

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Zielsetzung

Die ungleiche Behandlung von Frauen und Männern in der Gesellschaft und im Berufsleben ist Gegenstand zahlreicher Diskussionen in den Medien und in der Politik¹. Auch in der sozialwissenschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Forschung wird die Ungleichbehandlung zwischen den Geschlechtern in zahlreichen Studien thematisiert.² Diese Ungleichbehandlung äußert sich bspw. in der unterschiedlichen Bezahlung der Frauen und Männer im Beruf, wobei Frauen in der Regel weniger verdienen als Männer,³ oder auch in den unterschiedlichen Produktpreisen für Pflegeprodukte oder Parfüms. Hier werden die für Frauen produzierten Produkte in der Regel teurer verkauft als vergleichbare Produkte, die speziell für Männer ausgewiesen sind.⁴ Es ist tendenziell eine Benachteiligung der Frauen festzustellen. Besonders in der Sozialwissenschaft und in der Geschlechterforschung werden Gründe gesucht, wie es zu diesen geschlechtsspezifischen Ungleichheiten kommt.⁵ Ein möglicher Grund, der häufig genannt wird, ist die Diskriminierung von Frauen.⁶

Die Diskriminierung von Frauen ist in der Geschichte verfestigt. Frauen werden bestimmte Charakteristika unterstellt, die gesellschaftlich verankert sind.⁷ Traditionell bedingt war die Frau dem Mann in der Rangordnung unterstellt.⁸ Während die Frau für den Haushalt und die Kinderbetreuung zuständig war, trug der Mann die Verantwortung für Tätigkeiten mit langer Abwesenheit von Zuhause sowie körperlich harte oder gefährliche Arbeiten. Als Legitimation für diese Arbeitsteilung wurde die unterschiedliche biologische Beschaffenheit zwischen Frau und Mann gesehen.⁹ In diesem Zusammenhang galt eine Frau als weniger leistungsfähig und

¹ Vgl. bspw. *Deutschlandfunk Nova* (2021): o. S.; *Die Bundesregierung* (2021): o. S.; *Hoffmann* (2020): o. S.; *Ivanov* (2020): o. S.; *Spiegel* (2020): o. S.; *Fratzscher* (2019): o. S.; *Reisin* (2019): o. S.; *Zinke* (2014): o. S.

² Vgl. bspw. *Koll* (2021): 645-651; *Legner* (2021): 34-60; *Minkus/Busch-Heizmann* (2020): 156-186; *Segovia-Pérez et al.* (2020): 20-39; *Fuchs et al.* (2019): 7-30; *Piazzalunga/Di Tommaso* (2019): 171-193; *Heintz* (2017): 79-115.

³ Vgl. *Adriaans/Sauer/Wrohlich* (2020): 148; *Zinke* (2014): o. S.

⁴ Vgl. *Legner* (2021): 35 f.

⁵ Vgl. *Legner* (2021): 42; *Fratzscher* (2019): o. S.; *Zinke* (2014): o. S.

⁶ Vgl. *Legner* (2021): 36; *Fine/Sajo/Lawford-Smith* (2020): 38; *Haque et al.* (2020): 113; *Busch* (2013): 306; *Schmidt/Diekmann/Schäfer* (2009): 67.

⁷ Vgl. *Busch* (2013): 306.

⁸ Vgl. *Höllinger* (2019): 243; *Kuster* (2019): 5.

⁹ Vgl. *Höllinger* (2019): 243.

kompetent als ein Mann.¹⁰ Ökonomische und politische Führungspositionen waren daher Männern vorbehalten. Obwohl im Laufe des 20. Jahrhunderts diese traditionelle Arbeitsteilung aufgeweicht wurde, sind entsprechende Auffassungen in der Gesellschaft weiterhin verankert.¹¹ Es wird deutlich, dass soziale Faktoren und Ansichten zur Ungleichbehandlung von Frauen und Männern führen können.

