wirtschaftsprüfers.
- die (*Über-*)*Regulierung*: Sich fortwährend ändernde und dazukommende Prüfungs- und Rechnungslegungsnormen stellen die Mitarbeiter in der Wirtschaftsprüfung vor die Herausforderung, ihre Kenntnisse in diesen Bereichen stets aktuell zu halten.
- die *Digitalisierung*: Aufgrund der Digitalisierung wird die Branche neue bzw. veränderte Anforderungen an die Mitarbeiter stellen (müssen).⁵

Bezüglich des *Generationenwechsels* besteht die Herausforderung für die Branche darin, dass sich die Erwartungen der Generationen Y und Z grundlegend von denen der vorherigen Generationen der „Babyboomer“ und der Generation X unterscheiden.

¹ Siehe stellvertretend *MUJKANOVIC*, WP-Beruf (2013); *LOY/BRAVIDOR*, Nachwuchsmangel (2017); *HARTLIEB*, Zufriedenheit (2020); *KURTE/BRÖSEL*, Herausforderungen (2020); *KURTE/BRÖSEL*, Lösungskonzepte (2020).

² Vgl. *IDW*, Expedition Wirtschaft (2018).

³ Vgl. *WPK*, Praktikumsbörse (2020).

⁴ Vgl. *KURTE/BRÖSEL*, Herausforderungen (2020), S. 1085.

⁵ Vgl. *KURTE/BRÖSEL*, Lösungskonzepte (2020), S. 1221.

Während diese „alten“ Generationen als materialistisch, arbeitgeberloyal und fokussiert auf das Berufsleben beschrieben werden, liegt der Fokus der „jungen“ Generationen Y und Z auf dem Privatleben. Ihnen ist eine sinnstiftende Arbeit mindestens ebenso wichtig wie ein angemessenes Gehalt. Aus Sicht des Arbeitgebers gelten sie zudem als illoyal im Sinne von wechselbereit. Diese Ansprüche stehen in großen Teilen den Anforderungen bzw. den Arbeitsbedingungen der Wirtschaftsprüfungsbranche entgegen, die – insbesondere während der sog. Busy-Season – kaum Zeit für das Privatleben zulässt, wodurch sich eine geringe Attraktivität der Branche ergibt. Die geringe Attraktivität des Wirtschaftsprüferberufs für die „jungen“ Generationen zeigt sich in der Anzahl der erfolgreichen Absolventen des Wirtschaftsprüferexamens sowie an der Altersstruktur der Berufsträger: Die Zahl der erfolgreichen Examensteilnehmer ist seit dem Jahr 2012 deutlich gesunken und auch die Anzahl „junger“ Wirtschaftsprüfer nimmt immer weiter ab, sodass sich eine „Überalterung“ des Berufsstandes ergibt.¹ Weiterhin kollidiert der lange Karriereweg – vom Wirtschaftsprüfungsassistenten über das Ablegen des Wirtschaftsprüferexamens bis hin zum Partner – für den ein langfristiger Verbleib in der Branche und daher Loyalität gegenüber dem jeweiligen Arbeitgeber notwendig ist,² mit der Wechselbereitschaft der „jungen“ Generationen.

Wird diese Illoyalität der Generationen Y und Z in Kombination mit dem oftmals bestehenden Zeitdruck während einer Jahresabschlussprüfung betrachtet, ergibt sich eine weitere Intensivierung des Nachwuchsmangels bzw. ein Spiraleffekt: Wechselbereitschaft und damit einhergehend geringere Mitarbeiterzahlen bei gleichbleibender Prüfungsdauer haben zur Folge, dass die *Mitarbeiterzufriedenheit* aufgrund des (weiter) steigenden Zeitdrucks stetig *abnimmt*. Daraus resultiert die Gefahr, dass (noch) weniger neue Mitarbeiter einen Einstieg in die Branche in Betracht ziehen bzw. bereits beschäftigte Mitarbeiter die Branche verlassen, wodurch sich wiederum ein (noch) größerer Zeitdruck und eine sinkende Attraktivität ergeben. Gleichzeitig weist HARTLIEB nach, dass mit der Mitarbeiterzufriedenheit auch die *Prüfungsqualität* sinkt,³ was wiederum zur Vergrößerung der „klassischen“ Erwartungslücke⁴ führen könnte. Aus diesem Grund ergibt sich ebenfalls die Notwendigkeit, nach Lösungsstrategien zur Verringerung des Nachwuchsproblems zu suchen. Solche Lösungsstrategien müssen dazu beitragen können, die Attraktivität der Branche zu steigern und somit bereits beschäftigte fähige Mitarbeiter zu halten sowie geeignete potentielle Mitarbeiter zu einem Einstieg in die Branche zu motivieren, um schlussendlich einer sinkenden Prüfungsqualität entgegenzuwirken.

