

Einflussfaktoren auf die Prüfungsqualität: QS-Systeme und Wirtschaftsprüfung im Vergleich

- Eine agencytheoretische Analyse -

ACHIM SPILLER, GÖTTINGEN
GABRIELE JAHN, GÖTTINGEN

Abstract

Certification systems like the German QS-System in meat industry bear resemblance to auditing. The following analysis is based on the principal-agent theory and focuses on some controversial points such as low balling or the independence of auditors. Finally the study discusses options to improve the quality of auditing.

1 Erwartungslücke der Zertifizierung

In jüngster Zeit findet die Zertifizierung von Qualitätssicherungskonzepten eine erhebliche Verbreitung in der Ernährungswirtschaft. Waren es vormals hauptsächlich größere Verarbeitungsunternehmen, die sich nach ISO 9000ff auditieren ließen, so schließen neuere Ansätze wie die QS GmbH die gesamte Wertschöpfungskette ein. Auch die mittelständischen landwirtschaftlichen Betriebe geraten zunehmend in den Fokus, z. B. im Rahmen des EUREP-GAP-Konzeptes. Hauptziel der Abnehmer, die solche Modelle vorantreiben und von ihren Lieferanten fordern, ist der Schutz vor (Haftungs-)Risiken und die Absicherung ihrer Marken. Angesichts dieser weitreichenden Anforderungen ist es überraschend, dass die Qualität der Audits bisher in Praxis und Schrifttum kaum diskutiert wurde.

In der Wirtschaftsprüfung (WP) führen die Beteiligten schon seit geraumer Zeit eine ähnliche Debatte, ausgelöst nicht zuletzt durch den Fall Enron. Das Vertrauen in die Qualität der Abschlussprüfung ist massiv erschüttert. Die abweichenden Vorstellungen hinsichtlich des Aussagegehaltes des WP-Testates zwischen den Prüfern und der Öffentlichkeit werden unter dem Begriff der Erwartungslücke diskutiert (MARTEN 1999). Wirtschaftsprüfer betonen, dass mit dem Testat nur die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung bestätigt wird, d. h. es wird geprüft, ob einem ausgewiesenen Posten eine ordnungsgemäße Buchung und dieser Buchung ein Beleg zugrunde liegt (Belegverbuchungsprüfung). Sehr viel weniger überprüft wird, ob dieser Beleg auch tatsächlich einem wirtschaftlichen Sachverhalt entspricht. Die Leistung der Geschäftsführung und die wirtschaftliche Zukunftsfähigkeit des Unternehmens wird nicht bzw. nur in ersten Ansätzen kontrolliert. Eine vergleichbare Problematik lässt sich für die Qualitätszertifizierung vermuten: Inhalt der Qualitätszertifizierung nach traditionellem Verständnis ist ein Systemcheck, d. h. es wird geprüft, ob Aufbau- und Ablauforganisation eine ordnungsgemäße Produktion erwarten lassen. Sehr viel weniger wird kontrolliert, ob diese Handbücher auch tatsächlich in der Praxis umgesetzt werden. Nicht bzw. nur in ersten Ansätzen wird die Produktqualität und die Qualitätsorientierung des Unternehmens betrachtet.

Hinzu kommen vergleichbare Probleme hinsichtlich möglicher anreizinkompatibler Strukturen bei der Entlohnung der Prüfer. Um Abhängigkeitsverhältnisse aufzudecken und die Prüfungsqualität zu sichern, ist – aus den USA kommend – im Jahr 2001 auch in Deutschland ein Peer-Review-Verfahren zur externen Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüfung verpflichtend eingeführt worden (POLL 2003). Die Konstellation zwischen dem zu prüfenden Unternehmen, dem Prüfer (Wirtschaftsprüfer oder Zertifizierer) und der Kontrolle der Kontrolle (durch Peer-Review-Prozesse oder Akkreditierungsinstitutionen) ist damit für Wirtschaftsprüfung und QS-Systeme vergleichbar. Entsprechend können wertvolle Hinweise aus dem in der Bilanzprüfung geführten wissenschaftlichen Diskurs für die Lebensmittelwirtschaft gewonnen werden. Die Modelle entstammen dabei im Wesentlichen der Principal-Agent-(PA-)Theorie (BALL-

WIESER 1987). Hinzu kommen spieltheoretische Ansätze (EWERT/STEFANI 2001), die in diesem Beitrag jedoch nicht weiter ausgeführt werden können.