Diese Ungleichbehandlung kann sich auch im Bereich der Wirtschaftsprüfung zeigen. Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer besitzen durch berufsbedingte Anforderungen¹² ähnliche Qualifikationen. Durch die gesetzlichen Regelungen, die vorschreiben, welche Anforderungen für die Berufsausübung als Wirtschaftsprüfer¹³ zu erfüllen sind, haben sowohl Wirtschaftsprüferinnen als auch Wirtschaftsprüfer eine ähnliche Vorbildung.¹⁴ Neben der fachlichen Qualifikation wie der Vorbildung,¹⁵ können auch persönliche Faktoren und Eigenschaften wie Sympathie¹⁶ oder Risikopräferenz Wirtschaftsprüferinnen von Wirtschaftsprüfern unterscheiden.¹⁷ Eine Aufgabe der Wirtschaftsprüfer ist die Verhandlung der Prüfungshonorare.¹⁸ Die unterschiedlichen Eigenschaften zwischen Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern können das Verhandlungsergebnis über die Höhe der Prüfungshonorare beeinflussen. Da auch der Mandant unterschiedliche, teilweise geschlechtsspezifische Faktoren bei der Honorarverhandlung berücksichtigen kann,¹⁹ besteht hierbei die Möglichkeit der Entstehung einer Honorardifferenz zwischen Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern. Der geschlechtspezifische Faktor „Risikopräferenz“ kann bspw. dazu führen, dass mehr oder weniger Prüfungsaufwand betrieben wird. Dies kann wiederum einen Einfluss auf die Prüfungsqualität haben.²⁰ Besonders nach dem Bilanzskandal um Wirecard und die Reformierung durch das Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz (FISG) spielt die Prüfungsqualität eine wichtige Rolle, um

¹⁰ Vgl. *Busch* (2013): 306; *Correll/Benard/Paik* (2007): 1301.

¹¹ Vgl. *Höllinger* (2019): 243.

¹² Vgl. § 1, §§ 8-13b WPO; *Hardies/Breesch/Branson* (2013): 442.

¹³ Zur besseren Lesbarkeit werden an den Stellen, die nicht explizit die unterschiedlichen Geschlechter behandeln, auf die Verwendung der männlichen und weiblichen Sprachform verzichtet. In diesen Fällen gilt die männliche Sprachform für beide Geschlechter.

¹⁴ Vgl. §§ 8 und 8a WPO.

¹⁵ Vgl. §§ 8 und 8a WPO.

¹⁶ Vgl. *Wannenwetsch* (2013): 101.

¹⁷ Vgl. *Nekhili/Javed/Chtiou* (2018): 488 f.; *Hardies/Breesch/Branson* (2015): 173.

¹⁸ Vgl. *Chen et al.* (2019): 75 f.; *Hackenbrack/Jenkins/Pevzner* (2014): 96.

¹⁹ Vgl. *Milla/Rödler/Köll* (2016): Rn. 21/19 und 21/65.

²⁰ Vgl. *Nekhili/Javed/Chtiou* (2018): 488.

das Vertrauen in den deutschen Finanzmarkt wiederherzustellen.²¹ Die mögliche Ungleichbehandlung bei der Honorarverhandlung zwischen weiblichen und männlichen Prüfern kann zudem Auswirkungen auf die Durchführung der Abschlussprüfung haben. Ein höheres Prüfungshonorar bei einem Prüfer kann dazu führen, dass die Ressourcenausstattung, wie Personal oder technisches Equipment, besser ist als bei einem Prüfer mit einem geringeren Prüfungshonorar. Dies kann wiederum einen Effekt auf die Prüfungsqualität haben.²²

