



Publizierende Praktiker:innen: Erbringen Wirtschaftsprüfer:innen mit Publikationen eine höhere Prüfungsqualität?

Benedikt Downar | Jürgen Ernstberger | Christopher Koch |
Martin Prott*

Regelmäßig wird eine fehlende Verbindung zwischen Forschung und Praxis beklagt (Kaplan 2011). Die Verantwortung zur Überwindung dieser Lücke zwischen Forschung und Praxis wird meist bei den Wissenschaftler:innen gesehen. Diese sollen ihre Forschungsergebnisse so kommunizieren, dass diese einen Einfluss auf die Praxis entfalten können. Beispielsweise wird diskutiert, wie Wissenschaftler:innen soziale Medien nutzen können, um die Ergebnisse ihrer Forschung praxisgerecht zu vermitteln; Ziel ist: „The Open Academic“ (McCarthy and Bogers 2022).

Unser Beitrag widmet sich der Frage, welche Rolle Praktiker:innen bei der Überwindung der Kluft zwischen Forschung und Praxis übernehmen können. Wir untersuchen hierzu das Phänomen der publizierenden Praktiker:innen („Practitioner Researchers“). Unser Untersuchungsobjekt sind also nicht Wissenschaftler:innen, die sich forschend betätigen, sondern Praktiker:innen, die neben ihrer Praxistätigkeit in Zeitschriften mit wissenschaftlichem Anspruch publizieren. Der Beitrag adressiert zwei Fragen: (1) Was treibt Praktiker:innen an - vornehmlich in ihrer Freizeit - Beiträge für Fachzeitschriften zu verfassen? (2) Welchen Mehrwert liefern solche Publikationen für die Praxistätigkeit in Bezug auf die Qualität der Tätigkeit und die Reputation der Autor:innen?

* PD Dr. habil. Benedikt Downar | Professur für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung
| Georg-August-Universität Göttingen

Prof. Dr. Jürgen Ernstberger | Lehrstuhl für Financial Accounting | Technische
Universität München (TUM)

Prof. Dr. Christopher Koch | Lehrstuhl für Corporate Governance und Wirtschaftsprüfung
| Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Dr. Martin Prott | Lehrstuhl für Financial Accounting | Technische Universität München
(TUM)

Ein geeignetes Umfeld zur Untersuchung unserer Forschungsfrage sind Wirtschaftsprüfer:innen in Deutschland. So veröffentlicht ein beträchtlicher Anteil von ihnen Beiträge in deutschen Fachzeitschriften.¹ Fokus der Beiträge sind häufig neue Rechnungslegungs- oder Prüfungsvorschriften. Die regelmäßig konzeptionellen oder deskriptiv empirischen Studien richten sich vor allem an andere Praktiker:innen, nutzen hierzu aber wissenschaftliche Ansätze. Dies zeigt sich bspw. darin, dass der eigene Beitrag zumeist in die bestehende Literatur eingeordnet wird, Argumente ausgewogen diskutiert werden, der eigene Beitrag zur Literatur betont wird und sich der Aufbau und Schreibstil an den Prinzipien wissenschaftlichen Arbeitens orientiert. Es besteht somit ein klarer Unterschied zu Informationsdokumenten mit Marketingcharakter, die ebenfalls regelmäßig von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften veröffentlicht werden.

In Deutschland publizieren Wirtschaftsprüfer:innen wesentlich häufiger in Fachzeitschriften als in anderen Ländern.² Ein Grund hierfür ist die normative Tradition der Rechnungslegungsforschung in Deutschland. Wissenschaftler:innen auf dem Gebiet der Rechnungslegung beschäftigen sich bereits seit längerem regelmäßig in Forschungsbeiträgen mit der Interpretation und Systematisierung von Rechnungslegungsvorschriften. Da diese Thematik für Praktiker:innen von Interesse ist, haben sie diese Forschungsbeiträge nicht nur rezipiert, sondern auch selbst Beiträge verfasst (Küpper und Mattessich 2005; Fülbiert und Weller 2011). Daher konnte sich ein aktiver Markt für praxisnahe Fachzeitschriften mit wissenschaftlichem Anspruch entwickeln.

1 Warum und wann publizieren Wirtschaftsprüfer:innen?

Zur Beantwortung der ersten Forschungsfrage wurden Interviews mit Wirtschaftsprüfer:innen geführt, um zu erfahren, welche Faktoren sie zu einer Publikation motivieren, welche Rahmenbedingungen sie dabei unterstützen und welche eher hinderlich sind. Die zehn Teilnehmer:innen an den Interviews waren erfahrene Wirtschaftsprüfer:innen von Big 4 und nicht-Big 4 Prüfungsgesellschaften, die sowohl über Prüfungs- als auch Publikationserfahrung verfügen.