2 Kurze Beschreibung der Systemansätze im Vergleich

Die Wirtschaftsprüfung dient den Interessen der Anteilseigner bzw. dem Kapitalmarkt, wenn sie in Kombination mit der Bilanzpublikation ein glaubwürdiges Signal für die Qualität des Managements vermittelt. Der Wirtschaftsprüfer handelt jedoch als Unternehmer ökonomisch rational, indem er seine Prüfungskosten soweit wie möglich reduziert. Zudem erhält er sein Mandat realiter vom Management des zu kontrollierenden Unternehmens, welches nicht an einer Aufdeckung von Mängeln interessiert sein wird. Um gleichwohl die Prüfungsqualität zu sichern, überwacht die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) durch die Einbeziehung von Berufskollegen als Kontrolle der Kontrolleure (Peer-Review-Prozess) die Qualität der Abschlussprüfung.

Bei Zertifizierungssystemen im Bereich der Qualitätssicherung fordert ein Abnehmer (z. B. der Handel) von seinen Lieferanten ein Zertifikat als Qualitätssignal. Der Zertifizierer ist hier als Agent des Abnehmers tätig, vergleichbar dem Verhältnis von Kapitalgeber und Wirtschaftsprüfer. Er erhält seinen Auftrag allerdings vom zu prüfenden Lieferanten, so dass es hier wie in der Wirtschaftsprüfung ein doppeltes PA-Verhältnis gibt (side contracts; TIROLE 1995). Die Überprüfung des Zertifizierers ist in den verschiedenen Konzepten unterschiedlich geregelt. In den meisten Fällen erfolgt ausschließlich eine formale Akkreditierung nach ISO 65/EN 45011 bzw. ISO 62/EN 45012. In anderen Systemen (z. B. QS) findet eine stichprobenartige Überprüfung durch den Systemträger (hier die QS-GmbH) statt.