¹ Hierauf wird im späteren Verlauf der Arbeit (Abschnitte II 1.4.2.1.3 und II 1.4.2.2) detailliert eingegangen.

² Vgl. KURTE/BRÖSEL, Lösungskonzepte (2020), S. 1221. Siehe bezüglich einer detaillierten Beschreibung der Charakteristika der verschiedenen Generationen BRÖSEL/KURTE, Solutions (2020), S. 324 ff.; KURTE/BRÖSEL, Herausforderungen (2020), S. 1086 f.

³ Vgl. HARTLIEB, Zufriedenheit (2020), S. 606 ff.

⁴ Hierauf wird im späteren Verlauf dieser Arbeit (Abschnitt II 1.3.2) noch eingegangen.

Gleichzeitig besteht die Herausforderung, dass die Branche die „jungen“ Generationen nur eingeschränkt über die Arbeit und das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers informieren kann, weil das regulatorische Umfeld u. a. zur Verschwiegenheit verpflichtet. Die *(Über-)Regulierung* in der Branche bedingt zudem die Notwendigkeit der Kenntnis umfangreicher nationaler und internationaler Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen, die sich fortwährend ändern bzw. die neu dazukommen, sodass sich ein beständiger Fortbildungsbedarf ergibt.¹ Diese Dynamik der Änderungen bzw. Neuerungen trägt ebenfalls zur Intensivierung des Nachwuchsproblems bei, weil nicht jeder Vertreter der Generationen Y und Z eine beständige Fortbildung in diesem Bereich als attraktiv empfindet und/oder der Erwerb intensiver Kenntnisse von Rechnungslegungs- und Prüfungsnormen als wenig sinnvoll erachtet wird, wenn kein langfristiger Verbleib in der Branche angestrebt wird.

Die Notwendigkeit des Erwerbs *fundierter Kenntnisse* besteht jedoch nicht nur im regulatorischen Umfeld, sondern auch *im IT-Bereich*. Die Relevanz von IT-Kenntnissen ist durch die fortschreitende *Digitalisierung* bedingt, die sowohl die Geschäftstätigkeit der Mandanten als auch die Arbeit der Wirtschaftsprüfer selbst verändert. Immer verzahnter werdende Geschäftsprozesse sowie komplexer werdende Geschäftsvorfälle haben zur Folge, dass komplexe IT-Systeme sowie große Datenmengen verstanden, analysiert und geprüft werden müssen. Aufgrund dessen werden „reine“ Rechnungslegungs- und Prüfungskennnisse für eine erfolgreiche Arbeit in der Wirtschaftsprüfungsbranche zukünftig nicht mehr ausreichen.² Da der Großteil der Berufseinsteiger in der Wirtschaftsprüfungsbranche über einen betriebswirtschaftlichen Studienabschluss³ und somit über eher geringes IT-Wissen verfügt, könnte die Notwendigkeit des Erwerbs ebensolcher Kenntnisse wenig attraktiv wirken und zur Intensivierung des Nachwuchsproblems beitragen.

Die Teilbereiche „Generationenwechsel“ bzw. „Nachwuchsgewinnung“, „(Über-)Regulierung“ und „Digitalisierung“ sowie deren Auswirkungen auf die Abschlussprüfung wurden in der *wissenschaftlichen Literatur* bereits ausführlich betrachtet. Auf das Problem des *Nachwuchsmangels* und der geringen Attraktivität der Wirtschaftsprüfungsbranche für die Generationen Y und Z wurde u. a. in Forschungsarbeiten von *HARTLIEB*⁴, *KURTE/BRÖSEL*⁵, *LOY/BRAVIDOR*⁶ und *MUJKANOVIC*⁷ eingegangen. Die ver-

¹ Vgl. *KURTE/BRÖSEL*, Lösungskonzepte (2020), S. 1221.