Zur Frage der Gründe für die Publikationen nannten die Interviewteilnehmer:innen am häufigsten das Ziel, ihre eigene Reputation zu verbessern und sich selbst auf einem Gebiet einen Namen zu machen. Neben diesen extrinsischen Motivationsfaktoren wurden auch intrinsische Faktoren genannt, wie Begeisterung für das Schreiben und das Teilen von Ideen. Nachfolgendes Zitat illustriert diese Aspekte:

¹ Bei testierenden Wirtschaftsprüfer:innen von börsennotierten Unternehmen liegt der Anteil bei ungefähr 20%.

² Exemplarisch hierzu: in der deutschen *WPg* (*Die Wirtschaftsprüfung*) liegt der Anteil an Artikeln mit Beteiligung eines/einer Wirtschaftsprüfer:in bei >60%. Im Schweizer *EXPERT Focus* bzw. dem US-amerikanischen *CPA Journal* liegt der Anteil nur bei knapp 10%.

„Das [die Publikation] ist dann natürlich schon etwas, was Eindruck macht und natürlich, wenn man über praxisorientierte Fragen schreibt, kann man dann eben auch praxisorientierte Hilfestellungen damit geben.“

Ein wichtiger Faktor war auch die ideelle und fachliche Unterstützung durch Kolleg:innen und die Prüfungsgesellschaft, wobei alle Interviewteilnehmer:innen betonten, dass ihnen von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft grundsätzlich keine finanziellen Anreize zur Publikation geboten werden.³ Als Hindernisse wurden mangelnde Zeit, mangelnde Erfahrung und mangelndes Interesse genannt, wie nachfolgendes Zitat illustriert:

„Weil die [Wirtschaftsprüfer:innen] einfach keine Zeit dafür haben. Es hängt ein bisschen ja auch von der Struktur ab. Die Möglichkeit, überhaupt sowas nebenbei machen zu können, setzt voraus, dass sie eine gewisse Unternehmensgröße haben. Ich kenne Kollegen, die auch teilweise in Einzelpraxis sind. Die müssen sich das natürlich immer in der Abwägung Kundenbetreuung, Geschäft machen versus das Privatvergnügen Schreiben aufteilen.“

In einem zweiten Schritt wurde die Bedeutung dieser extrinsischen und intrinsischen Faktoren – soweit beobachtbar – empirisch überprüft. Hierfür wurden von allen Wirtschaftsprüfer:innen, die bei börsennotierten Unternehmen in Deutschland als verantwortliche Prüfungspartner:innen den Bestätigungsvermerk unterschrieben haben, Daten zu deren Publikationen erhoben. Der Datensatz umfasst Information über 1.765 Publikationen von 372 publizierenden Wirtschaftsprüfer:innen.⁴ Der Median unter den publizierenden Prüfer:innen liegt bei zwei Publikationen und der Durchschnitt bei 4,7 Publikationen. Die Publikationen verteilen sich dabei auf alle Karrierestufen in der Wirtschaftsprüfung. Die Wahrscheinlichkeit einer Publikation in einem bestimmten Jahr steigt ab dem Berufsexamen, erreicht den Höhepunkt etwa 14 Jahre nach dem Berufsexamen und fällt danach wieder ab. Dieser Verlauf ist bei Wirtschaftsprüfer:innen, die Partner:innen werden, besonders ausgeprägt.

Welche Faktoren beeinflussen also, ob Wirtschaftsprüfer:innen publizieren? Hierfür wurde ein Determinantenmodell entwickelt, bei dem folgende Faktoren berücksichtigt wurden: Motivationsfaktoren (z.B. Alter, Partner-Status), Unterstützungsfaktoren (z.B. Zusammenarbeit mit anderen publizierenden Wirtschaftsprüfer:innen), Barrieren (z.B. Zeitrestriktionen durch Prüfungstätigkeit) und Befähigungsfaktoren (fachliche und wissenschaftliche Expertise) sowie weitere demographische Faktoren. Dieses Modell liefert die folgenden Erkenntnisse.⁵ Zentraler Faktor ist zunächst die eigene Erfahrung im wissenschaftlichen Arbeiten und Schreiben, insbesondere in Form früherer Publikationen und durch eine abgeschlossene Promotion. Bedeutend ist auch Unterstützung von Kolleg:innen. Dies zeigt

³ Mitarbeiter:innen von Fachabteilungen ohne aktive Prüfungstätigkeit wurden im Rahmen der Studie ausgeschlossen.