In unterschiedlichen internationalen Studien konnte beobachtet werden, dass Prüfungspartnerinnen²³ höhere Prüfungshonorare generieren können als Prüfungspartner.²⁴ *Ittonen/Peñi* (2012) stellen in ihrer Studie fest, dass signifikant höhere Prüfungshonorare von Mandanten aus Dänemark, Finnland und Schweden bezahlt werden, wenn eine verantwortliche Prüfungspartnerin involviert ist.²⁵ Auch *Hardies/Breesch/Branson* (2015) zeigen anhand eines Samples aus Belgien, dass eine empirische Evidenz für einen Honorarzuschlag bei einer Prüfung mit einem weiblichen Prüfungspartner vorliegt.²⁶ Eine Studie von *Huang et al.* (2015) hingegen ergibt, dass Prüfungspartnerinnen in Taiwan niedrigere Prüfungshonorare vereinnahmen als Prüfungspartner.²⁷ Die internationale Evidenz zeigt daher gemischte Ergebnisse bezüglich der Prüfungshonorare beim Einsatz weiblicher Prüfungspartner auf, wobei Honorarzuschläge tendenziell eher bei einer Prüfung mit einem weiblichen Prüfungspartner vorkommen. In Deutschland wurde der Effekt des Einsatzes von weiblichen Prüfungspartnern auf die Prüfungshonorare bisher noch nicht untersucht.

Es ist daher das erste Ziel dieser Arbeit, den Einfluss des Geschlechts des verantwortlichen Prüfungspartners auf die Prüfungshonorare in Deutschland zu untersuchen. Durch mögliche Prüfungshonorarunterschiede zwischen Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern können Implikationen bei der Honorarverhandlung abgeleitet werden. So kann das Geschlecht des verantwortlichen Prüfungspartners als mögliche Determinante für die Prüfungshonorare

²¹ Vgl. *Wirth* (2021): 187.

²² Vgl. *Hay* (2017): A10 f.

²³ Die Abgrenzung der Begriffe „Wirtschaftsprüfer“, „Abschlussprüfer“, „Prüfer“ und „Prüfungspartner“ erfolgt in Kapitel 3.1.

²⁴ Vgl. bspw. *Hardies/Breesch/Branson* (2015): 171-192; *Ittonen/Peñi* (2012): 1-16.

²⁵ Vgl. *Ittonen/Peñi* (2012): 2.

²⁶ Vgl. *Hardies/Breesch/Branson* (2015): 172.

²⁷ Vgl. *Huang et al.* (2015): 219 f.

identifiziert werden. Abgeleitet aus dem Stand der Forschung wird daher folgende Forschungsfrage formuliert:

Forschungsfrage 1: Wie wirkt sich das Geschlecht des verantwortlichen Prüfungspartners auf die Prüfungshonorare in Deutschland aus?

Neben dem Geschlecht kann auch ein Prüferwechsel die Prüfungshonorare beeinflussen.²⁸ In empirischen Untersuchungen wird zum Teil ein sogenannter Low Balling-Effekt nach einem Prüferwechsel festgestellt,²⁹ d.h., dass der Abschlussprüfer bei der Erstprüfung ein unterhalb der Prüfungskosten liegendes Prüfungshonorar verlangt. In den Folgeperioden kann der Abschlussprüfer aufgrund seiner Erfahrung Honorare über seinen Prüfungskosten verlangen und dadurch sog. Quasi-Renten generieren.³⁰ Da angesichts der fehlenden Kosteninformationen der Prüfungsgesellschaften Low Balling nicht konkret festgestellt werden kann, wird auch von Fee Cutting gesprochen.³¹ Bei Fee Cutting ist das Prüfungshonorar für die Erstprüfung niedriger als das Prüfungshonorar für eine Folgeprüfung.³² Durch das Low Balling kann jedoch das Risiko einer fehlenden Unabhängigkeit des Abschlussprüfers entstehen, was nicht im Interesse des Europäischen Parlaments ist.³³ Auch in der Literatur wird die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Low Balling diskutiert.³⁴ Die Unabhängigkeit ist zudem mit der Prüfungsqualität verknüpft, da eine hohe Prüfungsqualität mit einer Urteilsfähigkeit und -freiheit verbunden ist und die Urteilsfreiheit wiederum mit der Unabhängigkeit des Prüfers zusammenhängt.³⁵ Ein Prüferwechsel kann daher auch einen Einfluss auf die Prüfungsqualität haben. Low Balling birgt zudem das Risiko, dass durch die geringeren Honorare die Ressourcenausstattung eingeschränkt ist und somit die Prüfungsqualität weiter beeinträchtigt wird.³⁶

²⁸ Vgl. bspw. *Ferguson/Lam/Ma* (2019): 1055-1095; *Corbella et al.* (2015): 46-62; *Velte* (2012a): 577-581; *Wild* (2010): 514-526; *Simon/Francis* (1988): 255-268.