² Vgl. *WEIßENBERGER ET AL.*, Digitalisierung (2019), S. 1124.

³ Vgl. *WPK*, Mitgliederstatistik (2022), S. 7.

⁴ Vgl. *HARTLIEB*, Zufriedenheit (2020).

⁵ Vgl. *KURTE/BRÖSEL*, Berufsnachwuchs (2020); *KURTE/BRÖSEL*, Herausforderungen (2020).

⁶ Vgl. *LOY/BRAVIDOR*, Nachwuchsmangel (2017).

⁷ Vgl. *MUJKANOVIC*, WP-Beruf (2013).

änderten Einstellungen und Anforderungen der Generationen Y und Z an einen Arbeitgeber im Vergleich zu den Vorgängergenerationen wurden in der personalwissenschaftlichen Literatur¹ dargelegt und im Rahmen zahlreicher Studien² belegt.

Das Thema (*Über-*)Regulierung wird in der Literatur ebenfalls immer wieder aufgegriffen. Sowohl die Auswirkungen im Bereich neuer oder geänderter Prüfungsnormen als auch die Implikationen neuer oder überarbeiteter Rechtsnormen³ für den Beruf des Wirtschaftsprüfers werden fortwährend analysiert und diskutiert. *LOY/BRAVIDOR* haben bereits eine direkte Verbindung zum Nachwuchsproblem herausgestellt, indem sie die Regulierungsdichte als wenig attraktiv für den Berufsnachwuchs titulieren.⁴

Nicht zuletzt wurden die Auswirkungen der *Digitalisierung* auf die Geschäftswelt der Mandaten⁵ und die Arbeit des Wirtschaftsprüfers⁶ im Rahmen zahlreicher Beiträge diskutiert, wobei oftmals ein Schwerpunkt auf die Darstellung von (fortgeschrittenen) *Datenanalysen*⁷ gelegt wurde. Dabei wurde in einigen Arbeiten bereits nach Lösungen zur Verringerung des Nachwuchsproblems, die sich im Zuge der Veränderungen durch

¹ Siehe u. a. *KLAFFKE/PARMENT*, Millennials (2011); *PARMENT*, Generation Y (2013); *SCHOLZ*, Generation Z (2014).

² Siehe u. a. *ENACTUS E. V./SVI-STIFTUNGSLEHRSTUHL FÜR MARKETING DER HHL LEIPZIG GRADUATE SCHOOL OF MANAGEMENT*, Enactus Studie (2014); *MCDONALD'S*, Ausbildungsstudie 2017 (2017); *DELOITTE TOUCHE*, Survey (2019).

³ Siehe bspw. *HOSSENFELDER*, Reglementierung (2009); *HOFFMANN*, Überstandardisierung (2013), die sich allgemein mit dem Thema (*Über-*)Regulierung befassen. Andere Autoren wie *SCHRUFF*, IDW Prüfungsstandards (2010); *OLBRICH/WEIMANN*, Wider die Substitution (2011); *KÖHLER/BÖHM*, Stellungnahme (2012); *OLBRICH/WEIMANN*, Zur Substitution (2012); *SCHMIDT/EIBELSHÄUSER*, ISA (2013); *SKIRK/WIRTZ*, Anwendung (2016), behandeln explizit die IDW PS bzw. die ISA. Wieder andere befassen sich mit Neuregelungen und Überarbeitungen der (inter-)nationalen Rechtsnormen, bspw. *VEIDT/GEITHNER*, EU-Reform (2014); *SCHENK/KIESEWETTER*, Nichtprüfungsleistungen (2016); *HILLMER*, IFRS-Anwendung (2017). *FREICHEL/BRÖSEL*, Grundsätze (2019), befassen sich mit den anzuwendenden Normen für den Bestätigungsvermerk, und *BRÖSEL/FREICHEL*, Prüfungsgrundsätze (2018), diskutieren die Bedeutung der Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung im Rahmen der Abschlussprüfung. Eine umfangreiche Darstellung der zahlreichen Rechts- und Prüfungsnormen sowie sonstiger relevanter Normen im Bereich der Wirtschaftsprüfung findet sich bei *BRÖSEL/FREICHEL/HILDEBRANDT*, Gesetze (2016), sowie bei *MARTEN/QUICK/RUHNKE*, Wirtschaftsprüfung (2020), S. 163 ff.