⁴ 73,2% der Publikationen sind Aufsätze in Fachzeitschriften, 14,1% Bücher, inkl. Dissertationen, 12,7% Buchkapitel.

⁵ Das empirische Modell ist aus den Erkenntnissen von Staudt et al. (2003) und Clapton (2010) abgeleitet. Beide Studien haben sich in Befragungsstudien mit den Faktoren für praxisorientierte Publikationen im Bereich soziale Arbeit und Bibliothekswissenschaft befasst. Ein Modell für den Bereich Wirtschaftsprüfung existierte bisher nicht.

sich darin, dass sich ein höherer Anteil von Kolleg:innen mit Publikationserfahrung in der eigenen Niederlassung positiv auf die Publikationswahrscheinlichkeit auswirkt. Es zeigt sich auch, dass Prüfungspartner:innen, häufigerpublizieren. Dies dürfte damit zusammenhängen, dass Wirtschaftsprüfer:innen mit Partnerstatus über eine höhere Autonomie und umfangreichere Ressourcenausstattung als solche ohne Partnerstatus verfügen dürften.. Es zeigt sich auch, dass das Alter eine wichtige Rolle spielt: Wirtschaftsprüfer:innen publizieren mehr in jüngerem Alter, was sich mit höheren Karriereanreizen erklären könnte. Interessanterweise wirkt sich die zeitliche Belastung, gemessen anhand der Anzahl betreuter börsennotierter Mandate, kaum negativ aus. Im Gegenteil: die gleichzeitige Betreuung mehrere Mandate in der gleichen Branche erhöht sogar die Publikationswahrscheinlichkeit.

Wer sind also die „Practitioner Researchers“? Es sind Praktiker:innen, die als Expert:innen auf ihrem Gebiet sich einen Namen machen wollen, die Unterstützung von Kolleg:innen bekommen und die auch bereit sind, dafür einen Teil ihrer Freizeit zu opfern. Es sind zudem häufig Wiederholungs-täter:innen.

2 Erbringen publizierende Wirtschaftsprüfer:innen eine höhere Prüfungsqualität?

Als nächstes wurde das Verhältnis von Publikations- und Praxistätigkeit analysiert. Ergänzen sich beide Tätigkeiten, so dass publizierende Prüfer:innen, wie in den Interviews angedeutet, eine höhere Prüfungsqualität erbringen? Oder stehen sie zueinander in Konkurrenz, so dass die Praxistätigkeit unter der Publikationstätigkeit leidet, z.B. auf Grund von Überarbeitung?

Relevant für die Untersuchung dieses Zusammenhangs ist das *Model of Domain Learning* nach Alexander (1997 und 2003). Nach diesem Modell dürfte eine aktive Beschäftigung mit relevanten Problemen, wie dies durch Publikationstätigkeit zum Ausdruck kommen kann, bei der Entwicklung von fachlicher Expertise helfen.

Auch unsere Interviewteilnehmer:innen bestätigten, dass die Publikationstätigkeit einen Mehrwert für die praktische Tätigkeit stiftet. Sie betonen, dass der Schreib- und Rechercheprozess ihnen geholfen hat, ihr Wissen zu systematisieren und zu vertiefen. Außerdem helfe ihnen die Publikationstätigkeit, ihr Wissen auf dem aktuellen Stand zu halten. Eine:r der Interviewteilnehmer:in drückte es wie folgt aus:

„[Publikationen sind hilfreich], weil man sich aus einem ganz anderen Grund losgelöst von einem konkreten Mandat mit einer Fragestellung auseinandersetzt, die hoffentlich für den Großteil der Mandanten auch eine Relevanz hat. [...] Prüfung ist wie Sightseeing, nur wenn du etwas schon mal gesehen hast, erkennst Du es auch. Sonst fahren die Leute in Paris an

so einer Glaspyramide vorbei und wissen gar nicht, dass es der Louvre ist. [...]. Wenn ich also nicht über etwas gestolpert bin, dann erkenne ich es auch in der Prüfung nicht. [...].“

Für die empirische Untersuchung wurde der Umstand genutzt, dass Wirtschaftsprüfer:innen in Deutschland die Bestätigungsvermerke persönlich unterzeichnen und somit deren Mandantenportfolio und somit auch die Qualität der Abschlussprüfung rekonstruiert werden kann. Zur Ermittlung der Prüfungsqualität wurden in der internationalen Wirtschaftsprüfungsforschung etablierte Maße wie DPR-Fehlerfeststellungen und die Qualität der Periodenabgrenzungen (sog. *discretionary accruals*) genutzt.⁶ Die empirischen Modelle zur Messung der Bedeutung von Publikationen für die Prüfungsqualität kontrollieren dabei auch eine Vielzahl weiterer Einflussfaktoren auf Ebene der Unternehmen, Prüfer:innen und Prüfungsgesellschaften.