²⁹ Vgl. bspw. *Deis Jr./Gary* (1996): 55-74; *Gregory/Collier* (1996): 13-27; *Simon/Francis* (1988): 255-268.

³⁰ Vgl. *Marten/Quick/Ruhnke* (2020): 242 f.; *Velte* (2012a): 578; *Bigus/Zimmermann* (2009): 1284 f.; *DeAngelo* (1981a): 113-119.

³¹ Vgl. *Wild* (2010): 514; *Ettredge/Greenberg* (1990): 209.

³² Vgl. *Velte* (2012a): 578; *Wild* (2010): 514.

³³ Vgl. Art. 1 EU-Verordnung Nr. 537/2014.

³⁴ Vgl. bspw. *Quick* (2004): 487-500; *Kanodia/Mukherji* (1994): 593-614; *Simon/Francis* (1988): 255-268; *DeAngelo* (1981a): 113-126.

³⁵ Vgl. *Wiemann* (2011): 44 f.

³⁶ Vgl. *Hay* (2017): A11.

Das Europäische Parlament hat zur Stärkung der Unabhängigkeit eine interne und externe Pflichtrotation der Abschlussprüfer in der EU eingeführt.³⁷ Die EU-Verordnung Nr. 537/2014 vom 16.04.2014 schreibt für sog. Unternehmen von öffentlichem Interesse eine externe Rotation nach einer Höchstlaufzeit von zehn Jahren und eine interne Rotation nach sieben Jahren vor.³⁸ Mit dem Inkrafttreten des FISG am 01.07.2021 ist das ausgeübte Wahlrecht für die Verlängerung der Laufzeit bis zu einer externen Rotation zurückgezogen worden. Zudem ist die Höchstlaufzeit der internen Rotation durch das FISG gesenkt worden.³⁹ Durch die Pflichtrotation kann der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit, z. B. durch Low Balling, entgegengewirkt werden, da die Mandatsdauer begrenzt wird, sodass Quasi-Renten nur für eine bestimmte Zeit zu erzielen sind.⁴⁰ Mit der Verschärfung durch das FISG wird der Zeitraum des Mandats stärker begrenzt, wodurch die Relevanz zur Untersuchung der Effekte aus einem Prüferwechsel steigt. Es ist daher sinnvoll, den Effekt der Rotation auf die Prüfungshonorare in Deutschland durch die eingeführte Pflichtrotation sowie durch die Verschärfungen durch das FISG zu untersuchen.

Daher soll als zweites Ziel in dieser Arbeit analysiert werden, wie sich der Prüferwechsel auf die Prüfungshonorare auswirkt und welche Folgen er vor und nach der Einführung der Pflichtrotation in 2014 auf die Prüfungshonorare hat, um mögliche Reaktionen auf die Gesetzgebung zu identifizieren. Es soll in diesem Zusammenhang auch beurteilt werden, ob das Low Balling bzw. Fee Cutting, welches die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden kann, nach der Einführung der Pflichtrotation weiterhin in dem Ausmaß wie vor Einführung der Pflichtrotation existiert. Aufgrund der Begrenzung der Mandatsdauer sollte das Low Balling bzw. Fee Cutting durch die Regulierung gesenkt oder eliminiert werden, um die Unabhängigkeit des Prüfers zu stärken und die Prüfungsqualität zu erhöhen. Aus dem zweiten Ziel ergeben sich somit folgende Forschungsfragen:

³⁷ Vgl. Art. 17 Abs. 1 und 7 EU-Verordnung Nr. 537/2014; *Velte* (2012a): 577.