⁴ Vgl. *LOY/BRAVIDOR*, Nachwuchsmangel (2017), S. 1110.

⁵ Beispielsweise veröffentlichen *KREHER/GUNDEL* bzw. *KREHER/EICHNER* jährlich einen Beitrag zur Digitalisierung im Rechnungswesen. Siehe *KREHER/GUNDEL*, Zukunft (2018); *KREHER/GUNDEL*, Rechnungswesen (2019); *KREHER/GUNDEL*, Digitalisierung (2020); *KREHER/EICHNER*, Rechnungswesen (2021).

⁶ Siehe u. a. *ADELMAYER/TEUTEBERG*, Cloud-Architekturen (2016); *GORNY/TÖNSGERLEMANN*, Digitalisierung (2016); *HOSSENFELDER*, Geschäftsmodell (2017); *BURG/HÖFMANN/MARTENSEN*, Wirtschaftsprüfung 2.0 (2018); *GÖTTSCHE ET AL.*, Auswirkungen (2018); *GROß ET AL.*, Beyond the Hype (2018); *BRAVIDOR/FÖRSTER/WEIßENBERGER*, Berufsstand 4.0 (2020).

⁷ Siehe bspw. *TÖLLER/HERDE*, Analysesoftware (2012); *EARLEY*, Data Analytics (2015); *DAWG*, Technology (2016); *RUHNKE*, Analytics (2017); *HARDER*, Data-Analytics (2018); *HOFFMANN*, Process-Mining (2019); *RUHNKE*, Big-Data (2019).

die Digitalisierung ergeben (können), gesucht.¹ Insbesondere das Arbeiten in der sog. Cloud, „neue“ Kommunikationswege via „Smartphone“ und „Messenger Diensten“, die zunehmende Arbeit mit digitalen Massendaten sowie die sich daraus ergebende Möglichkeit, Arbeitsort und -zeit zu flexibilisieren, werden als Chance zur Verringerung des Nachwuchsproblems gesehen.²

Trotz erster Auseinandersetzungen mit den Themengebiete „Generationenwechsel“ bzw. „Nachwuchsgewinnung“, „Digitalisierung“ und „(Über-)Regulierung“ mangelt es in der Literatur bislang an einer umfassenden und integrativen Betrachtung aller Teilbereiche sowie der Herausforderungen und Chancen, die sich aus deren Zusammenspiel zur zumindest teilweisen Lösung des Nachwuchsproblems in der Wirtschaftsprüfung ergeben. Diese Forschungslücke soll mit der vorliegenden Arbeit reduziert werden. Somit ist die *Zielsetzung dieser Arbeit* die Erarbeitung von möglichen Lösungsstrategien zur Gewinnung und dauerhaften Bindung von ausreichend geeigneten Nachwuchskräften für die Wirtschaftsprüfungsbranche unter Einbeziehung der sich aus dem Generationenwechsel, der Digitalisierung und der (Über-)Regulierung ergebenden Herausforderungen und Chancen.

Hierbei wird in einem *ersten Schritt* ein konzeptioneller Bezugsrahmen entwickelt, indem die Differenz zwischen den Anforderungen der Wirtschaftsprüfungsbranche sowie den Erwartungen der Generationen Y und Z anhand eines adaptierten Modells der Erwartungslücke systematisiert wird. Darauf aufbauend werden in einem *zweiten Schritt* anhand dieses adaptierten Modells Lösungsstrategien erarbeitet, indem Handlungsmöglichkeiten für die Wirtschaftsprüfungsbranche zur Reduktion der (Teil-)Lücke(n) aufgezeigt werden. Diese sollen eine Attraktivitätssteigerung der Branche für die Generationen Y und Z ermöglichen, gleichzeitig aber die Berufspflichten sowie die notwendigen Anforderungen der Branche an einen Mitarbeiter nicht außer Acht lassen.