Die Ergebnisse zeigen einen positiven Zusammenhang zwischen bisheriger Publikationstätigkeit und unseren beiden Maßen für Prüfungsqualität. Dies legt nahe, dass Prüfer:innen von ihrer Publikationstätigkeit auch in der Praxis profitieren können.

Eine alternative Erklärung für diesen Zusammenhang könnte allerdings sein, dass publizierende Prüfer besondere Eigenschaften aufweisen, die auch mit Prüfungsqualität in Zusammenhang stehen. Gegen diese alternative Erklärung spricht aber, dass wir für eine Vielzahl von (beobachtbaren) Persönlichkeitsmerkmalen kontrollieren. Dennoch sollten unsere Ergebnisse nicht kausal interpretiert werden, weil trotz sorgfältiger Modellierung unbeobachtete Faktoren verbleiben können, die Ursache für den beobachteten Zusammenhang sein können. Es lässt sich aber zumindest die Schlussfolgerung ziehen, dass Publikationen als ein Indiz für eine höhere Prüfungsqualität herangezogen werden können.

3 Haben publizierende Wirtschaftsprüfer:innen eine höhere Reputation?

Zuletzt wurde die Frage analysiert, ob praxisorientierte Publikationen dazu beitragen, die Reputation der Prüfer:innen zu verbessern. Ein positiver Zusammenhang würde nahelegen, dass Unternehmen, die Publikationen wahrnehmen und würdigen, z.B. in Form einer höheren Zahlungsbereitschaft für Prüfungshonorare oder einer verbesserten Prüfer:innen-Unternehmensbindung. Reputationsaufbau könnte dann auch eine wichtige Motivation für Prüfer sein, Beiträge für Fachzeitschriften zu verfassen.

⁶ Für Ausführungen zu der Eignung dieser Maße verweisen wir auf Reichelt und Wang (2010), Ecker et al. (2013) und DeFond und Zhang (2014).

In den Interviews waren Prüfer:innen skeptisch, ob ihnen Publikationen helfen, höhere Prüfungsgebühren durchzusetzen. Etwas optimistischer waren sie in Bezug auf das Gewinnen oder zumindest das Halten von Mandanten, wie dies in den beiden nachfolgenden Zitaten zum Ausdruck kommt.

„[Publikationen sind] reiner Eintritt. Egal wie gut Sie sind, der Kunde ist nie bereit, das zu bezahlen. Entschuldigung, [dass ich hier] ein bisschen resigniere. Aber das ist, glaube ich, das, was wir im Markt momentan feststellen.“

„Es kommt halt darauf an: Sie kriegen keinen Auftrag, weil Sie etwas publiziert haben. Sie kriegen einen Auftrag, weil sie als fachlich gut anerkannt werden. Also, deswegen [ist der Effekt von Publikationen nur] mittelbar.“

Für die empirische Analyse wurde die Reputation von Prüfer:innen anhand der Höhe der Prüfungsgebühren und der Entwicklung des persönlichen Mandantenportfolios über die Zeit gemessen.⁷ Die Ergebnisse des Regressionsmodells zeigen statistisch signifikante Assoziationen zwischen der Publikationstätigkeit und der Veränderung des Mandantenportfolios, aber nicht für Prüfungshonorare. Im Detail legen die Ergebnisse nahe, dass Prüfer:innen mit Publikationen zusätzliche Mandate in der renommierten Rolle des Linksunterzeichners/der Linksunterzeichnerin gewinnen. Insgesamt deuten die Ergebnisse also nur auf einen begrenzten Zusammenhang zwischen praxisorientierten Publikationen und der Reputation von Prüfer:innen hin.

Ein Grund für die eher schwache Evidenz könnte auch sein, dass die empirischen Maße nur sehr grob die individuelle Reputation einer Person messen können. Die verwendeten Maße sind in der internationalen Forschung zwar etabliert, aber bereits im Rahmen der Interviews wurde darauf hingewiesen, dass die Margen für Abschlussprüfungshonorare knapp bemessen seien. Positive Effekte könnten daher auch z.B. auf Beratungshonorare begrenzt sein. Diese Analyse war im Rahmen der Studie aufgrund von fehlenden Daten nicht möglich.