³⁸ Vgl. Art. 17 Abs. 1 und 7 EU-Verordnung Nr. 537/2014. Bereits vor dieser EU-Verordnung war die Rotation in einigen europäischen Ländern verpflichtend. So haben bereits Italien, Österreich, Spanien und Griechenland externe Pflichtrotationen durchgeführt oder gesetzlich angesetzt. Während die letzten drei genannten Länder die externe Rotation wieder abgeschafft haben, hält Italien fortwährend an der externen Pflichtrotation fest. Vgl. *Qandil* (2014): 136; *Velte* (2012b): 318; *Wiemann* (2011): 71 f.; *Quick* (2004): 488 f. Die interne Pflichtrotation hingegen ist seit Jahren Bestandteil der Abschlussprüfung in einigen Ländern, darunter fallen bspw. Deutschland, Frankreich und Spanien. Vgl. *Sippl/Glemser* (2012): 876-879.

³⁹ Vgl. Art. 11 Nr. 5, Art. 21 Nr. 3 und Art. 27 Abs. 1 FISG; *WPK* (2021a): o. S.

⁴⁰ Vgl. *Quick* (2004): 494.

Forschungsfrage 2: Wie wirkt sich der Prüferwechsel auf die Prüfungshonorare in Deutschland aus?

Forschungsfrage 3: Hat sich das Ausmaß des Einflusses des Prüferwechsels auf die Prüfungshonorare in Deutschland nach Einführung der Regulierung geändert?

Das wesentliche Ziel dieser Arbeit ist es, empirische Evidenz zu den Wirkungszusammenhängen des Geschlechts des verantwortlichen Prüfungspartners sowie der Prüferrotation auf die Prüfungshonorare zu liefern. Es soll zum einen festgestellt werden, ob die in den ausländischen Studien konstatierten Wirkungsweisen zwischen Geschlecht und Prüfungshonorar auch in Deutschland existieren und wenn ja, wie sich das Geschlecht des verantwortlichen Prüfungspartners auf das Prüfungshonorar auswirkt. Die daraus gewonnenen Erkenntnisse können als Input für Honorarverhandlungen hilfreich sein und zudem auch als Indizien für die Prüfungsqualität dienen. Zum anderen sollen die Auswirkungen der Prüferrotation auf das Prüfungshonorar insbesondere nach Verabschiedung der Rotationspflicht näher untersucht werden, um implizieren zu können, ob die gewünschten Effekte aus der Pflichtrotation erzielt werden können. Diese Ergebnisse bieten eine Hilfestellung für Regulierungsbestrebungen und Indizien für die Prüferunabhängigkeit und somit auch für die Prüfungsqualität.

Die vorliegende Arbeit ist aus wissenschaftstheoretischer Sicht dem positiven Forschungsansatz zuzuordnen, welcher sich damit befasst, den Ist-Zustand zu beschreiben und erklären sowie die Ursache-Wirkungszusammenhänge zu identifizieren.⁴¹ Zur Beantwortung der Forschungsfragen werden aus Theorien argumentativ Hypothesen gebildet und diese Hypothesen anschließend mit einer empirischen Analyse überprüft, was dem deduktiven⁴² und kritisch-rationalen Forschungsansatz entspricht.⁴³

1.2 Gang der Untersuchung

In Einklang mit dem beschriebenen wissenschaftstheoretischen Ansatz werden nach der Einleitung in *Kapitel 2* die Grundlagen und theoretischen Ansätze zu der Hauptthematik – die Prüfungshonorare – erläutert. Dabei erfolgt in *Kapitel 2.1* zunächst die Darstellung der gesetzlichen Anforderungen an die Prüfungshonorare. Daraufhin werden in *Kapitel 2.2* die Faktoren

⁴¹ Vgl. Chalmers (2007): 7; Kornmeier (2007): 25, 28.

⁴² Vgl. Hair/Page/Brunsveld (2020): 306; Kornmeier (2007): 40 f.; Popper (2005): 8 f.; Fülbier (2004): 269.