Die gesamte Untersuchung dient der Beantwortung einer zentralen Frage:

Welche Maßnahmen kann die Wirtschaftsprüfungsbranche ergreifen, um trotz oder gerade aufgrund der geänderten Erwartungen der Generationen Y und Z an einen Arbeitgeber, der Digitalisierung und der (Über-)Regulierung für die in Rede stehenden Generationen attraktiver zu werden, damit die Branche zukünftig über ausreichend und geeigneten Berufsnachwuchs verfügen kann, ohne ihre notwendigen (zwingenden Mindest-)Anforderungen an einen Mitarbeiter zu senken?

¹ Beispielsweise bei BURG/HÖFMANN/MARTENSEN, Wirtschaftsprüfung 2.0 (2018), S. 350; BEHRENS/KURTE, Digitalisierung (2019), S. 72 ff.; DEUTSCH, Disruption (2019), S. 501; BRAVIDOR/FÖRSTER/WEIßENBERGER, Berufsstand 4.0 (2020), S. 292; HARTLIEB, Zufriedenheit (2020), S. 612 f.

² Siehe bspw. KURTE/BRÖSEL, Lösungskonzepte (2020), S. 1224.

Zur Beantwortung dieser Frage werden im Anschluss an dieses einleitende Kapitel in Kapitel II zunächst die Grundlagen des wirtschaftlichen Prüfungswesens gelegt. Da die Hauptaufgabe eines Wirtschaftsprüfers die Durchführung von Jahresabschlussprüfungen darstellt, sollen zunächst die Funktionen, das Ziel sowie die Gegenstände der Jahresabschlussprüfung erläutert werden (Abschnitt II 1.1). Die „(Über-)Regulierung“ bzw. die *Regulierungsdichte* in der Wirtschaftsprüfungsbranche ist Thema des Abschnitts II 1.2. Die Auswirkungen der Digitalisierung, speziell von fortgeschrittenen Datenanalyseverfahren, auf die Branche bzw. den Prüfungsprozess werden in Abschnitt II 1.3 erläutert. Als Basis für die Erarbeitung von Lösungsstrategien für das Nachwuchsproblem in Kapitel III dient das branchenspezifische *Konzept der „klassischen“ Erwartungslücke*, welches ebenfalls in diesem Abschnitt thematisiert wird. Der Abschnitt zum wirtschaftlichen Prüfungswesen endet mit Ausführungen zu den Zugangsmöglichkeiten und Karrierewegen in der Wirtschaftsprüfungsbranche (Abschnitt II 1.4). Außerdem wird das Nachwuchsproblem explizit durch die Betrachtung der (sinkenden) Teilnehmerzahlen am Wirtschaftsprüferexamen (Abschnitt II 1.4.2.1.3) und der Altersstruktur in der Branche (Abschnitt II 1.4.2.2) verdeutlicht.

Im zweiten Teil des Kapitels II (Abschnitt II 2) wird die Thematik der Generationen im Wandel der Zeit thematisiert. Da für den *Generationenbegriff* unterschiedliche Verwendungsmöglichkeiten existieren, werden diese zunächst grundlegend erläutert (Abschnitt II 2.1). Um die Unterschiede zwischen den aktuell auf dem Arbeitsmarkt tätigen Generationen zu verdeutlichen, werden in Abschnitt II 2.2.1 zunächst die „*alten*“ *Generationen*, d. h. die Generation der „Babyboomer“ und die Generation X, vorgestellt. Im Anschluss werden die Rahmenbedingungen und prägenden Ereignisse sowie die Grundhaltungen und Charakteristika der „*jungen*“ *Generationen Y und Z* präsentiert (Abschnitte II 2.2.2 sowie II 2.2.3). Abschließend werden in Abschnitt II 2.3 Erklärungsansätze für intergenerationale Unterschiede im Arbeitsleben angeführt.