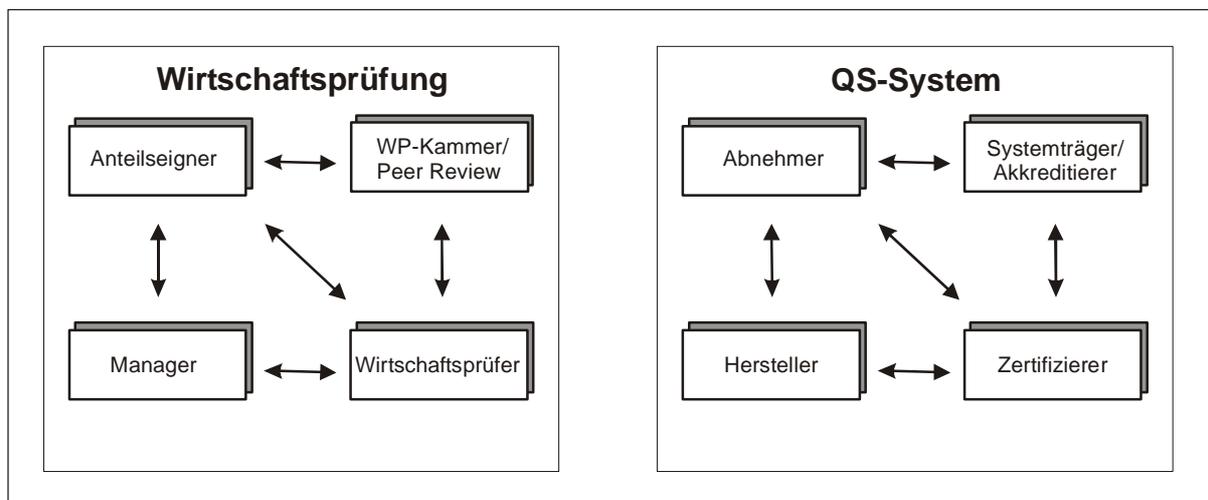


Abbildung 1: Aufbau der Wirtschaftsprüfung und des QS-Systems im Vergleich

Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers bzw. Zertifizierers in seinem Prüfungsurteil wird durch eine spezifische Form der Festlegung der Prüfungsgebühren geprägt, die als low-balling bezeichnet wird (DEANGELO 1981). Die Gebühr einer Erstprüfung liegt i. d. R. aus Gründen der Auftragsakquisition unterhalb der damit verbundenen Kontrollkosten. Positive Deckungsbeiträge erwirtschaftet der Prüfer erst in den Folgeperioden, da er das Unternehmen dann besser beurteilen kann und die Prüfungskosten sinken. Unter der Prämisse eines funktionierenden Prüfungsmarktes wird insgesamt ein Überschussbarwert der Mandatsübernahme von null verbleiben. Die bei Folgeprüfungen anfallende Rente stellt daher eine Quasirente dar. Quasirenten konstituieren ökonomische Vorteile, die jedoch an das vorhandene Mandat gekoppelt sind und den Prüfer in ein Abhängigkeitsverhältnis bringen. Insgesamt ist davon auszugehen, dass das zu prüfende Unternehmen und der Prüfer ein konkludentes Interesse an einer niedrigen Prüfungsqualität haben können. Die PA-Theorie disku-

tiert vor diesem Hintergrund unterschiedliche Systemkonzeptionen im Hinblick auf eine anreizkompatible Gestaltung. Behandelt werden u. a. Prüferhaftung, Größe der Prüfungsgesellschaft, Möglichkeiten des Mandatswechsels, Prüfungstechnologie, Trennung von Beratung und Kontrolle, Reputationseffekte und Vertragsgestaltung (WAGENHOFER/EWERT 2002).

3 Diskussion der Einflussfaktoren auf die Prüfungsqualität

Im Folgenden werden anhand eines einfachen graphischen Modells in Anlehnung an MÜLLER (2002) die grundlegenden Einflussgrößen auf die Qualität der Zertifizierung herausgearbeitet. Die Analyse beruht auf folgenden Prämissen: Die Akteure handeln ökonomisch und opportunistisch; sie verhalten sich zudem risikoneutral. Die Zertifizierungsgebühren sind exogen fix. Der Zertifizierer agiert als Kostenminimierer. Je höher die Prüfungsintensität, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit der Fehlerrückmeldung, desto höher sind aber auch die direkten Prüfungskosten. Für den Prüfer existieren Quasirenten des Mandats. Unter diesen Voraussetzungen setzen sich die Kosten des Zertifizierers (GK_Z) aus den Grenzkosten der Prüfung (GK_P) und den marginalen Opportunitätskosten des Mandatsverlustes (GK_O) zusammen. Letztere beziehen sich auf die Gefahr, dass ein Unternehmen einen zu strengen Zertifizierer durch einen nachsichtigeren Prüfer ersetzen wird. Einer einseitigen Minimierung dieser Kosten stehen mögliche Reputationsverluste bei dem Bekanntwerden unzureichender Prüfungen (GK_R) und potenzielle Haftungsfolgen (GK_H) entgegen, die sich zu den Gesamtkosten im Falle einer Aufdeckung (GK_A) aufsummieren. Ein Gleichgewicht stellt sich im Schnittpunkt der Kurven ein (q_0).