⁴³ Vgl. Kornmeier (2007): 40 f.; Fülbier (2004): 268.

betrachtet, die von Seiten der Mandanten und der Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer bei der Ausgestaltung der Honorare berücksichtigt werden. In *Kapitel 2.3* werden dann die Treiber der Prüfungshonorare, die für die empirische Analyse als Kontrollvariablen verwendet werden, analysiert.

In der Arbeit spielt zudem vor allem der Abschlussprüfer eine wesentliche Rolle, sodass in *Kapitel 3* die Grundlagen zum Wirtschaftsprüfer und zum verantwortlichen Prüfungspartner dargelegt werden. Zu Beginn wird in *Kapitel 3.1* der Begriff des Wirtschaftsprüfers definiert und von dem Begriff des Abschlussprüfers und des verantwortlichen Prüfungspartners abgegrenzt. Darauffolgend werden die Pflichten des Wirtschaftsprüfers in *Kapitel 3.2* erörtert und die gesetzlichen Anforderungen an den Wirtschaftsprüfer und den verantwortlichen Prüfungspartner in *Kapitel 3.3* verdeutlicht.

Nach der Darstellung des verantwortlichen Prüfungspartners erfolgt in *Kapitel 4* die Abgrenzung zwischen den weiblichen und männlichen Prüfungspartnern. Im Rahmen dessen werden zunächst in *Kapitel 4.1* die in der Geschlechterforschung behandelten Geschlechterstereotype vorgestellt, definiert und abgegrenzt. In einem weiteren Schritt werden die konkreten weiblichen und männlichen Stereotype, die in der Gesellschaft verankert sind, erläutert. Da diese Ansichten abhängig von der jeweiligen Gesellschaft sind und gesellschaftliche Gruppen von ihrer Kultur geprägt werden, sollen im Anschluss die kulturellen Unterschiede anhand der Kulturdimensionen nach *Hofstede* (1983) erörtert werden. In *Kapitel 4.2* erfolgt dann die theoretische Fundierung zu der Geschlechterforschung, um der Forschungsfrage 1 Rechnung zu tragen. Dazu gehören Theorien zu geschlechtsspezifischen Verhaltensweisen und Überzeugungen, die durch den gesellschaftlichen Druck verstärkt angenommen werden. In *Kapitel 4.3* werden daraufhin zum einen ein Konzept zur Verhandlungsweise und zum anderen eine Theorie zum sozialen Status dargelegt, die weitere zu berücksichtigende Aspekte für die Herleitung der Hypothese zu Forschungsfrage 1 anbringen. Im Anschluss werden in *Kapitel 4.4* der Stand der empirischen Forschung zur Verhandlungsweise zwischen Frauen und Männern sowie zum Status und die Studien zum Geschlecht der verantwortlichen Prüfungspartner in der Prüfungshonorarforschung vorgestellt, bevor abschließend ein Zwischenfazit in *Kapitel 4.5* gezogen wird.

Das *Kapitel 5* widmet sich den Grundlagen zu der internen und externen Rotation. Zu Beginn wird der Begriff der internen und externen Rotation in *Kapitel 5.1* definiert und der Zweck der

Rotation dargelegt. Daraufhin werden die Vor- und Nachteile, die aus der internen und externen Rotation hervorgehen können, in *Kapitel 5.2* erörtert. Nach der ersten Übersicht zur Rotation werden die rechtlichen Grundlagen, die in Europa und insbesondere in Deutschland bezüglich der internen und externen Rotation vorgeschrieben sind, in *Kapitel 5.3* vorgestellt. Als Nächstes erfolgt die Darstellung der Theorien in *Kapitel 5.4*, die mit der internen und externen Rotation in Verbindung stehen, woraufhin dann die bisherigen relevanten Studien zur internen und externen Rotation in *Kapitel 5.5* analysiert werden. Dieses Hauptkapitel wird in *Kapitel 5.6* mit einem Zwischenfazit abgeschlossen.