Zur Beantwortung der zentralen Frage gilt es, die Themenbereiche „Wirtschaftsprüfung“ und „Generationen“ zusammenzuführen und *aus dieser Schnittmenge heraus das Nachwuchsproblem zu analysieren* (Abschnitt III 1). Hierzu wird in einem ersten Schritt eine Eingrenzung der relevanten Gruppe an Bewerbern bzw. Mitarbeitern auf die Generationen Y und Z vorgenommen (Abschnitt III 1.1). In einem zweiten Schritt werden die *Lücke zwischen den Anforderungen der Wirtschaftsprüfungsbranche und den Erwartungen der „jungen“ Generationen* aufgezeigt sowie Kriterien zur Schließung ebendieser Lücke entwickelt (Abschnitt III 1.2). Hierzu werden die Branchenanforderungen an einen (potentiellen) Mitarbeiter in Abschnitt III 1.2.2 anhand einer inhaltlich strukturierenden (qualitativen) Inhaltsanalyse ausgewählter Stellenanzeigen bestimmt. Grundlage für die Ermittlung der Erwartungen der Generationen Y und Z an einen Arbeitgeber (Abschnitt III 1.2.3) bildet die einschlägige Fachliteratur, wobei empirische Untersuchungen im Mittelpunkt stehen.

Um die in Abschnitt III 1 identifizierten Differenzen zwischen den Anforderungen der Wirtschaftsprüfungsbranche einerseits sowie den Erwartungen der Generationen Y und Z andererseits zu visualisieren und zu systematisieren, wird in Abschnitt III 2 das „klassische“ *Modell der Erwartungslücke auf die vorliegende Problemstellung adaptiert*. Es schließt sich eine Erläuterung der identifizierten Teillücken und der (allgemeinen) Gründe, aus denen deren Entstehung resultiert, an.

Anschließend werden in Abschnitt III 3 Lösungsstrategien bzw. *Handlungsempfehlungen für die Wirtschaftsprüfung* entwickelt, um zunächst die jeweilige Teillücke und schlussendlich die gesamte adaptierte Erwartungslücke zu verringern bzw. zu schließen. Diese Lösungsstrategien werden auf Grundlage der in Abschnitt III 1.2 generierten Kriterien ausgearbeitet. Die in ebendiesen Abschnitten entwickelten Lösungsstrategien werden Abschnitt III 3.5 explizit mit den in Abschnitt III 1.2 erarbeiteten Kriterien verknüpft.

Kapitel IV fasst die gewonnenen Ergebnisse zusammen. Zudem wird ein Ausblick auf weiteren Forschungsbedarf gegeben.

II Wirtschaftliches Prüfungswesen und Generationen

1 Grundlagen des wirtschaftlichen Prüfungswesens

1.1 Funktionen, Ziel und Gegenstände der Jahresabschlussprüfung

Die gesetzliche Jahresabschlussprüfung stellt die Hauptaufgabe eines Wirtschaftsprüfers dar.¹ Diese erfüllt drei wesentliche Funktionen:

- die *Kontrollfunktion*, weil durch die Prüfung die Verlässlichkeit der Informationen, die im Jahresabschluss und im Lagebericht enthalten sind, bestätigt wird,²
- die *Informationsfunktion* für gesetzliche Vertreter, Aufsichtsorgane und Gesellschafter,
- die *Beglaubigungsfunktion*, welche im Hinblick auf die Erteilung eines (eingeschränkten) Bestätigungsvermerks oder der Versagung des Bestätigungsvermerks besteht.³

Die gesetzlichen Grundlagen zur Jahresabschlussprüfung sind in den §§ 316 ff. HGB kodifiziert. Hierin erfolgt die Konkretisierung des *Ziels* der Abschlussprüfung in § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB: Es ist zu prüfen, ob die gesetzlichen Vorschriften sowie die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Dabei muss die Prüfung so ausgelegt sein, „daß Unrichtigkeiten und Verstöße gegen die in Satz 2 aufgeführten Bestimmungen, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 HGB ergebenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft wesentlich auswirken, bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden“⁴. Der Begriff „wesentlich“ zeigt, dass ein Toleranzbereich existiert,