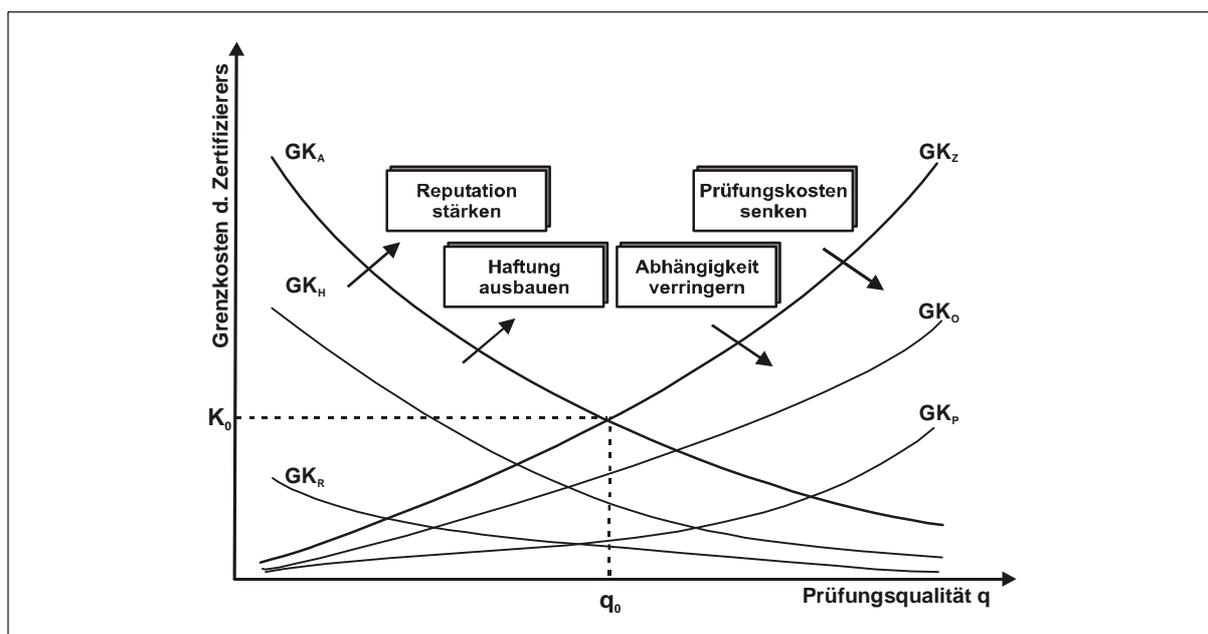


Abbildung 2: Ermittlung des kostenminimalen Prüfungslevels

Aus diesem Modell lassen sich vier grundsätzliche Ansatzpunkte zur Verbesserung der Prüfungsqualität ableiten:

1. Ausbau der Haftung des Zertifizierers,
2. Verstärkung der Reputationswirkungen im Zertifizierungsmarkt,
3. Verringerung der Abhängigkeit des Zertifizierers vom zu prüfenden Unternehmen und
4. Senkung der Prüfungskosten durch eine verbesserte Prüfungstechnologie.

Exemplarisch seien hier die Möglichkeiten zur Verringerung der Abhängigkeit des Zertifizierers herausgegriffen. Derzeit herrscht in den meisten Zertifizierungssystemen Freiheit bei der Wahl des Prüfers. Diese können zudem jederzeit – auch im laufenden Mandat – gewechselt

werden. Ein solcher Prüfungswechsel wird nicht publiziert. Unter diesen Voraussetzungen fällt es einem Produzenten leicht, „opinion shopping“ zu betreiben. Drohen dann noch hohe Opportunitätskosten des Prüferwechsels angesichts der konzentrierten Auftragsvergabe von Prüfungsmandaten wie z. B. im QS-System, wo sog. Bündler die Aufträge für mehrere hundert landwirtschaftliche Betriebe vergeben, so liegen Missbräuche nahe. Dies wird weiter verstärkt, wenn Beratung und Prüfung nicht strikt getrennt sind.