In *Kapitel 6* werden die in den vorherigen Kapiteln herausgearbeiteten und zusammengefassten Hypothesen empirisch analysiert. Dabei wird zunächst die Datenbasis in *Kapitel 6.1* vorgestellt, indem die Stichprobenauswahl und die Charakteristika der Stichprobe erläutert werden. Daraufhin folgt die Erörterung der Untersuchungsmethodik in *Kapitel 6.2*, indem die Grundlagen der Regressionsanalyse aufgezeigt und die unterschiedlichen Regressionsmethoden diskutiert werden. Anschließend wird das Untersuchungsmodell in *Kapitel 6.3* spezifiziert. Dazu werden die Hypothesen in die entsprechenden Untersuchungsvariablen operationalisiert. Mit diesen Variablen wird das entsprechende Prüfungshonorarmodell gebildet. Außerdem werden die entsprechenden Modellprämissen für das ausgewählte Regressionsmodell überprüft. Darauffolgend werden zunächst die deskriptiven Merkmale in *Kapitel 6.4* veranschaulicht und im Anschluss die Ergebnisse der multivariaten Analyse in *Kapitel 6.5* dargestellt. Diese Ergebnisse des Prüfungshonorarmodells werden dann in *Kapitel 6.6* mit Robustheitstests überprüft. Abschließend werden in *Kapitel 6.7* zusätzliche Analysen durchgeführt, um weitere mögliche Effekte aus dem Geschlecht des Prüfungspartners und aus dem Prüferwechsel identifizieren zu können.

Im letzten *Kapitel 7* erfolgt die Schlussbetrachtung, in der im *Kapitel 7.1* zunächst die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst und Implikationen abgeleitet werden. In *Kapitel 7.2* werden dann die Grenzen der Arbeit und der zukünftige Forschungsbedarf aufgezeigt.

2 Prüfungshonorare

Im Vordergrund dieser Arbeit steht die Untersuchung der Auswirkungen ausgewählter Faktoren auf die Prüfungshonorare in Deutschland. Die Prüfungshonorare stellen dabei die Vergütung der Abschlussprüfer dar, die sie für die Durchführung der gesetzlichen Abschlussprüfung vom Mandanten erhalten.⁴⁴ Die Höhe dieser Vergütung ist von unterschiedlichen Faktoren abhängig. So existieren einige Treiber der Prüfungshonorare, die bereits in der Forschung untersucht wurden.⁴⁵ Das Ziel dieses Kapitels ist es, die normativen und theoretischen Grundlagen der Prüfungshonorare, die den Rahmen für die Prüfungshonorare und deren Verhandlung darstellen, zu erörtern. Im Folgenden werden deshalb zunächst die rechtlichen Regelungen zu den Prüfungshonoraren dargelegt und darauffolgend die theoretischen Grundlagen zu den Determinanten der Prüfungshonorare aufgezeigt.

2.1 Normative Grundlagen der Prüfungshonorare

Umfangreiche gesetzliche Vorgaben sollen dafür sorgen, dass Abschlussprüfungen ordnungsgemäß durchgeführt werden.⁴⁶ Unter diese Vorgaben fallen u. a. die rechtlichen Regelungen zu den Honoraren an den Abschlussprüfer. Die Honorare können ein Indiz dafür sein, ob eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Prüfers besteht. Da der Prüfer jedoch ein glaubwürdiges Testat ausstellen soll, muss die tatsächliche und die wahrgenommene Unabhängigkeit des Prüfers gegeben sein, damit dem Urteil des Prüfers über die Rechnungslegung des Unternehmens Vertrauen geschenkt werden kann.⁴⁷ Um das Vertrauen der Öffentlichkeit in den Prüfer und die Glaubwürdigkeit des Testats zu stärken, werden die Honorare, die der Prüfer von einem Mandanten erhält, veröffentlicht.⁴⁸ Durch die Veröffentlichung der Honorare des Prüfers besteht für den Adressaten⁴⁹ die Möglichkeit zu beurteilen, ob die Höhe der Honorare und das Verhältnis zwischen Prüfungshonoraren und Nichtprüfungshonoraren angemessen sind.⁵⁰ In

⁴⁴ Vgl. *Joha* (2018a): 403; *Köhler/Theis* (2018): 392.