4 Fazit

Helfen Publikationen nun bei der Praxistätigkeit? Auch wenn eindeutige kausale Schlüsse aufgrund des explorativen Forschungsdesigns nicht möglich sind, liefert die Studie „Does Practitioner Research Help Auditors to Provide Higher Audit Quality and Improve their Reputation?“ erste Hinweise, dass die intensive Beschäftigung mit Praxisproblemen im Rahmen des Schreib- und Rechercheprozesses zur Weiterentwicklung der Expertise auf dem entsprechenden Fachgebiet beitragen kann. Auch zeigt sich,

⁷ In der internationalen Prüfungsforschung wird die Fähigkeit eines Partners/einer Partnerin mehr Mandate zu gewinnen bzw. höhere Prüfungshonorare zu erzielen als vergleichbare Partner, als Indikation für eine höhere Reputation interpretiert. Aspekte wie eine höhere Qualifikation (z.B. Industrie-Expertise) sind in diesen empirischen Modellen ebenfalls abgedeckt.

dass Publikationen als Indiz für hohe Prüfungsqualität gelten können. Die damit verbundene positive Reputationswirkung kann wiederum dazu motivieren, sich in diesem Bereich zu engagieren.

Welche Schlussfolgerungen lassen sich aus dieser Studie ziehen? Zunächst können Bedenken zerstreut werden, dass die Zusatzbelastung aufgrund von Publikationen die Prüfungsqualität verringert. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sollten also die Publikationstätigkeit der Prüfungspartner:innen und angestellten Prüfer:innen nicht durch formale Hürden erschweren, sondern im Gegenteil eher ermutigen. Regulierer könnten eine Publikationstätigkeit bspw. durch Anerkennung als Fortbildungsstunden unterstützen. Denn die Ergebnisse unserer Studie legen nahe, dass Prüfer nicht nur durch praktische Tätigkeit (on-the-job), sondern auch durch wissenschaftliches Arbeiten (off-the-job) Expertise aufbauen können.

Zusammenfassend lässt sich die These aufstellen, dass sich das Bauen von Brücken zwischen Forschung und Praxis lohnt. Praktiker:innen, die sich in den Dialog mit der Wissenschaft einbringen, können hiervon auch in ihrer Praxistätigkeit profitieren.

Literatur

Alexander, P.A. 1997. Mapping the multidimensional nature of domain learning. The interplay of cognitive, motivational, and strategic forces. In M.L. Maehr und P.R. Pintrich (Hrsg.) *Advances in motivation and achievement*. Greenwich, CT: 213-250.

Alexander, P.A. 2003. The development of expertise: The journey from acclimation to proficiency. *Educational Researcher* 32 (8): 10-14. DOI: 10.3102/0013189X032008010.

Clapton, J. 2010. Library and information science practitioners writing for publication: motivations, barriers and supports. *Library and Information Research* 34(106): 7-21. DOI: 10.29173/lirg217.

DeFond, M., J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58(2-3): 275-326. DOI: 10.1016/j.jacceco.2014.09.002.

Ecker, F., J. Francis, P. Olsson, K. Schipper. 2013. Estimation sample selection for discretionary accruals models. *Journal of Accounting and Economics* 56(2-3): 190-211. DOI: 10.1016/j.jacceco.2013.07.001.

Fülbier, R.U., M. Weller. 2011. A glance at German financial accounting research between 1950 and 2005: A publication and citation analysis. *Schmalenbach Business Review* 63(1): 2-33. DOI: 10.1007/BF03396885.

Kaplan, R.S. 2011. Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review* 86(2), 367-383. DOI: 10.2308/accr.00000031.

Küpper, H.-U., R. Mattessich. 2005. Twentieth century accounting research in the German language area. *Accounting, Business & Financial History* 15(3): 345-410. DOI: 10.1080/0958520050084310.

Reichelt, K.J., D. Wang. 2010. National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research* 48(3): 647-686. DOI: 10.1111/j.1475-679X.2009.00363.x.

Staudt, M.M., C. Dulmus, G.A. Bennett. 2003. Facilitating writing by practitioners. Survey of practitioners who have published. *Social work* 48(1), 75-83. DOI: 10.1093/sw/48.1.75.

Quelle

Der Beitrag basiert auf „Does Practitioner Research Help Auditors to Provide Higher Audit Quality and Improve their Reputation?“ von Benedikt Downar, Jürgen Ernstberger, Christopher Koch und Martin Prott erschienen in: *European Accounting Review*, 31. Jg. 2022, S. 1059-1088.