¹ Vgl. GRAUMANN, Wirtschaftliches Prüfungswesen (2020), S. 6. Hierbei handelt es sich zudem um die Vorbehaltsaufgabe von Wirtschaftsprüfern. Eine Auflistung aller Aufgaben des Wirtschaftsprüfers findet sich in § 2 WPO. Da die Abschlussprüfung die Kernaufgabe darstellt, wird im Rahmen dieser Arbeit schwerpunktmäßig auf diese Tätigkeit Bezug genommen. Zudem werden entsprechende Maßnahmen zur Attraktivitätssteigerung des Wirtschaftsprüferberufs speziell in Bezug auf die Abschlussprüfung präsentiert.

² Gleichzeitig können die durch den Wirtschaftsprüfer bestätigten verlässlichen Informationen im Jahresabschluss und Lagebericht wesentlich zur Vertrauensbildung der Akteure auf dem Kapitalmarkt beitragen, insbesondere von (bereits bestehenden sowie auch potentiellen) Eigen- und Fremdkapitalgebern. Diese ziehen die vom Wirtschaftsprüfer verifizierten Unternehmensinformationen bspw. zur Entscheidungsfindung hinsichtlich (Des-)Investitionen bzw. bezüglich der Vergabe oder Valutierung von Darlehen heran. Siehe weiterführend die Ausführungen bei MÜLLER, Vertrauen (2019), S. 42 ff.

³ Vgl. GRAUMANN, Wirtschaftliches Prüfungswesen (2020), S. 126.

⁴ § 317 Abs. 1 Satz 3 HGB.

innerhalb dessen „nicht wesentliche“ Fehler keine Auswirkungen auf das Prüfungsurteil haben.¹ In diesem Zusammenhang wird vom Grundsatz der *Wesentlichkeit* („Materiality“) gesprochen. Als wesentlich gelten Rechnungslegungsinformationen, wenn erwartet werden kann, dass ihr Weglassen oder ihre falsche Darstellung im Einzelnen oder insgesamt die auf Grundlage der Rechnungslegung zu treffenden Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen würde.² Die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen erfolgt nach dem pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers, wobei als relative Bezugsgrößen bspw. der Rohgewinn, die Bilanzsumme, das Eigenkapital, die Umsatzerlöse oder der Gewinn vor Steuern herangezogen werden können.³ Zusätzlich zu diesen quantitativen Aspekten sind qualitative Wesentlichkeitsbeurteilungen relevant.⁴ Neben dieser Wesentlichkeit auf Abschlussebene gibt es noch weitere Wesentlichkeitsgrenzen auf der Ebene der einzelnen Prüffelder bzw. Jahresabschlusspositionen. In der Regel wird hierfür das Konzept der sog. *Toleranzwesentlichkeit* verwendet. Diese liegt unter dem der Wesentlichkeit auf Abschlussebene.⁵ Ergeben sich im Prüfungsverlauf neue Erkenntnisse, sind die einzelnen Wesentlichkeitsgrenzen sowohl für bereits durchgeführte als auch für geplante Prüfungshandlungen anzupassen.⁶

Der Abschlussprüfer ist gemäß § 321 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 HGB verpflichtet, über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis *schriftlich zu berichten*. Das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung ist zudem gemäß § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB in einem Bestätigungsvermerk zum Jahres- oder Konzernabschluss zusammenzufassen.

¹ Vgl. LEFFSON/BÖNKHOFF, Materiality (1981), S. 78; BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 292. Siehe ausführlich zu der Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen FREICHEL, Skalierte Jahresabschlussprüfung (2016), S. 126 ff.

² Vgl. VON WYSOCKI, Prüfungswesen (2003), S. 42; BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 292 f.; ISA 320.2.

³ Vgl. BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 294; GRAUMANN, Wirtschaftliches Prüfungswesen (2020), S. 271.