⁴⁵ Vgl. *Hay* (2013): 163.

⁴⁶ Vgl. *Wagenhofer/Ewert* (2015): 420.

⁴⁷ Vgl. *Langbauer/Niggemann* (2019): 19; *Feldmeier* (2011): 180 f.

⁴⁸ Vgl. *Feldmeier* (2011): 180 f.

⁴⁹ Die Jahresabschlussadressaten umfassen bspw. Geschäftsführer, Anteilseigner, Banken und Lieferanten.

Vgl. *Linz* (2019): 426.

⁵⁰ Vgl. *Günther* (2020): 71.

den nächsten zwei Unterkapiteln werden daher die regulatorischen Maßnahmen der Honorare dargestellt.

2.1.1 Offenlegungspflicht der Honorare

Seit 2005 besteht in Deutschland auf Grundlage des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) gemäß § 285 Nr. 17 HGB für Unternehmen eine Offenlegungspflicht der Honorare, die an den Abschlussprüfer gezahlt werden.⁵¹ Der Ausweis hat dabei im Anhang zu erfolgen.⁵² Diese Pflicht galt zunächst für Unternehmen, die einen organisierten Markt gemäß § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen.⁵³ Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde ab 2009 die Offenlegungspflicht auch auf nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen ausgeweitet und erfasste damit alle Kapitalgesellschaften und bestimmte Personengesellschaften.⁵⁴ Bestimmte Kapitalgesellschaften können aufgrund ihrer Größenklassenzuordnung nach § 267 HGB von der Offenlegungspflicht der Honorare ausgenommen werden.⁵⁵ Diese Größenerleichterung gilt jedoch nicht für Konzernabschlüsse.⁵⁶

Die Intention aus der Veröffentlichungspflicht der Honorare des Abschlussprüfers ist die Sicherstellung der Unabhängigkeit des Prüfers. Die Unabhängigkeit des Prüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft kann durch die Höhe der gezahlten Honorare gefährdet sein. Ein übermäßig hohes Prüfungshonorar eines Mandanten kann zur finanziellen Abhängigkeit des Prüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft von diesem Mandat führen.⁵⁷ Da die Unabhängigkeit des Prüfers gewahrt werden soll, darf u. a. keine wirtschaftliche Abhängigkeit des Prüfers vom Mandanten bestehen.⁵⁸ In diesem Zusammenhang ist auch eine ergebnisabhängige Vergütung untersagt.⁵⁹ Dies bedeutet, dass die Höhe des Prüfungshonorars nicht von dem Ergebnis der Tätigkeit des Prüfers abhängen darf. Zudem ist gemäß § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB der Prüfer von einer Prüfung ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren und erwartungsgemäß im

⁵¹ Vgl. Art. 1 Nr. 5 BilReG; *Günther* (2020): 71; *Joha* (2018b): 85; *Köhler et al.* (2010): 7 f.

⁵² Vgl. § 285 Nr. 17 HGB.

⁵³ Vgl. Art. 1 Nr. 5 BilReG; *Günther* (2020): 71; *Joha* (2018b): 85; *Köhler et al.* (2010): 7 f.

⁵⁴ Vgl. § 285 Nr. 17 HGB; *Günther* (2020): 71; *Joha* (2018b): 85.

⁵⁵ Vgl. § 288 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 2 HGB.

⁵⁶ Vgl. *Krimpmann* (2019): § 314 Rn. 67.

⁵⁷ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 7 EU-Verordnung Nr. 537/2014; *Joha* (2018b): 84 f.

⁵⁸ Vgl. *Block* (2011): 34; *Wiemann* (2011): 50 f.

⁵⁹ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 7 EU-Verordnung Nr. 537/2014; § 55 Abs. 1 WPO.