Anknüpfungspunkte zur Reduktion der Missbrauchsgefahren können sein: Einführung einer 25 %-Regel, bei der Zertifizierer keine Kunden betreuen dürfen, die höhere Anteile am Gesamtumsatz einnehmen würden. Prüferwechsel im laufenden Mandat sollten grundsätzlich untersagt werden. Ein Wechsel nach Abschluss der Zertifizierung ist zu publizieren. Beratungen durch Zertifizierer sind auszuschließen. Besonders weitgehend sind Vorschläge, die Zertifizierer von Seiten der Abnehmer zu bestimmen, wie dies im Zertifizierungssystem für die Eierproduktion KAT der Fall ist, oder Zertifizierungsverträge grundsätzlich nur für mehrere Jahre mit einem festgesetzten Ende abschließen zu können.

4 Ausblick

Die zuletzt genannten Vorschläge machen deutlich, dass eine Verbesserung der Zertifizierungsqualität Nebenwirkungen z. B. in Form von Wettbewerbsbeschränkungen auf dem Prüfungsmarkt haben kann und damit Kostenerhöhungen bewirkt. Solche Zielkonflikte erschweren eine exakte Lösung und lassen vorsichtige Optimierungsschritte angeraten erscheinen. Gleichwohl: Die bisherige Ausblendung des Themas ist angesichts von Praktikerberichten, die über Dumpingpreise im Zertifizierungsmarkt und erhebliche Leistungsdifferenzen berichten, riskant. Vordringlich wäre die externe Qualitätskontrolle zu stärken, da sie ein leicht mobilisierbares Potenzial zur Verbesserung der Prüfungsqualität birgt. In vielen Zertifizierungsansätzen ist die Akkreditierung noch stark formalisiert und wenig branchenspezifisch angelegt. Im Konzept der QS GmbH finden sich erste Ansatzpunkte einer Kontrolle der Kontrolleure. Peer-Review-Prozesse werden aber bis heute nicht diskutiert. Der skizzierte ökonomische Prüfungsansatz liefert wertvolle Anregungen zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit der derzeit mit erheblichem Aufwand aufgebauten Systeme. Seine Grenzen liegen in der Ausblendung motivationaler Komponenten. So existieren möglicherweise Verdrängungseffekte zwischen Kontrolle, Zertifizierung und Review-Prozess auf der einen und der intrinsischen Motivation zur Qualitätssteigerung im Sinne des Total Quality Managements auf der anderen Seite (FREY 1997).

5 Literatur

- BALLWIESER, W. (1987): Auditing in an agency setting. in BAMBERG, G. und SPREMAN, K. (Hrsg.): Agency Theory, Information and Incentives. Berlin. S. 327-346.
- DEANGELO, L. E. (1981): Auditor independence, „Low Balling and Disclosure Regulation. in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, S. 113-127.
- EWERT, R. und STEFANI, U. (2001): Wirtschaftsprüfung. in: JOST, P. J. (Hrsg.): Die Spieltheorie in der Betriebswirtschaftslehre. Stuttgart, S. 175-213.
- FREY, B. S. (1997): Markt und Motivation. Wie Preise die (Arbeits-)Moral verdrängen. München.
- MARTEN, K. U. (1999): Der Markt für Prüfungsleistungen. in: RICHTER, M. (1999): Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II, 2. Symposium der KPMG/Universität Potsdam, Berlin.
- MÜLLER, Ch. (2002): Bilanzskandale. Eine ordnungswirtschaftliche Analyse des Marktes für Wirtschaftsprüfungen. Unveröffentlichtes Diskussionspapier. Universität Duisburg.
- POLL J. (2003): Externe Qualitätskontrolle in der Praxis. in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 4/2003, Düsseldorf, S. 151-157.
- TIROLE, J. (1995): Collusion and the theory of organizations, in: LAFFONT, J. J. (Hrsg.): Advances in economic theory Sixth World Congress. Volume II, Cambridge. S. 151-205.
- WAGENHOFER und EWERT, R. (2003): Externe Unternehmensrechnung. Berlin [u.a.].