⁴ Vgl. KROMMES, Jahresabschlussprüfung (2015), S. 812; GRAUMANN, Wirtschaftliches Prüfungswesen (2020), S. 270; SAILER/HAUßER, Durchführung (2021), Rz. 39; ISA 320.A2. Ein quantitativ unwesentlicher Fehler kann qualitativ durchaus wesentlich sein, bspw. wenn durch eine falsche Angabe Trends, die für die sog. Vermögens-, Finanz- und Ertragslage relevant sind, nicht korrekt angegeben werden. Vgl. BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 295.

⁵ Vgl. BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 295 f.; GRAUMANN, Wirtschaftliches Prüfungswesen (2020), S. 271; MARTEN/QUICK/RUHNKE, Wirtschaftsprüfung (2020), S. 321. Siehe zur Toleranzwesentlichkeit auch die Ausführungen in ISA 320.9 ff. Quantitative Vorgaben zur Berechnung der Toleranzwesentlichkeit als Abschlag von der Wesentlichkeit auf Abschlussebene werden in den Prüfungsstandards nicht angegeben. In der Praxis haben sich Beträge zwischen 50 % und 90 % der abschlussbezogenen Wesentlichkeit durchgesetzt. Vgl. IDW, Wesentlichkeit (2013), S. 52.

⁶ Vgl. BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 296; GRAUMANN, Wirtschaftliches Prüfungswesen (2020), S. 274. Eine Senkung der Wesentlichkeitsgrenzen hätte weitere Prüfungshandlungen zur Gewinnung von Prüfungsnachweisen zur Folge, und bereits getroffene Schlussfolgerungen müssten erneut reflektiert werden. Vgl. BRÖSEL ET AL., Prüfungswesen (2015), S. 397.

Die *Gegenstände* der Jahresabschlussprüfung ergeben sich aus § 317 HGB. Hierbei handelt es sich insbesondere um

- den Jahresabschluss, inklusive der Buchführung (§ 317 Abs. 1 HGB),
- den Lagebericht (§ 317 Abs. 1 HGB),
- den Konzernabschluss sowie die dort zusammengefassten Jahresabschlüsse, wobei, sollten die Jahresabschlüsse von einem anderen Prüfer geprüft worden sein, dessen Arbeit zu überprüfen ist (§ 317 Abs. 3 HGB), sowie um
- den Konzernlagebericht (§ 317 Abs. 2 HGB).¹

1.2 Regelungskorsett der Jahresabschlussprüfung

1.2.1 Überblick

Gemäß § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB ist es Aufgabe des Abschlussprüfers, sicherzustellen, dass die gesetzlichen Vorschriften und die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind. Diese gesetzliche Vorgabe, der Umfang und Anspruch des noch zu thematisierenden Wirtschaftsprüferexamens sowie die in § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO kodifizierte allgemeine Berufspflicht der Fortbildung² implizieren, dass der Abschlussprüfer über Kenntnisse der (bestehenden) Rechnungslegungsnormen (vgl. Abschnitt II 1.2.2) und Prüfungsnormen (vgl. Abschnitt II 1.2.3) verfügen muss. Gleichzeitig sorgen wirtschaftliche Entwicklungen sowie Bilanzskandale für eine fortwährende Anpassung bestehender bzw. die Entstehung neuer Regelungen und somit zu einer Regulierungsverschärfung.³ Das Berufsbild des Wirtschaftsprüfers, insbesondere die in § 2 WPO kodifizierten Tätigkeitsbereiche, bedingt zudem die Kenntnis weiterer Normen (vgl. Abschnitt II 1.2.4).

¹ Da für diese Arbeit nicht sämtliche Prüfungsgegenstände relevant sind, wird an dieser Stelle nur eine Auswahl aufgelistet. Bezüglich der Darstellung sämtlicher Prüfungsgegenstände wird direkt auf das Gesetz (§ 317 HGB) sowie z. B. auf die Ausführungen bei *FREICHEL*, Skalierte Jahresabschlussprüfung (2016), S. 17 f., verwiesen.

² Einen Überblick über die nationalen und internationalen Fortbildungsnormen für Wirtschaftsprüfer geben *RUHNKE/BÖHM/HEINRICHS*, Fortbildung (2016), S. 315 ff.

³ Vgl. *HOSSENFELDER*, Regulierung (2021), S. 47.